

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 88/2026-T

Tema: IRS: Residência Fiscal; trabalhador marítimo; artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do CIRS.

SUMÁRIO:

I. A qualificação como residente fiscal em Portugal, para efeitos de IRS, depende da subsunção nos critérios do artigo 16.º do CIRS.

II. Cabe à AT suportar o ónus da prova dos pressupostos da alínea b), do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, mas esse ónus não compreende a prova direta do elemento volitivo.

III. Atenta a própria formulação legal – “condições que façam supor” – a intenção atual de manter e ocupar uma habitação como residência habitual é suscetível de ser inferida de factos que, sendo embora circunstanciais, são objetivos, constituindo um conjunto indiciário relevante para a apreciação do critério do artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do CIRS.

IV. Uma vez demonstrado pela AT um conjunto de factos coerentes entre si e convergentes para sustentar a inferência da sua residência, sempre poderá o sujeito passivo provar que, apesar das circunstâncias, a sua residência é noutro lugar.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. **A...**, contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal na Rua, n.º..., norte/poente, em ..., na Póvoa de Varzim (de ora em diante designado “Requerente”), apresentou no dia 27.01.2026 um pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando, em termos imediatos, a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., por si apresentada a 24.07.2025, e, em termos mediatos a anulação das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) e dos juros compensatórios:
- n.º 2022..., respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de € 7.803,94 (sete mil, oitocentos e três euros e noventa e quatro cêntimos);
 - n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de € 8.548,11 (oito mil, quinhentos e quarenta e oito euros e onze cêntimos);
 - n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 4.477,08 (quatro mil, quatrocentos e setenta e sete euros e oito cêntimos);
 - n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 3.015,44 (três mil e quinze euros e quarenta e quatro cêntimos), tudo como adiante melhor se verá.
- 1.2. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (seguidamente “CAAD”) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 06.04.2026.
- 1.4. No dia 07.04.2026 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.5. A Requerida no dia 06.05.2026 remeteu a sua resposta e o processo administrativo.
- 1.6. Por despacho de 06.07.2026, entendeu o tribunal dispensar a reunião do art.º 18º do RJAT, tendo concedido prazo para as Partes apresentarem, em simultâneo, alegações escritas, o que ambas fizeram.

B – Posição do Requerente

- 1.7. O Requerente exerceu, nos anos objeto do presente pedido, a profissão de marinheiro ao serviço de uma empresa sediada em França, com estabelecimento estável naquele país, exceto no ano de 2021, em que exerceu a respetiva atividade profissional a bordo de navios de pavilhão espanhol, ao serviço de uma entidade sediada em Espanha.
- 1.8. O exercício de funções ocorreu a bordo de navios de pavilhão francês e em águas sob jurisdição francesa, com exceção do referido ano de 2021, em que as funções foram desempenhadas em navios de pavilhão espanhol e em águas de jurisdição espanhola.
- 1.9. O Requerente esteve embarcado durante os seguintes períodos:

- 2017: 293 dias;
- 2018: 273 dias;
- 2021: 242 dias;
- 2022: 210 dias.

- 1.10. Nos anos a que se reportam os autos, os rendimentos de trabalho do Requerente foram integralmente auferidos em França e em Espanha.
- 1.11. A maior parte de cada ano foi passada a bordo dos referidos navios, sendo irrelevantes, para efeitos fiscais, as curtas estadias em território português entre embarques.
- 1.12. O centro dos interesses económicos do Requerente situava-se em França e/ou em Espanha, onde trabalhava, recebia os respetivos rendimentos e cumpria as suas obrigações fiscais.
- 1.13. O Requerente não auferiu em Portugal quaisquer rendimentos, nem exerceu, em qualquer dos anos aqui em causa, atividade profissional em território nacional.
- 1.14. A única ligação do Requerente a Portugal nos referidos anos consistiu no facto de a sua família aí residir.
- 1.15. As deslocações ocasionais do Requerente a Portugal limitavam-se a períodos de descanso, férias ou festividades familiares, nomeadamente fins de semana, Natal e outros períodos de licença, sem qualquer carácter de permanência estável.
- 1.16. No que respeita ao ano fiscal de 2017, foi emitida, em 13.12.2022, declaração oficiosa, constando do Portal das Finanças a menção "saldo nulo emitido" (referência 2017-...).

- 1.17. Subsequentemente, foi emitida a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2022..., da qual resultou imposto a pagar no montante de € 7.803,94 (sete mil, oitocentos e três euros e noventa e quatro cêntimos).
- 1.18. Relativamente ao ano de 2018, consta declaração oficiosa datada de 22.06.2022, com emissão de notificação (referência 2018-...) e subsequente registo de reembolso (referência 2018-...).
- 1.19. Também para o ano de 2018 foi emitida, em 29.08.2022, a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2022..., em tributação conjunta (sujeitos passivos NIF ... e ...), da qual resultou imposto a pagar no montante de € 8.548,11 (oito mil, quinhentos e quarenta e oito euros e onze cêntimos).
- 1.20. Quanto ao ano fiscal de 2021, o Requerente apresentou, em 21.06.2022, por via eletrónica, a Declaração Modelo 3 de IRS, com Anexo J, na qual declarou expressamente permanência em território português por período inferior a 183 dias.
- 1.21. Não obstante tal declaração, foi emitida a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2022..., igualmente em tributação conjunta, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 4.477,08 (quatro mil, quatrocentos e setenta e sete euros e oito cêntimos).
- 1.22. Relativamente ao ano fiscal de 2022, o Requerente apresentou, em 29.12.2023, por via eletrónica, a Declaração Modelo 3 de IRS, com Anexo J, declarando também, para esse ano, permanência em Portugal por período inferior a 183 dias.
- 1.23. Ainda assim, veio a ser emitida a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2024..., respeitante a 2022, em tributação conjunta, tendo sido apurado imposto

a pagar no montante de € 3.015,44 (três mil e quinze euros e quarenta e quatro cêntimos).

- 1.24. Em todas estas liquidações a Autoridade Tributária considerou que o Requerente detinha, à data, o estatuto de residente fiscal em território português.
- 1.25. Em 24.07.2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação supra identificados, o qual não obteve qualquer resposta.
- 1.26. Em qualquer dos anos em causa, o Requerente permaneceu menos de 183 dias em território português. Assim, nos termos do art.º 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS (“CIRS”) é tido como residente em território português quem nele *“disponha de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”*.
- 1.27. Esta disposição impõe cumulativamente: i) permanência em Portugal; ii) disposição de habitação; iii) condições objetivas que façam supor intenção atual de a ocupar como residência habitual.
- 1.28. Verifica-se, no entanto, que o Requerente, não preenche o primeiro requisito, ou seja, tendo a sua residência e um contrato de trabalho em França e/ou Espanha, desde logo, não teve uma permanência em Portugal nos anos em causa.
- 1.29. Atento o não preenchimento de um dos requisitos (no caso, o da permanência) sendo eles cumulativos, afasta-se a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes.
- 1.30. Não deixa o Requerente de referir, porém, no tocante aos segundo e terceiro elementos de conexão, que ele não dispõe, em Portugal, de habitação em

condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

- 1.31. Este critério exige uma apreciação não só de natureza objetiva, factos objetivos, como uma apreciação de natureza subjetiva – o *animus* com que, a dispor de habitação em Portugal, a pessoa em causa o faz.
- 1.32. Razão por que pede a anulação das liquidações mediatamente impugnadas e a restituição dos montantes indevidamente cobrados e pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

C – Posição da Requerida

- 1.33. A autoridade fiscal francesa (“AFF”), no contexto da troca automática de informações fiscais internacionais prevista na Diretiva de Cooperação Administrativa n.º 2011/16/UE (“DAC1”), comunicou à AT, os rendimentos de trabalho dependente que o Requerente aí auferiu nos anos de 2017 a 2022, conforme segue (apenas são indicados os dados relativos aos anos aqui em causa):
- a) 2017: Rendimento - € 30.156,00, pago por ‘B...’ e por ‘C...; Imposto – não foi reportado qualquer valor de imposto pago em França;
 - b) 2018: Rendimento - € 38.782,00, pago por ‘B...; Imposto – não foi reportado qualquer valor de imposto pago em França;
 - c) 2021: Rendimento - € 652,00, pago por ‘D...; Imposto – sem imposto reportado;
 - d) 2022: Rendimento - € 4.701,00, pago por ‘E...’ e ‘F... ‘; Imposto – € 675,00.
- 1.34. Também a autoridade fiscal espanhola (“AFE”), transmitiu à AT, no contexto da DAC1, os rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo Requerente nesse Estado, nos anos de 2021 e 2022:

- a) 2021: Rendimento - € 32.457,58, pago por 'G... SL'; Imposto – sem imposto reportado;
- b) 2022: Rendimento - € 9.500,00, pago por 'G... SL'; Imposto – sem imposto reportado.

- 1.35. No âmbito das trocas automáticas de informações fiscais internacionais acima referidas, tanto a AFF como a AFE, não consideraram o Requerente como residente fiscal nesses Estados, mas como residente em Portugal.
- 1.36. A morada que se encontra registada na base de dados do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes ("SGRC"), nos anos em questão, é uma morada de Portugal: Rua...– Vila do Conde, até 02.09.2018 e, a partir de 03.09.2018, Rua de ...- 2º-Esquerdo – Norte Poente.
- 1.37. O Requerente nunca alterou a sua morada para França (ou Espanha), mantendo o estatuto de 'RESIDENTE FISCAL' em Portugal.
- 1.38. Nenhum dos documentos apresentados pelo contribuinte põe em causa a residência em território nacional, não tendo sido apresentados quaisquer certificados de residência fiscal para efeitos de aplicação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação ("CDT") celebradas entre Portugal e França e entre Portugal e Espanha, ónus que recai sobre o contribuinte, conforme decorre do nº. 1, do artigo 74.º da Lei Geral Tributária ("LGT").
- 1.39. Inclusivamente, a morada que consta das liquidações de imposto francesas dos anos de 2017 e de 2022, bem como da declaração de rendimentos francesa do ano de 2018 que o Requerente juntou aos autos é a da "Rua...– Vila do Conde".
- 1.40. Foram desencadeados procedimentos de troca de informação com carácter urgente com a AFF e com a AFE, conforme decisão do Sr. Director da DSRI de

07.02.2026, decisão que foi comunicada à DSCJC pela comunicação interna nº. ...2026..., de 09.02.2026.

1.41. Foram, assim, solicitados os seguintes esclarecimentos:

FRANÇA

- a) O contribuinte foi considerado como residente fiscal em França, para efeitos do direito interno francês nos anos de 2017, 2018, e 2022?
- b) O contribuinte foi considerado como residente fiscal em França, para efeitos de aplicação da CDT Portugal – França nos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022?
- c) O contribuinte foi tributado como residente em França nos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022?

ESPAÑA

- a) O contribuinte foi considerado como residente fiscal em Espanha, para efeitos do direito interno espanhol nos anos de 2021 e 2022?
- b) O contribuinte foi considerado como residente fiscal em Espanha, para efeitos de aplicação da CDT Portugal – Espanha nos anos de 2021 e 2022?
- c) O contribuinte foi tributado como residente em Espanha nos anos de 2021 e 2022?

1.42. A 23.02.2026, foi recebida a resposta da AFF, que confirmou que, nos anos em causa, o contribuinte se encontrava lá registado como NÃO RESIDENTE (com rendimentos de fonte francesa), e que foi tributado nessa qualidade.

1.43. Foi ainda informado que a sua morada se situa em Portugal: “354 RUA ... VILA DO CONDE...” e que:

«1. O Sr. A... não tem residência em França. A sua família reside em Portugal e ele é cidadão português. De acordo com a legislação francesa e a Convenção Franco-Portuguesa, ele é considerado residente em Portugal.

2. Como não residente, o Sr. A... declarou aos nossos serviços os montantes recebidos de fontes francesas.»

- 1.44. No dia 13.03.2026 foi recebida a resposta da AFE, nela se indicando que o contribuinte A..., com NIF espanhol ...consta nas suas bases de dados desde 02.02.2015, como não residente para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e com morada em Portugal, na: “*RUA ... VILA DO CONDE PORTUGAL*”.
- 1.45. A AFE acrescentou ainda que «*Até à data, não apresentou qualquer declaração em Espanha por nenhum motivo*».
- 1.46. Resulta das respostas da AFF e da AFE às perguntas da AT que o Requerente não foi considerado residente fiscal em França nem em Espanha, quer ao abrigo das respetivas legislações internas, quer ao abrigo das CDT celebradas pelo Estado Português com aqueles Estados.
- 1.47. Para além do mais, a interpretação que o Requerente faz do artigo 16.º, n.º 1, do CIRS, não é a mais correta.
- 1.48. Da prova apresentada resulta que o Requerente não terá permanecido em Portugal mais de 183 dias em qualquer dos anos em causa, não recaindo, assim, dentro do âmbito de previsão da alínea a), do n.º 1, do artigo 16.º do CIRS.
- 1.49. O mesmo não pode dizer-se relativamente à alínea b) do citado normativo, que estabelece um critério subjetivo que envolve uma intenção de residência e aplica-se caso não seja possível a qualificação como residente pelo critério do tempo de permanência.
- 1.50. Assim, a pessoa singular que se encontra em Portugal menos de 183 dias, seguidos ou interpolados, poderá ainda assim ser considerada residente, se

num qualquer dia do período de tributação, dispuser de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

- 1.51. Ora, o alegado pelo Requerente no sentido de que de que a alínea b), do nº. 1, do artigo 16.º do CIRS impõe três requisitos, de cuja verificação cumulativa depende a qualificação como residente, não tem cabimento legal.
- 1.52. O Requerente poderia até ter permanecido 1 (um) único dia em território nacional e, nesse caso, desde que dispusesse, num qualquer dia do período referido na alínea a) (inferior a 183 dias), de habitação em condições de fazer supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, o conceito de residência da alínea b) encontrar-se-ia preenchido.
- 1.53. Embora a lei não esclareça que condições são estas, é entendido que terão de ser condições objetivas que permitam retirar inequivocamente a conclusão de que se trata de uma habitação própria e permanente ou de uma habitação permanente, i.e., não poderá nunca ser uma habitação de férias ou uma habitação secundária.
- 1.54. O Requerente tinha como morada fiscal os supra referidos endereços, sendo a morada declarada à AT em 03.09.2018 – Rua...–, correspondente à fracção ‘Z’, do prédio urbano inscrito na matriz predial de Póvoa do Varzim, sob o artigo..., propriedade da sua cónjuge (H..., NIF: ...) desde 17.08.2018.
- 1.55. O comportamento do Requerente sempre foi o de um contribuinte com residência/domicílio fiscal em território português, que obtém rendimentos no estrangeiro, designadamente por via da entrega voluntária das declarações Modelo 3 de IRS dos anos de 2021 e 2022, nas quais foram incluídos os respetivos anexos J, relativos aos rendimentos obtidos no estrangeiro.

-
- 1.56. Foi o próprio Requerente que indicou residência fiscal em Portugal no quadro 8A da Modelo 3 de IRS daqueles anos.
- 1.57. O anexo J é utilizado para os sujeitos passivos RESIDENTES declararem os rendimentos auferidos no estrangeiro, seja indicando um período inferior a 183 dias de permanência em Portugal, seja indicando um período superior a esse.
- 1.58. Tendo o Requerente apresentado tal anexo e declarado voluntariamente (nos anos de 2021 e de 2022) os rendimentos que auferiu no estrangeiro, obviamente que foi considerado como residente em Portugal e tributado como tal, independentemente de no quadro 4C do anexo J se encontrar assinalado um período de permanência no país de exercício do emprego igual ou inferior a 183 dias, ou um período superior a 183 dias.
- 1.59. Pelo exposto, só pode concluir-se que a residência do Requerente nos períodos em apreço se situava em Portugal, conclusão que foi corroborada pelas respostas da AFF e da AFE, que confirmaram que o Requerente NUNCA foi residente desses Estados, quer para efeitos dos respetivos ordenamentos jurídicos internos, quer para efeitos convencionais, tendo neles sido tributado como não residente.
- 1.60. Por conseguinte, as liquidações impugnadas, efetuadas com base no pressuposto de residência em território nacional, não enfermam de ilegalidade e, nessa medida, não se verificam também as circunstâncias previstas no nº. 1, do artigo 43.º da LGT, que determinam o pagamento de juros indemnizatórios.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.61. Nas suas alegações, o Requerente reforça a posição assumida no pedido de pronúncia arbitral, constatando ter a AT reconhecido que o Requerente não dispunha de habitação própria em território português, e tendo sublinhado o

facto de não ter sido produzida qualquer prova, por parte da AT, de que o Requerente na habitação da sua mulher dispusesse de quarto, pertences pessoais ou qualquer outro elemento objetivo suscetível de indiciar a sua própria intenção de ocupação como residência habitual - o que, diz, incumbia à AT demonstrar, enquanto facto constitutivo da qualificação de residente que invoca.

- 1.62. Lembra ainda que esteve embarcado, nos anos em causa, entre 210 e 293 dias por ano, prestando trabalho a bordo de navios ao serviço de entidades sediadas em França e em Espanha, o que, à luz das regras da experiência comum, torna materialmente incompatível a subsistência de um "*animus*" atual e efetivo de residir habitualmente em Portugal.
- 1.63. A morada fiscal registada no SGRC, invocada pela AT nos artigos 10.º a 13.º da sua Resposta, mais não é do que um elemento formal de comunicação com o contribuinte, nos termos do artigo 19.º da LGT, não se confundindo com a residência fiscal em sentido substantivo.
- 1.64. Desvaloriza a qualificação de um sujeito passivo como residente ou não residente, para efeitos do direito interno francês ou espanhol, porquanto a apreciação do Tribunal Arbitral deve ser feita à luz do direito português.
- 1.65. Entende ainda que não procede o argumento relativo à entrega das Declarações Modelo 3 de IRS referentes aos anos de 2021 e 2022 acompanhadas do respetivo Anexo J, já que nela, como a AT reconhece, o Requerente declarou expressamente ter permanecido em Portugal por período inferior a 183 dias.
- 1.66. Sendo a residência fiscal em Portugal facto constitutivo do direito que a AT pretende fazer valer - a saber, o direito a tributar a totalidade dos rendimentos do Requerente ao abrigo do princípio da universalidade consagrado no artigo

15.º, n.º 1, do CIRS, é sobre a própria AT que recai o ónus de demonstrar, de forma cabal, a verificação dos pressupostos do artigo 16.º do CIRS.

- 1.67. A Requerida, por seu turno, nas alegações apresentadas, reitera a posição assumida na Resposta.
- 1.68. O tribunal arbitral, por despacho de 02.10.2026, prorrogou, por um mês, o prazo para a prolação da decisão.
- 1.69. O tribunal arbitral é materialmente competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de impostos, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.70. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e do art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.
- 1.71. A cumulação de pedidos é admissível, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, já que a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 1.72. O pedido de revisão oficiosa foi apresentado no dia 24.07.2025, com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto e de direito das liquidações ora mediatamente impugnadas, o que é enquadrável no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, dentro do prazo de quatro anos previsto naquela disposição legal.
- 1.73. 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 24.11.2025.

1.74. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado dentro do prazo de 90 dias após a formação do indeferimento tácito, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, sendo, portanto, tempestivo.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com interesse para a prolação da presente decisão arbitral, mostram-se provados os seguintes factos:

2.1.1. O Requerente exerceu, nos anos objeto do presente pedido, a profissão de marinheiro ao serviço de uma empresa sediada em França, com estabelecimento estável naquele país, exceto no ano de 2021, em que exerceu a respetiva atividade profissional a bordo de navios de pavilhão espanhol, ao serviço de uma entidade sediada em Espanha (artigo 1.º do Pedido de Pronúncia Arbitral ("PPA"); facto não controvertido).

2.1.2. O exercício de funções ocorreu a bordo de navios de pavilhão francês e em águas sob jurisdição francesa, com exceção do referido ano de 2021, em que as funções foram desempenhadas em navios de pavilhão espanhol e em águas de jurisdição espanhola (artigo 2.º do PPA; facto não controvertido).

2.1.3. O Requerente esteve embarcado durante os seguintes períodos, nos anos indicados:

- 2017: 293 dias;
- 2018: 273 dias;
- 2021: 242 dias;

- 2022: 210 dias (artigo 3.º do PPA, docs 1 a 6 juntos aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.4. O Requerente não permaneceu em Portugal mais de 183 dias em qualquer dos referidos anos (artigo 3.º do PPA, artigo 24.º da Resposta; facto não controvertido).

2.1.5. O Requerente, nos anos em causa, apenas auferiu rendimentos de trabalho, todos de fonte estrangeira (artigo 4.º do PPA; docs. 2 a 9 juntos aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.6. A maior parte do ano em cada um dos anos a que se reportam os autos foi passada a bordo dos navios em que estava embarcado (artigo 5.º do PPA; facto não controvertido).

2.1.7. O Requerente não auferiu em Portugal quaisquer rendimentos, nem exerceu, em qualquer dos anos aqui em causa, atividade profissional em território nacional (artigo 7.º do PPA; facto não controvertido).

2.1.8. No que respeita ao ano fiscal de 2017, foi emitida, em 13.12.2022, declaração oficiosa, constando do Portal das Finanças a menção "saldo nulo emitido" (referência 2017-...) (artigo 11.º do PPA, docs. 10 e 11 juntos aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.9. Referente a 2017, foi emitida a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2022..., da qual resultou imposto a pagar no montante de € 7.803,94 (sete mil, oitocentos e três euros e noventa e quatro centavos) (artigo 12.º do PPA, tendo sido junta aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.10. Relativamente ao ano de 2018, consta declaração oficiosa datada de 22.06.2022, com emissão de notificação (referência 2018-...) e subsequente

registo de reembolso (referência 2018-...) (artigo 13.º do PPA, docs. 12 e 13 juntos aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.11. Também para o ano de 2018 foi emitida, em 29.08.2022, a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2022..., em tributação conjunta (sujeitos passivos NIF ... e...), da qual resultou imposto a pagar no montante de € 8.548,11 (oito mil, quinhentos e quarenta e oito euros e onze cêntimos) (artigo 14.º do PPA, junta aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.12. Quanto ao ano fiscal de 2021, o Requerente, em conjunto com a sua mulher, apresentou, em 21.06.2022, por via eletrónica, a Declaração Modelo 3 de IRS, declarando-se residente (campo 8 A), tendo apresentado o Anexo J, no qual declarou expressamente permanência em território português por período inferior a 183 dias (artigo 15.º do PPA, doc. 15 junto aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.13. Ainda referente a 2021, foi emitida a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2022..., igualmente em tributação conjunta, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 4.477,08 (quatro mil, quatrocentos e setenta e sete euros e oito cêntimos) (artigo 16.º do PPA, junta aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.14. Relativamente ao ano fiscal de 2022, o Requerente apresentou, em 29.12.2023, por via eletrónica, a Declaração Modelo 3 de IRS, declarando-se residentes (campo 8 A), tendo apresentado o Anexo J, no qual declarou expressamente permanência em território português por período inferior a 183 dias (artigo 17.º do PPA, doc. 16 junto aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.15. Foi emitida a Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2024..., respeitante a 2022, em tributação conjunta, tendo sido apurado imposto a pagar no montante

de € 3.015,44 (três mil e quinze euros e quarenta e quatro cêntimos) (artigo 18.º do PPA, junta aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.16. Em 24.07.2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação supra identificados, o qual não obteve qualquer resposta (artigo 20.º do PPA, doc. 17 junto aos autos com o PPA e Processo Administrativo; facto não controvertido).

2.1.17. As autoridades fiscais francesa e espanhola, no contexto da troca automática de informações fiscais internacionais, comunicaram à AT os rendimentos de trabalho dependente que o Requerente em cada um desses Estados auferiu nos anos de 2017 a 2022 (artigos 7.º e 8.º da Resposta; facto não controvertido).

2.1.18. As autoridades fiscais francesa e espanhola, no âmbito das referidas transmissões de informação, não consideraram o Requerente como residente fiscal nos respetivos Estados, mas sim como residente em Portugal (artigo 9.º da Resposta; facto não controvertido).

2.1.19 A morada que se encontra registada no “Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes” (SGRC), nos anos em questão, é uma morada de Portugal: Rua...– Vila do Conde, até 02.09.2018 e, a partir de 03.09.2018, Rua ... 2º-Esquerdo – Norte Poente Portugal (artigo 10.º da Resposta; facto não controvertido).

2.1.20. A morada que consta das liquidações de imposto francesas dos anos de 2017 e de 2022, bem como da declaração de rendimentos francesa do ano de 2018 é a da “Rua ...– Vila do Conde” (que o Requerente juntou (artigo 13.º da Resposta, docs. 7 a 9 junto aos autos com o PPA; facto não controvertido).

2.1.21. A AFF confirmou que, nos anos em causa, o contribuinte se encontrava registado em França como NÃO RESIDENTE (com rendimentos de fonte

francesa), e que foi tributado em França nessa qualidade (artigo 18.º da Resposta; facto não controvertido).

2.1.22. O Requerente tinha como morada fiscal os supra referidos endereços, sendo que a morada declarada à AT em 03.09.2018 – Rua ... correspondente à fracção ‘Z’, do prédio urbano inscrito na matriz predial de Póvoa do Varzim, sob o artigo..., era propriedade da sua cónjuge (H..., NIF:...) desde 17.08.2018 (artigo 32.º da Resposta; facto não controvertido).

2.2. Factos não provados

Não ficou demonstrado ter disposto o Requerente, no estrangeiro, nos anos a que se reportam os presentes autos, de habitação em condições que fizessem supor intenção de então a ter mantido e ocupado como residência habitual.

Não há mais factos relevantes para a prolação da decisão que tenham sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de pronunciar-se sobre tudo quanto é alegado pelas partes, cabendo-lhe, antes, o dever de seleccionar os factos que se mostrem relevantes para a prolação da decisão, identificando os factos que se consideram provados e os que, por seu turno, não se acham demonstrados (artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e artigo 607.º, n.º 3 e n.º 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Assim, os factos que importam para a decisão são apurados em função do objeto do litígio, delimitado em função do pedido e da causa de pedir (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições que assumiram nos articulados por si apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questão a decidir

Nos presentes autos, atendendo ao pedido e à causa de pedir formulados pelo Requerente, está em causa apreciar a legalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado pelo Requerente, e a legalidade dos atos tributários de liquidação de IRS relativos aos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022. Está em causa, portanto, saber se o Requerente, nos anos se deve ter, ou não, por residente em território português, para efeitos de tributação.

3.2. Da residência

3.2.1. Enquadramento normativo

Comece-se por fazer notar que o conceito de residência fiscal não se confunde com o conceito de nacionalidade, nem com o conceito de domicílio civil, nem sequer com o conceito de domicílio fiscal. É um conceito autónomo de direito tributário, definido em função de critérios específicos estabelecidos no artigo 16.º do CIRS.

À data a que se reportam os factos, e para o que aqui nos interessa, dispunha o artigo 16.º do CIRS, com a epígrafe “Residência”, o seguinte:

“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;”

Da leitura destes preceitos resulta que se tem por verificada a residência em território português, no ano a que respeitam os rendimentos, relativamente às pessoas que *“hajam nele permanecido mais de 183 dias”*. Contudo, ao contrário do que parece resultar da leitura feita pelo Requerente, é possível que a residência para efeitos fiscais em território português opere relativamente a quem nele *“tenha permanecido por menos tempo”*, mediante a verificação de determinados pressupostos.

Está demonstrado nos presentes autos, e nem isso é disputado pela AT, que o Requerente, em qualquer dos anos 2017, 2018, 2021 e 2022, permaneceu em território português menos do que 183 dias. Portanto, resulta claro que não se mostra aplicável ao caso que temos em mãos a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. Portanto, a ser o Requerente considerado residente em território português, essa residência decorrerá do disposto da alínea b) do n.º 1 do referido artigo.

3.2.2. Da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS

Entende o Requerente (artigos 27.º e seguintes do PPA) que a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS impõe cumulativamente: i) permanência em Portugal; ii) disposição de habitação; iii) condições objetivas que façam supor intenção atual de a ocupar como residência habitual. Conclui, assim, que não preenche o primeiro

requisito, o da permanência em Portugal, ou seja, tendo a sua residência e um contrato de trabalho em França, desde logo, não teve uma permanência em Portugal nos anos em causa.

Que teve um contrato de trabalho no estrangeiro não há dúvidas, que esteve menos de 183 dias em território português também é certo. Contudo, não pode assumir-se, axiomáticamente, que teve a sua residência em França. De resto, como se disse, em documento algum surge um endereço no estrangeiro que pudesse ser tomado como morada de residência do Requerente no estrangeiro. Pelo contrário, todos os documentos, mais ou menos explicitamente, tomam o Requerente como tendo o domicílio fiscal ou mesmo como sendo residente – como sucede na procuração outorgada pelo Requerente à sua ilustre mandatária – em território português.

Vejamos.

A questão da residência em território português de marinheiros que passam a maior parte do ano embarcados em navios de pavilhão estrangeiro, em águas de jurisdição estrangeira e ao serviço de entidades estrangeiras já foi apreciada no CAAD, em termos não exatamente coincidentes.

Se, por um lado, no Processo n.º 492/2025-T se julgou o então requerente como não residente em território português, no Processo n.º 656/2025-T, optou-se por considerar o requerente residente em território português.

No ponto 17 da decisão que pôs termo ao Processo n.º 492/2025-T lê-se: “a AT limita-se a invocar genericamente que o Requerente “(...) tem o seu agregado familiar em Portugal, e é à sua residência familiar que regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar em alto mar, sendo o local onde mantém os seus laços familiares, conclui-se que dispõe de habitação permanente em

Portugal com intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, pois quando não está a trabalhar está a residir com a sua família em Portugal. E a sua habitação permanente e residência habitual está localizada no imóvel pertencente à cônjuge, sito na Travessa ... n.º ..., em Vila do Conde, na qual também fixou o seu domicílio fiscal” (Art. 40.º e 41.º da Resposta)”.

Contudo, no ponto seguinte conclui: *“Porém, a AT não prova os elementos de facto que preencham o requisito da intenção de manter e ocupar esse imóvel como residência habitual. Pelo que, não cumpriu, pois, a AT o ónus de prova que recai sobre ela”.*

Sustenta o decidido com jurisprudência do STA, nomeadamente o Acórdão proferido no processo n.º 0876/10 (de 24.02.2011), transcrevendo dele o trecho seguinte: *“(…) como explica MANUEL FAUSTINO em «Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português» (CTF, n.º 424, p. 124), o referido critério legal «exige a reunião do “corpus” e do “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, prossegue o citado autor (op. cit.. p. 125) «(...) 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, dispondo 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. Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...)».*

É impressionante a afirmação segundo a qual *“não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente”*.

Não se afasta o presente tribunal deste entendimento. De facto, um emigrante, que vive e trabalha no estrangeiro, não se torna residente em território português pelo simples facto de dispor nele de habitação onde vem durante as férias ou noutras ocasiões festivas. Assim não pode deixar de ser nas situações em que o emigrante, por ter o centro da sua vida profissional no estrangeiro, para aí transfere também o seu centro de interesses pessoal. Ainda que disponha de habitação em território português, e mesmo que não perca de vista a intenção de, no futuro, fazer dela a sua habitação permanente, certo é que o emigrante faz a sua vida no estrangeiro com escassas, ainda que fortes sentimentalmente, deslocações a Portugal.

Ora, a situação dos presentes autos talvez não seja exatamente equivalente a esta de que fala o referido acórdão do STA.

Entendeu o dito tribunal arbitral que *«relativamente ao requisito da intenção sempre se dirá que o Requerente, pelo menos, nos anos de 2021, 2022 e 2023 (ora em litígio), demonstrou que permaneceu fora de Portugal por longos períodos de tempo (sempre superiores a 183 dias). Razão pela qual, por exemplo no ano de 2021, é extremamente difícil alegar que existia essa “intenção imediatista” (para o presente) quando o Requerente permaneceu fora de Portugal nos anos seguintes. O mesmo se dirá quanto aos restantes anos»*.

Voltando ao caso dos autos, parece assistir razão ao Requerente quando sustenta que a residência fiscal em território português constitui pressuposto da tributação pela universalidade e que, por força do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, incumbe à AT demonstrar os factos constitutivos dos critérios previstos no artigo 16.º do CIRS.

Contudo, não parece que daí decorra que a AT esteja obrigada a produzir prova direta do elemento volitivo subjacente à alínea b) do n.º 1 daquele artigo. Ao utilizar a expressão *“habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”*, o legislador admite que tal intenção seja inferida de circunstâncias objetivas, apreciadas segundo as regras da experiência.

Assim, a questão não reside tanto em saber se a AT produziu prova direta da intenção subjetiva do Requerente, mas antes em apurar se os factos por ela demonstrados e as circunstâncias que se impõem à análise da presente situação são suficientemente consistentes, coerentes e convergentes para permitir inferir aquela intenção.

Como é evidente, não pode assumir-se, levando ao extremo a argumentação em que se fundamenta a decisão prolatada no Processo n.º 492/2025-T, que nenhum emigrante que passe menos de 183 dias em território português poderá ser tido como residente em território português. Essa leitura é abusiva e, na prática, esvaziaria de conteúdo e sentido útil o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. É que esta disposição visa justamente aplicar-se a pessoas que estejam menos de 183 dias em território português. Ou seja, visa justamente considerar residente em território português quem, pelo critério da alínea a) do mesmo preceito, não pode ser tido como residente.

Dito isto, é forçoso atentar nos requisitos de que depende, no âmbito da referida alínea b), a residência em território português. São eles: i) a permanência; ii) disposição de habitação; iii) em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Repare-se que é preciso haver alguma permanência, algum contacto com o território português. Ainda que o legislador tenha usado a expressão “*num qualquer dia do período referido na alínea anterior*”, não se dispensa, em termos quantitativos, uma certa *permanência* em território português. O legislador até parece querer atalhar elucubrações em torno desse conceito, parecendo bastar-se com um “*qualquer dia*”.

Contudo, o Requerente, nos anos em causa, tendo passado menos de 183 dias em território português, a ele veio variadas vezes, como o próprio reconhece no artigo 9.º do PPA: “*As deslocações ocasionais do Requerente a Portugal limitavam-se a períodos de descanso, férias ou festividades familiares, nomeadamente fins de semana, Natal e Outros períodos de licença, sem qualquer carácter de permanência estável*”. Veio a Portugal durante os períodos de descanso, leia-se, quando não estava embarcado, férias, festividades familiares – porque a sua família o não acompanhou – e no Natal e outros. Ou seja, não estará a cometer abuso quem supuser que o Requerente, quando livre das suas obrigações profissionais, voltava a casa, para estar junto dos seus. Já a estabilidade da permanência de que fala o Requerente é exigência que, salvo o devido respeito, não parece resultar da formulação legal.

É preciso que disponha de habitação. Não se exige que o imóvel seja próprio. Ora, recordemos que o Requerente tinha no imóvel propriedade da mulher, onde ela e os filhos residiam, o seu domicílio fiscal. O domicílio fiscal não pode, por si só, fundar a tributação de um sujeito passivo como residente. Mas a verdade é que dos autos não surge sequer sugerida a possibilidade de ter o Requerente outra morada a que pudesse chamar sua habitação. Quando vinha a Portugal e, como vimos, veio muitas vezes, onde ficava?

Mas há outro aspeto que importa igualmente sopesar. O Requerente sempre manteve o seu domicílio fiscal em Portugal e não se pense que era um domicílio fiscal fruto da

sua inércia. Não. O Requerente chegou a alterá-lo para o imóvel propriedade da mulher, circunstância que tem de ser evidenciada.

Tudo visto e ponderado, é opinião do tribunal que a AT logrou demonstrar uma série de factos e circunstâncias que, em termos de razoabilidade e de experiência comum, fazem supor a intenção de o Requerente a manter e ocupar como residência habitual. A ocupação a que o legislador faz apelo é um compromisso entre a *corpus* – a permanência – e o *animus*, a intenção, associada à residência.

A verdade é que há muitas circunstâncias que apontam para essa intenção de manter e ocupar aquele imóvel como sua residência habitual. Nenhuma delas, por si, tem aptidão para impor a residência fiscal, mas a sua verificação conjunta, congruente, torna verosímil a necessária demonstração do *animus*. Falamos de domicílio fiscal português; alteração do domicílio fiscal para outra morada em Portugal; uso da mesma morada perante os empregadores francês e espanhol; utilização da mesma morada perante a administração francesa; ter-se considerado não residente em França e Espanha, dando a sua morada portuguesa; ter apresentado, como residente e casado, declarações de rendimentos em Portugal, apresentando os seus rendimentos de fonte estrangeira (o dito Anexo J); o imóvel ser da sua mulher; nele residir o seu agregado familiar; dar-se como residente no imóvel da mulher quando outorga a procuração à sua ilustre mandatária; não haver indicação de qualquer outra morada que pudesse associar-se à sua residência... são muitos os factos que apontam para a mesma conclusão...

Não pode exigir-se à AT que demonstre inequivocamente o estado psicológico do contribuinte – a sua “intenção” íntima de manter e ocupar o referido imóvel como sua habitação – essa seria, convenhamos, quase uma *probatio diabolica*. O que se exige, repita-se, é que se demonstre existir uma habitação “em condições que façam supor intenção atual” de a manter e ocupar como residência habitual. Ou seja, o legislador

construiu deliberadamente um critério objetivo-indiciário: prova-se um conjunto de circunstâncias externas e, a partir delas, infere-se o *animus*.

Importa ainda considerar a atividade a que se dedica o Requerente. Ora, para um marinheiro que passa grande parte do ano no mar, o conceito de residência habitual não pode ser aplicado como se se tratasse de um trabalhador sedentário. A residência habitual pode perfeitamente ser a habitação para onde ele regressa quando não está embarcado, ainda que passe fisicamente muito mais dias no navio do que, chamemos-lhe assim, em casa.

Temos de reconhecer que cabe à AT suportar o ónus da prova dos pressupostos da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, mas esse ónus não compreende a prova direta do elemento volitivo. Atenta a própria formulação legal – “condições que façam supor” – a intenção atual de manter e ocupar a habitação como residência habitual é suscetível de ser inferida de factos que, sendo embora circunstanciais, não deixam de ser objetivos.

Uma vez demonstrado um conjunto de factos coerentes entre si e convergentes para sustentar essa inferência, sempre poderá o sujeito passivo provar que, apesar das circunstâncias, a sua residência é noutro lugar.

Como conclui a decisão prolatada no Processo n.º 656/2025-T, a convergência destes 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 [e espanhol], como não residente em França [ou em Espanha] e como residente em Portugal*” - com a morada do imóvel de sua mulher como domicílio. Mais. “*Esta conclusão não resulta de uma presunção legal, mas sim da apreciação crítica e conjugada da documental [sic] constante dos autos, todos eles coerentes entre si e apontando univocamente no mesmo sentido.*”

Esta conclusão impõe-se e a verdade é que o Requerente não a contrariou.

Na sequência do exposto, não se vislumbra qualquer ilegalidade nas liquidações mediatemente postas em crise. Assim, não sendo elas ilegais, não há quantias indevidamente pagas a reembolsar nem lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

3. Decisão

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

a) Manter na ordem jurídica as seguintes liquidações de IRS:

- i. n.º 2022..., respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de € 7.803,94 (sete mil, oitocentos e três euros e noventa e quatro cêntimos);
- ii. n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de € 8.548,11 (oito mil, quinhentos e quarenta e oito euros e onze cêntimos);
- iii. n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 4.477,08 (quatro mil, quatrocentos e setenta e sete euros e oito cêntimos); e
- iv. n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor pagar de € 3.015,44 (três mil e quinze euros e quarenta e quatro cêntimos)xx

b) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral;

c) Condenar o Requerente nas custas.

4. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 299.º e no n.º 2 do artigo 306.º, ambos do CPC, no artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €

23.844,57 (vinte e três mil, oitocentos e quarenta e quatro euros e cinquenta e sete cêntimos).

5. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 5 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar, como se disse, integralmente pelo Requerente.

Lisboa, 6 de outubro de 2026

O Árbitro

Nuno Pombo