

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 628/2026-T

Tema: IRS – Não Residente.

SUMÁRIO:

I - O conceito de “não residente” terá de ser determinado *a contrario*, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas no n.º 1 e no n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS.

II - A conclusão de que alguém é, ou não, residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., contribuinte n.º..., e **B...**, contribuinte n.º..., casados, com domicílio fiscal na ..., n.º..., ...-... Vila do Conde, doravante designados de Requerentes.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou Autoridade Tributária e Aduaneira.

Os Requerentes apresentaram, em 1 de Junho de 2026, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), com vista à declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a

pagar de € 3.924,60 e n.º 2024 ..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 5.253,37.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e a Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada em 3 de Junho de 2026.

Os Requerentes, não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro, o presente signatário, aceite por este, nos termos legalmente previstos.

Em 22 de Julho de 2026, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e do Código Deontológico. Desta forma, o Tribunal Arbitral, foi regularmente constituído em 11 de Agosto de 2026, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objecto do presente litígio, e notificada à Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta.

Em 28 de Setembro de 2026, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação. Juntou, ainda, o Processo Administrativo.

Não tendo sido requerida a produção de prova constituenda, nem tendo sido alegada matéria de excepção, o Tribunal Arbitral dispensou, em 30 de Setembro de 2026, a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade e informalidade processuais, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é essencialmente de direito. As Partes foram também convidadas a apresentar, querendo, alegações escritas simultâneas, no prazo de 10 dias.

O Tribunal Arbitral determinou, ainda, que no mesmo prazo de 10 dias, a Autoridade Tributária e Aduaneira juntasse aos autos os seguintes documentos (indicados pelos Requerentes no final do pedido de pronúncia arbitral): a) certidão discriminada dos pagamentos efectuados relativamente às liquidações de IRS identificadas, incluindo pagamentos voluntários, prestações e quantias cobradas coercivamente; b) extracto da conta-corrente fiscal do Requerente referente aos anos de 2021 e 2022; c) certidão das quantias penhoradas ou cobradas em execução fiscal, com indicação dos respectivos processos executivos, datas e montantes; d) cópia dos despachos de deferimento dos planos prestacionais existentes e mapa actualizado das prestações pagas e vincendas; e) cópia integral dos processos de execução fiscal associados às liquidações em causa; f) certidão de inexistência de rendimentos de fonte portuguesa nos anos em causa.

Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 2 de Outubro de 2026. A Requerida apresentou alegações em 8 de Outubro de 2026.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

1.1. Admissão dos documentos redigidos em língua estrangeira que os Requerentes juntaram com o pedido de pronúncia arbitral

Os Requerentes juntam ao processo diversos documentos em língua francesa, a saber: recibos de vencimento (*“bulletins de paye”*) relativos aos anos de 2021 e 2022.

Ora, o CPPT não contém norma específica relativa à apresentação de documentos em língua estrangeira, aplicando-se, por força do artigo 2.º, o regime subsidiário do CPC. Já o artigo 134.º, n.º 1, do CPC estabelece que, quando se ofereçam documentos escritos em língua estrangeira *“que careçam de tradução”*, o juiz pode ordenar a sua tradução, oficiosamente ou a requerimento de alguma das partes. A lei não impõe a tradução automática desses documentos, cabendo ao Tribunal avaliar, caso a caso, se esta é necessária para a boa decisão da causa.

Este entendimento foi reafirmado pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 28 de Maio de 2019 (cfr., Processo n.º 19156/18.0T8LSB-B.L1-7), onde se conclui que a tradução de documentos estrangeiros não é obrigatória, devendo apenas ser ordenada quando o Tribunal considere que os documentos carecem de tradução para garantir a inteligibilidade ou o exercício do contraditório.

O acórdão sublinhou ainda que, quando o Tribunal compreenda o teor dos documentos e estes estejam redigidos numa língua comumente dominada, não há motivo para exigir a sua tradução.

No caso concreto, tendo o Tribunal Arbitral verificado que os documentos apresentados pelos Requerentes se encontram redigidos numa língua comumente dominada (língua francesa), entende o Tribunal Arbitral que os mesmos não levantam dúvidas sobre o seu conteúdo, autenticidade e relevância e permitem identificar os períodos de embarque do Requerente marido.

Em conformidade com o exposto, este Tribunal Arbitral admite como meio de prova os recibos de vencimento (*“bulletins de paye”*) relativos aos anos de 2021 e 2022, por serem plenamente compreensíveis.

1.2. Falta de junção de documentos ao processo administrativo pela Requerida

Embora tenha sido devidamente notificada para junção do processo administrativo, a Requerida não procedeu à junção de todos os documentos, designadamente, os documentos indicados pelos Requerentes no final do pedido de pronúncia arbitral, a saber: a) certidão discriminada dos pagamentos efectuados relativamente às liquidações de IRS identificadas, incluindo pagamentos voluntários, prestações e quantias cobradas coercivamente; b) extracto da conta-corrente fiscal do Requerente referente aos anos de 2021 e 2022; c) certidão das quantias penhoradas ou cobradas em execução fiscal, com indicação dos respectivos processos executivos, datas e montantes; d) cópia dos despachos de deferimento dos planos prestacionais existentes e mapa actualizado das prestações pagas e vincendas; e) cópia integral dos processos de execução fiscal associados às liquidações em causa; f) certidão de inexistência de rendimentos de fonte portuguesa nos anos em causa.

Em 28 de Setembro de 2026, o Tribunal Arbitral reforçou, sem sucesso, o pedido de junção dos documentos identificados pelos Requerentes no pedido de pronúncia arbitral.

De acordo com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT, *“A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Sucede que, conforme bem explica JORGE LOPES DE SOUSA *“Relativamente à ordem de envio do processo administrativo, prevista no n.º 5 deste art. 110.º do CPPT, não se prevendo um regime especial para o seu não acatamento, deverá aplicar-se subsidiariamente o regime previsto no art. 84.º, n.ºs 4, 5 e 6, do CPTA. Assim, na falta de envio do processo, sem justificação aceitável, o juiz pode determinar a aplicação de sanções pecuniárias compulsórias, nos termos do art. 169.º do CPTA, sem prejuízo do apuramento da responsabilidade civil, disciplinar e criminal a que haja lugar (art. 84.º, n.º 4, do CPTA^[1]). A falta de envio do processo administrativo não obsta ao prosseguimento do processo e determina que os factos alegados pelo impugnante se considerem provados, se aquela falta tiver tornado a prova impossível ou de considerável dificuldade (art. 84.º, n.º 5, do CPTA^[2])”* (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, Volume II, Áreas Editora, 2011, p. 237).

Todavia, para que se considerem provados os factos alegados pelos Requerentes, nos termos do n.º 6, do artigo 84.º, do CPTA, é essencial que os Requerentes demonstrem que *“(…) o processo administrativo ou alguns documentos atinentes à matéria da causa não foram enviados e que essa circunstância impediu, ou pelo menos, dificultou consideravelmente a*

¹ Actual n.º 5 do artigo 84.º do CPTA.

² Actual n.º 6 do artigo 84.º do CPTA.

prova dos factos que articulou na petição” (cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 2017, 4.^a Edição, pp. 632 e 633).

Assim, para a determinação da matéria de facto dada como provada e como não provada nos presentes autos será tido em consideração o disposto no referido artigo 84.º, n.º 6, do CPTA.

1.3. Argumentos das Partes

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegam o seguinte:

- a. O Requerente marido exerceu, nos anos de 2021 e 2022, a profissão de marinheiro ao serviço de uma empresa sediada em França (C... e outras entidades relacionadas), como estabelecimento estável nesse território, trabalhando a bordo de navios de pavilhão francês, em águas francesas.
- b. O Requerente marido esteve embarcado durante 189 dias no ano de 2021 e 259 dias no ano de 2022.
- c. Os rendimentos do trabalho foram auferidos exclusivamente fora de Portugal e tributados pelas autoridades fiscais francesas, com a correspondente retenção na fonte.
- d. A maior parte de cada ano foi passada a bordo de navios em alto mar, sendo irrelevantes, para efeitos fiscais, as estadias pontuais em Portugal durante curtos intervalos entre embarques.
- e. Os navios onde o Requerente marido prestava serviço dispunham de condições plenas de habitabilidade, constituindo a sua residência habitual durante os períodos de embarque.
- f. A bordo, o Requerente marido dormia, tomava as suas refeições, trabalhava e confraternizava com os colegas, desenvolvendo ali a totalidade da sua vida quotidianamente durante os períodos de embarque.
- g. Os navios estavam equipados com camarotes, instalações sanitárias, refeitório, zonas de descanso e áreas de convívio, assegurando todas as condições necessárias para uma vida diária estável e contínua.
- h. A permanência prolongada e continua a bordo, associada ao facto de os navios estarem registados sob pavilhão francês, reforça que o centro da vida pessoal e profissional do Requerente se encontrava fora de Portugal, concretamente em território francês ou em alto mar sob jurisdição francesa.

- i. O centro dos interesses económicos e profissionais do Requerente marido situava-se, assim, em França e a bordo dos navios sob pavilhão francês, inexistindo qualquer habitação em condições de residência habitual em território português.
- j. A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou, porém, o Requerente marido como residente fiscal em Portugal, para efeitos da liquidação de IRS dos anos em causa.
- k. O Requerente marido entregou as respectivas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS, com Anexo J, declarando ter permanecido em Portugal menos de 183 dias.
- l. A Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderou tal declaração e procedeu à liquidação como se o Requerente marido fosse residente fiscal em Portugal.
- m. O Requerente marido, em 29 de Outubro de 2025, apresentou pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de IRS em causa.
- n. O pedido de revisão oficiosa não mereceu, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, qualquer decisão, beneficiando assim da presunção de indeferimento tácito.
- o. É, à luz do artigo 16.º do Código do IRS, que a questão há-de ser apreciada – verificar se o Requerente marido preencheu os pressupostos e condições previstos no normativo aplicável, susceptível de determinar a sua residência fiscal em território português.
- p. Verifica-se, no entanto, que a subsunção no artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS fica desde logo prejudicada pelo facto do Requerente marido ter permanecido, em cada um desses anos, mais de 183 dias fora do território português.
- q. Já o artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS impõe três requisitos, de cuja verificação cumulativa depende a qualificação como residente: a) a permanência em Portugal; b) a disposição de uma habitação; e c) a verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual.
- r. Atento o não preenchimento de um dos requisitos e sendo eles cumulativos, afasta a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes.
- s. Não deixa de se referir, no tocante aos segundo e terceiro elementos de conexão, que o Requerente marido não dispõe, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.
- t. Para o efeito, indica o legislador fiscal, que o Requerente marido teria que ter tido à sua disposição, a 31 de Dezembro de cada ano, habitação “(...) em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual (...)”.

- u. Critério este, como bem se vê, a exigir uma apreciação não só de natureza objectiva, factos objectivos, como, ainda, uma apreciação de natureza subjectiva – o *animus* com que, a dispor de habitação em Portugal, a pessoa em causa o faz.
- v. A “intenção” é a expressão utilizada pelo legislador, exigindo-se a verificação de condições que façam supor a “intenção” – intenção não só de manter, como também de ocupar tal habitação como sua residência habitual.
- w. Não será certamente o caso em apreço.
- x. Com a manutenção prolongada da actividade profissional do Requerente marido no estrangeiro, em moldes estáveis e continuados ao longo de vários anos, sem qualquer indicação de que tal situação tenha cessado nos períodos tributários subsequentes, impõe-se concluir, segundo as regras da experiência, que essa permanência decorre de uma opção intencional e estruturada de vida na vertente profissional, pressupondo uma estada superior a 183 dias em território estrangeiro, o que se revela objectivamente incompatível com a intenção de manter e ocupar, em Portugal, um imóvel como residência habitual.
- y. Assim, face às normas aplicáveis e à matéria factual em causa, o Requerente marido não se encontrava em situação de residência em território português nos períodos tributários respeitantes às liquidações relativas aos anos de 2021 e 2022.
- z. Nos anos em causa, o Requerente marido procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, com Anexo J, relativo aos rendimentos auferidos no estrangeiro, no qual foi declarado que o Requerente marido permaneceu em Portugal por um período inferior a 183 dias.
- aa. Porém, a Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderou tal facto e passou a consideração de que o Requerente marido era residente em Portugal.
- bb. Impor-se-á, pois, concluir pela ilegalidade dos actos de liquidação, na parte que considera o Requerente marido como residente fiscal em Portugal, concretamente por violação dos artigos 15.º e 16.º do Código do IRS.
- cc. Com a consequente anulação das liquidações de IRS e de juros compensatórios e a decorrente restituição dos 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 efectivo e integral reembolso desses montantes.
- dd. Sendo inequívoca a existência de “erro imputável aos serviços”, conforme previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT – *“havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro”* (cfr. o Acórdão do STA, de 12 de Dezembro de 2011, proferido do Processo n.º 026233).

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente Resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a. Após consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira, verificou-se que foi o mesmo que nas declarações de rendimentos relativas aos anos de 2021 e 2022 declarou ser residente fiscal em Portugal.
- b. Estipula o n.º 3 do artigo 16.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) Portugal-França que: *“Não obstante as disposições anteriores deste artigo as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.”*.
- c. Tal significa que as remunerações de tripulantes de navios são de competência de tributação cumulativa entre o Estado da residência, que no caso em apreço o Requerente marido indicou ser Portugal, e o Estado da fonte, que corresponde a França país onde estava localizada a direção efectiva da empresa francesa.
- d. Pelo que, as liquidações de IRS dos anos de 2021 e 2022, foram efectuadas em conformidade com as regras de competência de tributação definidas no n.º 3 do artigo 16.º da CDT Portugal-França, e de acordo com os elementos declarados nas declarações de rendimentos apresentadas pelo Requerente marido.
- e. Vem agora, o Requerente marido, em sede de pedido de pronúncia arbitral, alegar que nos anos de 2021 e 2022 não era residente fiscal em Portugal, por não preencher os critérios de conexão com o território português estabelecidos nas alíneas a) e b), do n.º 1, do artigo 16.º do Código do IRS, alegando também a existência de erro imputável aos serviços nos termos do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT.
- f. Desde logo, é de afastar a existência de erro imputável aos serviços, na medida em que as liquidações de IRS dos anos de 2021 e 2022 foram efectuadas com base nas declarações de rendimentos apresentadas pelo Requerente marido, em conformidade com o disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 76.º do Código do IRS.
- g. Sendo de referir a decisão arbitral proferida no processo n.º 902/2025-T, que refere o seguinte:
“(…) 3. Não ocorre erro imputável aos serviços quando as liquidações de IRS reflectem directamente o teor das declarações modelo 3 apresentadas voluntariamente pelo próprio sujeito passivo, nas quais este se declarou como residente em território português, declarações que beneficiam da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT.”.

- h. Ainda no que respeita ao conceito de erro imputável aos serviços, é também de referir o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido no processo n.º 328/05.3BEALM, que refere o seguinte:
“I - Para a questão se subsumir no “erro imputável aos serviços”, constante no artigo 78.º, n.º 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi.”.
- i. Conforme se verificou, foi próprio o Requerente marido que declarou ser residente fiscal em Portugal nos referidos anos nas suas declarações de rendimentos, pelo que as liquidações foram efectuadas de acordo com o declarado pelo Requerente, não existindo, portanto, erro imputável aos serviços.
- j. Acresce que, de acordo com a informação do cadastro de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, o Requerente marido desde o ano de 2020, e também durante os anos de 2021 e 2022, teve o seu domicílio fiscal em Portugal e a sua residência fiscal ambos localizados em Portugal: na ..., n.º ..., Vila do Conde.
- k. O referido imóvel foi adquirido pelo Requerente marido e pela sua esposa em regime de comunhão de adquiridos, pelo que pertence a ambos (cfr. Modelo 1 IMT e Modelo 11).
- l. Verificou-se igualmente, por consulta à declaração de rendimentos de 2011, submetida pelo Requerente marido e sua cónjuge, última declaração em que foi preenchido o Quadro 7 do Anexo H, que o Requerente marido e a sua cónjuge declararam que suportaram *“Juros de dívidas com aquisição, construção, beneficiação de imóveis e prestações de contratos celebrados com cooperativas de habitação ou no regime de compras em grupo, com imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário por contratos celebrados até 31 de dezembro de 2011 [alíneas a) e b) do n.º 1 e n.º 4 do art. 85.º do Código do IRS]”* (Código ...), com referência ao imóvel identificado pelo artigo matricial urbano..., de Vila do Conde (Código ...).
- m. Sendo que, nos anos de 2021 e 2022 o Requerente marido e a sua esposa deixaram de proceder ao preenchimento do Quadro 7 do Anexo H, tendo, não obstante, beneficiado da dedução à colecta relativa a encargos com imóveis.

- n. Pelo que se conclui, que o Requerente marido nos anos de 2021 e 2022, foi residente fiscal em Portugal, pelos seguintes motivos: a) declarou nas suas declarações de rendimentos ser residente fiscal em Portugal; b) no cadastro de contribuintes, nos anos de 2021 e 2022, tinha comunicada uma morada portuguesa, localizada no imóvel do qual é proprietário e que destinou a sua habitação própria e permanente; c) no cadastro de contribuintes, consta que comunicou ter a residência fiscal em Portugal nos termos do artigo 16.º do Código do IRS, conforme estipula a alínea c) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de Janeiro, que procedeu à sistematização e harmonização da legislação referente ao número de identificação fiscal.
- o. Consequentemente, o Requerente marido cumpre as condições previstas na alínea b), do n.º 1, do artigo 16.º do Código do IRS.
- p. Contudo, porque o Requerente marido alegou, que nos anos em causa não era residente em Portugal, e que era em França que estava localizado o seu centro de interesses económicos e profissionais, suscitou-se a dúvida se o mesmo lá teria sido considerado residente fiscal e sujeito a imposto pela universalidade dos seus rendimentos.
- q. Foi desencadeado procedimento de troca de informação com as autoridades fiscais francesas, no sentido de esclarecer: a) se o Requerente marido foi residente fiscal em França nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal-França nos anos de 2021 e 2022, e aí sujeito a imposto pela universalidade dos seus rendimentos; b) qual o montante do imposto sobre o rendimento francês pago nesses anos e a que título, residente ou não residente; e c) se o contribuinte teve habitação permanente em França (própria ou arrendada), se tinha o seu centro de interesses vitais localizados em França, e qual o período de permanência em França nos anos de 2021 e 2022, por forma a aplicar as regras de desempate previstas no n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal-França, já que o contribuinte se qualificou como residente fiscal em Portugal nesses anos.
- r. De acordo com a informação prestada pelas autoridades francesas, o Requerente marido foi considerado residente fiscal em França nos anos de 2021 e 2022, por ter um endereço legal em França e auferir rendimentos de fonte francesa.
- s. Verifica-se então, que o Requerente marido, nos anos de 2021 e 2022, se encontra numa situação de dupla residência fiscal, pois qualificou-se como residente fiscal em Portugal e em França.
- t. Assim sendo há que recorrer às regras de desempate previstas no n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal-França, sendo o primeiro critério o da existência de uma habitação permanente.

- u. No que se refere a Portugal, o Requerente marido é coproprietário de uma habitação localizada na ..., Vila do Conde, na qual fixou o seu domicílio e residência fiscal.
- v. Já no que se refere a França, as autoridades fiscais francesas referem que o Requerente marido tem um endereço legal, mas desconhecem se o mesmo efectivamente lá reside.
- w. Ainda no que se refere à existência de habitação permanente em França, é de salientar que o Requerente marido não apresentou qualquer documentação de despesas incorridas com a manutenção de uma habitação em França, nomeadamente, recibos de rendas, e/ou despesas com água, electricidade, comunicações, pelo que não existe qualquer prova de possuir habitação permanente em França.
- x. Conclui-se que o Requerente marido não dispunha em França de uma habitação permanente ao seu dispor, e certamente não se poderá considerar a(s) embarcação(ões) onde exercia a sua actividade profissional como sendo a(s) sua(s) habitação(ões) permanente(s).
- y. Ora, se o Requerente marido não fixou a sua habitação permanente em nenhum outro Estado, a sua deslocação a Portugal, mesmo que por curtos períodos de tempo, justifica-se pelo facto de ser neste Estado onde dispõe de uma habitação permanente.
- z. O facto de o Requerente marido passar curtos períodos de tempo em Portugal, não lhe retira o carácter de, conforme impõe a alínea b), do artigo 16.º, do Código do IRS ter uma *“habitação em condições que façam supor intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual”*, pois o Requerente marido não dispõe de qualquer outra habitação em qualquer outro Estado.
- aa. Além de todas as suas manifestações exteriores de vontade, desde a apresentação das declarações de rendimentos como residente em Portugal, a manutenção da sua residência cadastral em Portugal, e possuir habitação permanente em Portugal, confirmam que de facto o Requerente marido era residente fiscal em Portugal nesses anos.
- bb. Assim sendo, no que se refere à residência em Portugal, ainda que o Requerente marido não tenha permanecido em território português por mais de 183 dias, não sendo, portanto, aplicável a alínea a), do n.º 1, do artigo 16.º do Código do IRS, é aplicável a alínea b), do n.º 1, do artigo 16.º do Código do IRS para ser considerado residente fiscal em território português nos anos em causa, pois: a) permaneceu em Portugal, apesar de por um período inferior a 183 dias; e b) possuía (e possui actualmente) uma habitação própria e permanente sita na ..., n.º ..., Vila do Conde; e c) sendo que tinha aquela habitação em condições que façam supor intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual. Pois, (i) não demonstrou ter uma habitação permanente em França, e (ii) não se pode considerar o local de trabalho, que tem uma natureza transitória pois trata-se do seu domicílio profissional, dispõe dos elementos necessários para ser considerada a sua residência habitual nesses anos.

- cc. Perante tudo o exposto, verifica-se que o Requerente marido é considerado residente fiscal em Portugal nos anos em causa, nos termos da primeira parte da alínea a), do n.º 2, do artigo 4.º da CDT Portugal-França.
- dd. E é sobre o Requerente marido que impende o ónus de provar que tinha a sua residência fiscal localizada em França, em conformidade com o disposto no n.º 1, do artigo 74.º da LGT, o que não logrou fazer.
- ee. Por conseguinte, as liquidações impugnadas, efectuadas com base no pressuposto de residência em território nacional, não enfermam de ilegalidade e, nessa medida, não se verificam também, as circunstâncias previstas no n.º 1, do artigo 43.º da LGT, que determinam o pagamento de juros indemnizatórios.

2. Do Mérito

2.1. Questão Decidenda

Atenta a posição das Partes, adoptada nos argumentos apresentados, constitui questão central a dirimir – a qual cumpre, pois, apreciar e decidir: a ilegalidade do actos de liquidação n.º 2023..., referente ao ano de 2021 e n.º 2024..., referente ao ano de 2022, na parte respeitante aos rendimentos obtidos pelo Requerente marido em França, pela incorrecta qualificação do Requerente marido como residente fiscal em Portugal.

2.2. Fundamentação de Facto

Consideram-se provados os seguintes factos, assente nos factos, na prova testemunhal e documental e constante do processo que não mereceu impugnação:

- a. O Requerente marido exerceu, nos anos de 2021 e 2022, a profissão de marinheiro ao serviço de empresas sedeadas em França (C..., D... e E...), a bordo de navios de pavilhão francês (... , ..., ... e ... – cfr. Documentos n.º 1 a n.º 38 junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- b. O Requerente marido esteve embarcado, nos anos de 2021 e 2022, 188 dias e 229 dias³, respectivamente – cfr. Documentos n.º 1 a n.º 38 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

³ Apenas foram contabilizados os períodos de “*embarquement*” com data de início e de fim que constam dos recibos de vencimento (“*bulletins de paye*”). Em 2022, foram, ainda, identificados 2 (dois) dias de sobreposição (dias 16 e 17 de Abril de 2022), os quais foram desconsiderados para efeitos de contagem dos períodos de “*embarquement*”.

- c. Em 2021 e 2022, o Requerente marido, obteve rendimentos do trabalho em França, no montante de € 38.347,00 e € 56.107,00, respectivamente, e suportou imposto em França – cfr. declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS juntas pela Requerida e informação prestada pelas autoridades francesas reproduzida pela Requerida na Resposta.
- d. Em 2021 e 2022, o Requerente marido que declarou ser residente fiscal em Portugal na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS – cfr. declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS juntas pela Requerida.
- e. Em 2021 e 2022, o Requerente marido declarou na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS rendimentos de fonte estrangeira, tendo ainda indicado dias de permanência no país de exercício do emprego (França) superiores a 183 dias – cfr. declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS juntas pela Requerida.
- f. Em 29 de Outubro de 2025, o Requerente marido apresentou pedido de revisão oficiosa dos actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios n.º 2023 ..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 3.924,60 e n.º 2024 ..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 5.253,37 – cfr. Documentos n.º 39 junto com o pedido de pronúncia arbitral e “PI-E-balcao+1-..._Peticao_A...+com+data+de+29.10.2025” junto pela Requerida, não tendo sido objecto de decisão.
- g. Em 1 de Junho de 2026, os Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral.

2.3. Factos não Provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objecto de análise concreta, não se considerou provado que o Requerente marido fosse residente fiscal em Portugal nos anos de 2021 e 2022, nem que os Requerentes tenham pago os actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021 e n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022.

Tão-pouco ficou demonstrado que o Requerente-marido dispunha de habitação permanente (própria ou arrendada) em França.

Também não se pode considerar, para este efeito, a consequência prevista no n.º 6, do artigo 84.º, do CPTA para a falta de junção de documentos ao processo administrativo pela Requerida, uma vez que os documentos em causa deveriam estar na posse dos Requerentes.

Portanto, no caso em apreço, como a falta de alguns documentos ao processo administrativo não torna a prova impossível ou de considerável dificuldade, entende o Tribunal Arbitral que não é possível considerar que os factos alegados pelos Requerentes se considerem provados.

2.4. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas Partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas Partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7, e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o processo administrativo junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

De referir, ainda, que no decurso dos presentes autos, a Requerida promoveu a obtenção de informações junto das autoridades fiscais francesas.

A Requerida pretendeu averiguar, designadamente, se o Requerente marido era considerado residente fiscal em França, se aí se encontrava sujeito a imposto e qual o imposto efetivamente suportado e se dispunha naquele Estado de habitação permanente (própria ou arrendada).

No entanto, a resposta original prestada pelas autoridades fiscais francesas não consta, tanto quanto resulta dos elementos carreados aos autos, do processo administrativo.

Por essa razão, não pode atribuir-se à mesma conteúdo diverso ou mais amplo do que aquele que a própria Requerida reproduz na sua Resposta.

3. Matéria De Direito

3.1. Residência de tripulante de navios ao serviço entidades com sede em França

O Requerente marido viveu e trabalhou fora de Portugal nos anos de 2021 e 2022, tendo permanecido mais de 183 fora do território português.

O Requerente marido exerceu, nos anos de 2021 e 2022, a profissão de marinheiro ao serviço de empresas sedeadas em França (C... e outras), trabalhando a bordo de navios de pavilhão francês.

Sempre se diga, antes de mais, que os elementos em a Requerida procura assentar a residência fiscal do Requerente marido são, no essencial, elementos de natureza formal ou meramente indiciária: a indicação da qualidade de residente nas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS, a morada contante do cadastro fiscal e a existência de um imóvel pertencente ao casal.

Nenhum destes elementos permite, por si só, demonstrar o requisito material especificamente exigido pelo artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS que, nos anos de 2021 e 2022, a habitação existente em Portugal se encontrava em condições que fizessem supor a intenção actual do Requerente marido de a manter e ocupar como residência habitual.

Tão-pouco são invocados pela Requerida elementos materiais contemporâneos dos anos de 2021 e 2022 susceptíveis de demonstrar a efectiva utilização da habitação pelo Requerente como residência habitual, designadamente, consumos domésticos ou outros dados concretos relativos à ocupação do imóvel em Portugal.

Nem resulta demonstrado, a partir dos elementos invocados pela Requerida, quem efectivamente residia naquele imóvel em Portugal nos períodos em causa, questão que não se confunde com a mera titularidade ou disponibilidade jurídica do mesmo.

A titularidade do imóvel, a morada cadastral e a indicação formal da qualidade de residente constituem elementos susceptíveis de ponderação, mas não substituem a demonstração da realidade material especificamente exigida pelo artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS.

Também a manutenção do domicílio fiscal em Portugal não permite, por si só, concluir pela residência fiscal. Residência fiscal e domicílio fiscal são conceitos distintos.

Sobre o conceito de domicílio fiscal pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo do Sul em Acórdão de 07/04/2011, proferido no Processo n.º 04550/11, nos seguintes termos:

“1) -O conceito de domicílio fiscal estatuído no disposto no artigo 19º da LGT, nomeadamente no seu nº1 é um domicílio especial que se refere a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias o qual, sendo especial, é independente do estipulado no artigo 82º do C. C.. embora, ideologicamente e na sua essência o disposto naquele primeiro inciso legal se conecte com a necessidade de o sujeito passivo e a A.F. estarem em contacto sempre que o for necessário para o exercício dos respectivos direitos e deveres, em homenagem ao princípio da colaboração insito no artº 59º da LGT. (...)”. (disponível em www.dgsi.pt/).”.

Ou seja, o domicílio fiscal, estatuído no artigo 19.º da LGT como conceito meramente supletivo, enquanto um lugar determinado para o exercício de direitos e cumprimento das obrigações previstos nas leis tributárias, não tem necessariamente lugar na residência habitual – o domicílio voluntário geral – acrescendo ainda o facto de, para efeitos de IRS, o conceito relevantemente imperativo ser o conceito de residência que nem sequer coincide com “residência habitual”.

De resto, no caso concreto que aqui se analisa e exercendo o Requerente marido, nos anos de 2021 e 2022, a profissão de marinheiro trabalhando a bordo de navios de pavilhão francês, certamente a sua “residência habitual” nos anos em causa, faz até todo o sentido que indique no registo do cadastro de contribuintes o domicílio fiscal em Portugal, como garantia de que todas as notificações que lhe fossem efectuadas chegassem ao seu conhecimento.

Note-se, aliás, que o domicílio em Portugal é a morada que consta dos recibos de vencimento (“bulletins de paye”).

Tal não significa, contudo, que tal domicílio seja a sua residência para efeitos de tributação em IRS.

Sobre o conceito de residência fiscal também se pronunciou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 08.07.2021, proferido no Processo n.º 803/05.0BESNT:

“(…)

III. Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

IV. 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.”

De mencionar também o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 11-11-2021, proferido no Processo n.º 2369/09.7BELRS, que menciona no sumário:

“I. A residência fiscal configura-se como um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS

II. Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.

III. 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.

“(…)

V. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é na morada ali constante.”

(...) os conceitos de domicílio fiscal e de residente para efeitos de IRS não são sinónimos.

Apelando às palavras de Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 281):

“A noção de residência ou domicílio para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado é também distinta da noção de domicílio tributário de direito interno e que é um domicílio especial pelo qual a lei refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial em cuja área se situem os serviços de administração competentes para a prática de actos relativos à situação fiscal do contribuinte”.

Assim, de um lado, podemos discernir o conceito de domicílio fiscal previsto no art.º 19.º da LGT, cuja relevância mais evidente se situa ao nível dos contactos entre o contribuinte e a AT (aliás, cabe atualmente no conceito de domicílio fiscal o domicílio fiscal eletrónico).

Daí a previsão constante do art.º 43.º, n.º 2, do CPPT, no sentido de que a “falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos artigos anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1 [comunicação da alteração do domicílio], não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efetuadas”.

Refira-se, aliás, que este dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art.º 43.º do CPPT quer no então art.º 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, o que significa que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

Já o conceito de residência fiscal tem subjacente outros pressupostos, como decorre do art.º 16.º do CIRS, a saber, designadamente:

- a) Permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados;*
- b) Permanência por menos tempo, se aí se dispuser, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.*

Sublinhe-se que o conceito de residência fiscal, por referência ao número de dias de permanência no território, é um conceito comum em outros ordenamentos, como é o caso do espanhol, em cujo art.º 9.º, n.º 1, da Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas então em vigor, se previa justamente como sendo residente, para efeitos deste tributo, ou tal permanência ou o centro de interesses situar-se naquele Reino.

Portanto, estamos perante dois conceitos distintos com teleologias também elas distintas.

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.

Nesta perspectiva, os impostos sobre o rendimento e o capital são, via de regra, desenhados e desenvolvidos a partir de uma dupla concepção ou dicotomia: por um lado, os contribuintes residentes e, por outro, os contribuintes não residentes, cuja diferenciação se faz sentir a respeito, designadamente, das obrigações declarativas, das técnicas de cobrança do imposto e das respectivas taxas aplicáveis.”

Ainda sobre a residência fiscal é de referir a decisão arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T, da qual destacamos: *“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”*.

Também a decisão arbitral proferida no Processo n.º 774/2025-T reafirma essa distinção e esclarece que o conceito de não residência fiscal resulta, *a contrario*, do próprio artigo 16.º do Código do IRS: quem não preencha nenhum dos critérios aí previstos não deve ser considerado residente fiscal em Portugal.

Particularmente relevante é, ainda, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 846/2025-T, respeitante igualmente a um tripulante ao serviço de um armador estrangeiro, na qual se entendeu que a residência fiscal deve ser aferida pelos critérios objectivos previstos no artigo 16.º do Código do IRS e não pela autoqualificação efectuada pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS ou pelo domicílio fiscal cadastrado.

É precisamente esta distinção que se impõe fazer.

Ora, da análise da jurisprudência citada e das normas do Código do IRS nela mencionadas, considerar-se-á como residente em território nacional, para efeitos de tributação, quem se encontre em qualquer das situações enunciadas no n.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS.

E, o conceito de “não residente” terá de ser determinado *a contrario*, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas no n.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS.

Saber de alguém é, ou não, residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

Assim, 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.

No caso em apreço, conforme resulta do probatório, o Requerente marido provou que nos anos de 2021 e 2022 esteve ao serviço de empresas com sede em França e foi tripulante de navios de pavilhão francês ao serviço de empresas com sede em França.

Atendendo a que, no contexto da profissão de marinheiro exercida o Requerente marido, passou mais dias como tripulante dos navios do que em terra, nos anos de 2021 e 2022, a entidade patronal francesa procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.

Deste modo, a CDT Portugal-França atribui expressamente ao Estado da direcção efectiva da empresa, isto é, a França, a competência para tributar estes rendimentos.

O artigo 16.º, n.º 3 da CDT Portugal-França estabelece que “(...) *as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.*”.

Assim, a competência para tributar os rendimentos do trabalho obtidos pelo Requerente marido, pela profissão exercida a bordo de navios de pavilhão francês pertence a França, não podendo ser tributados em Portugal, nos termos conjugados dos artigos 4.º e 16.º da CDT Portugal-França.

Em conclusão, decide-se pela procedência do pedido dos Requerentes.

3.2. Do reembolso do imposto liquidado e pago indevidamente e dos juros indemnizatórios

No pedido de pronúncia arbitral peticionam, ainda, os Requerentes a condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

De acordo com o preceituado no artigo 100.º, da LGT (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*”.

É actualmente pacífico que os Tribunais Arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se dispõe que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”, e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT, que estabelece que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Igualmente o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, ao estabelecer que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

É manifesto que na sequência da ilegalidade do actos de liquidação n.º 2023..., referente ao ano de 2021 e n.º 2024..., referente ao ano de 2022, na parte respeitante aos rendimentos obtidos pelo Requerente marido em França, pela incorrecta qualificação do Requerente marido como residente fiscal em Portugal impugnados nestes autos, poderá haver lugar ao reembolso do imposto e juros pagos ilegalmente, por força dos já mencionados artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e 100.º, da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

Ao montante de imposto e juros eventualmente a reembolsar pela Requerida aos Requerentes acrescerão os respectivos juros indemnizatórios sobre tal montante indevidamente liquidado.

Todavia, a procedência destes pedidos depende da prova de que os Requerentes procederam ao pagamento de montantes com base nos actos ora anulados, o que não sucedeu no caso concreto.

Com efeito, nenhuma prova foi apresentada nos presentes autos por parte dos Requerentes que ateste que procederam ao pagamento dos actos de liquidação de IRS e juros compensatórios em análise.

Nesse sentido, mostra-se prejudicado o conhecimento, nesta sede, do pedido de condenação da Requerida ao reembolso do montante de imposto indevidamente liquidado e pago e ao pagamento dos versados juros indemnizatórios, sem prejuízo de tal prova vir a ser feita em sede de execução de julgados.

4. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade actos tributários de liquidação de IRS e de juros compensatórios n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021 e n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, na parte respeitante aos rendimentos obtidos pelo Requerente marido em França, com as legais consequências, anulando-os;
- b) Julgar improcedente, por ora, o pedido de condenação da Requerida ao reembolso de montantes alegadamente pagos com base nos actos anulados e ao pagamento de juros indemnizatórios, por falta de prova de qualquer pagamento indevido, sem prejuízo de, em sede de execução de julgados, poder vir a ser requerida a reconstituição patrimonial caso tais pagamentos venham a ser comprovados; e
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, abaixo fixadas.

5. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 9.177,97 (nove mil, cento e setenta e sete euros e noventa e sete cêntimos) por ser o valor indicado pelos Requerentes que não mereceu reparo da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se

Lisboa, 21 de Outubro de 2026

O Árbitro,

Hélder Faustino