



UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
PORTUGUESA

**A Dupla Residência das Pessoas Singulares no contexto da  
Jurisprudência portuguesa**

João Tomás Gomes da Silva Ceia

Dissertação do Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Prof. Doutor Leonardo Marques dos Santos

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

2024



## **Agradecimentos**

A ti Inês, o meu maior apoio e o amor da minha vida, por não me deixares desistir e pela confiança inabalável que sempre demonstraste em mim.

À minha mãe, pelos ensinamentos, pelo teu amor incondicional e pela contínua ajuda em toda a minha caminhada académica.

Ao meu pai, pela motivação que, mesmo não sabendo, me dá todos os dias para ser alguém melhor e realizado pessoal, académica e profissionalmente. Dedico a ti esta dissertação com a certeza de que estás orgulhoso.

Ao meu irmão Pedro, pelo exemplo de brilhantismo e determinação que representas.

Ao Prof. Doutor Leonardo Marques dos Santos, pela honra de ter aceite orientar esta dissertação de tese de mestrado e pelo seu tempo.

## **Lista de siglas e abreviaturas**

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

CDT - Convenções para eliminar a Dupla Tributação

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CMOCDE - Convenção Modelo da OCDE

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT - Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU - Organização das Nações Unidas

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TCAS - Tribunal Central Administrativo - Sul

UE - União Europeia

## Resumo

A presente dissertação de mestrado aborda as problemáticas advindas da dupla residência de pessoas singulares, concretamente no caso português. Assim, neste estudo, procedemos a uma análise das situações em que se pode gerar a dupla residência e como resolvê-las, com o apoio da CMOCDE, um instrumento vital na interpretação do conceito de dupla residência, e das CDT's, assim como as limitações do artigo 4.º, n.º 2 da CMOCDE.

Nesta dissertação abordamos com especial ênfase a resposta dada ao problema da dupla residência pela jurisprudência nacional, através da análise de variados casos resolvidos pelos tribunais portugueses, assim como as alterações ao CIRS motivadas pelo resultado destes casos.

**Palavras-chave:** residência; dupla residência fiscal; residência por dependência; residência parcial; convenções sobre dupla tributação; “*tie-breaker rules*”.

## Abstract

This master's thesis deals with the problems arising from the dual residence in case of individuals, specifically in the Portuguese case. Thus, in this study, we analyze the situations in which dual residence can arise and how to resolve them, with the support of the Model Tax Convention on Income and on Capital, a vital instrument in the interpretation of the concept of dual residence, and the Tax Treaties, as well as the limitations of article 4 (2) of the Model Tax Convention on Income and on Capital.

In this dissertation we focus on the response given to the problem of dual residence by national cases law, by analyzing various cases resolved by the Portuguese courts, as well as the changes to the CIRS motivated by the outcome of those.

**Key words:** residence; double tax residence; residence by dependency; partial residence; double tax treaties; tie-breaker rules.

## Índice

1. Introdução.....	7
2. Dupla tributação internacional.....	9
3. Residência – o elemento de conexão.....	11
3.1. Residência.....	13
3.1.1. Residência singular – Critérios de tributação em Portugal.....	16
3.1.2. Residência por dependência: um caso paradigmático nos tribunais portugueses.....	17
3.1.3. Residência parcial.....	24
3.1.4. Análise comparada de critérios de residência.....	26
3.1.5. <i>Tie-Breaker rules</i> .....	29
4. Domicílio e Residência: Entre a teoria e a Jurisprudência.....	36
4.1. Conceito de domicílio fiscal.....	36
4.2. Acórdão Arbitral (CAAD) n.º 394/2021-T.....	38
5. Conclusão.....	42
6. Bibliografia.....	44

## 1. Introdução

De acordo com a União Europeia, tem se assistido, nas últimas décadas, a um intensificar do fenómeno da globalização da economia, que resulta do crescimento das trocas comerciais e dos movimentos de capitais e da circulação de pessoas no espaço internacional<sup>1</sup>.

A acrescida mobilidade de pessoas reflete-se também ao nível da arrecadação de impostos pelos Estados, propiciando situações de dupla residência. Ou seja, como veremos à frente, cada Estado tem as suas regras de atribuição da condição de residente a sujeitos passivos.

Nesse sentido, sucede que, fruto desse aumento de circulação de pessoas entre os países, tem se assistido a um aumento de situações em que dois países, segundo esses critérios, adquirem o direito a tributar, com base no rendimento global (tributação de base mundial), o mesmo sujeito passivo por, em ambos os Estados, ser considerado residente.

Como tal, essa realidade coloca em evidência uma série de problemas que precisam de ser abordados e solucionados, para evitar duplas tributações e garantir a justiça fiscal. Neste contexto, a celebração de convenções entre Estados para eliminar a dupla tributação, baseadas no modelo da OCDE ou noutros modelos, visa mitigar este problema.

Posto isto, será abordado o princípio da tributação com base no critério da residência. Inicialmente, será feita uma explanação do conceito de residência enquanto critério de alocação de competência tributária, bem como uma análise dos critérios utilizados para a determinação da residência fiscal em Portugal. Além disso, examinar-se-á a formação de situações de dupla residência e as soluções propostas para mitigar este problema, com especial ênfase nas chamadas *tie-breaker rules*.

Dar-se-á particular atenção ao tratamento jurídico que os tribunais portugueses têm conferido a esta questão, analisando o tipo de casos sobre o qual versam e o sentido das decisões proferidas.

---

<sup>1</sup> <https://eur-lex.europa.eu/PT/legal-content/glossary/globalisation-of-the-economy.html>

Assim, a questão central que se coloca é: que casos e como têm os tribunais portugueses resolvido os conflitos relacionados com a dupla residência e de que forma tais decisões têm influenciado a evolução legislativa em sede de IRS ao nível dos critérios de residência?

## 2. Dupla tributação internacional

A exposição do tema jurídico objeto da presente dissertação deve ser precedida de uma breve enunciação e excursão sobre alguns dos conceitos essenciais ao desenvolvimento deste tema.

Como tal, iremos abordar, primeiramente, o conceito de dupla tributação internacional.

Ora, a dupla tributação internacional não é mais do que um concurso de normas ao nível internacional, ou seja, entre uma pluralidade de normas de dois ordenamentos jurídicos distintos. Como refere ALBERTO XAVIER, existe concurso de normas quando o mesmo facto se integra na previsão de duas normas diferentes e, assim sendo, existe concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias distintas<sup>2</sup>.

Posto isto, cabe referir que, de acordo com ALBERTO XAVIER, para haver concurso de normas deve haver tanto identidade do facto como pluralidade de normas.

Nesse sentido, ALBERTO XAVIER segue a regra das quatro identidades para identificar situações de identidade de facto, ou seja, deve existir identidade do objeto, do sujeito, do período tributário e do imposto<sup>3</sup>. Relativamente à identidade do sujeito, consideramos relevante referir que é neste pressuposto que surge a diferença entre dupla tributação jurídica ou económica. Segundo ALBERTO XAVIER, existe dupla tributação jurídica quando se verifica de facto essa identidade do sujeito e existe dupla tributação económica, quando a identidade do objeto coexiste com a diversidade dos sujeitos<sup>4</sup>.

Quanto ao requisito da pluralidade de normas, deve se distinguir o concurso efetivo de normas do concurso aparente de normas. No concurso aparente de normas, as normas em conflito incidem sobre o facto, mas não existe aplicação ao caso concreto de ambas, enquanto no concurso efetivo de normas, a aplicabilidade exclusiva de uma das normas afasta a outra norma de incidência<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto (2007) – *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 2.<sup>a</sup> Edição Almedina, p. 31

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 33

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto (2007), pp. 35 e 36

<sup>5</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 40

Aplicando ao caso concreto das CDT's, nestas, as normas convencionais, dependendo do tipo de rendimento em questão, estabelecem competência exclusiva a um dos Estados ou competência cumulativa, pelo que, quando existe competência exclusiva, estamos perante um concurso efetivo de normas, pelo contrário, quando as normas estabelecem competência cumulativa, há concurso aparente de normas.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> XAVIER, Alberto (2007), pp. 41 e 42

### 3. Residência – o elemento de conexão

Chegados a este ponto, cabe-nos expor o conceito de residência enquanto elemento de conexão.

Os elementos de conexão ou critérios de alocação de competência tributária permitem determinar o alcance da jurisdição de um Estado. Um Estado pode estender as suas leis (incluindo as fiscais) a qualquer pessoa ou objeto, na presença de um ou mais elementos de conexão. Nesse sentido, surgiram dois princípios fundamentais para a determinação da competência tributária dos Estado: um de base pessoal e outro de base territorial<sup>7</sup>. Ou seja, os elementos de conexão podem ser objetivos (de base territorial ou quanto aos factos e às coisas) ou subjetivos (de base pessoal, que se reporta aos sujeitos passivos)<sup>8</sup>.

Nos elementos de conexão objetivos temos, por exemplo, a fonte do rendimento, o lugar da situação dos bens (no caso de rendimentos conexos com bens imóveis), o lugar do estabelecimento estável, entre outros, e nos subjetivos temos a nacionalidade e a residência. Seria possível configurar os mais variados elementos de conexão, no entanto, os que elencámos são os considerados mais relevantes por melhor se relacionarem com a soberania política dos Estados, de que é manifestação a soberania tributária<sup>9</sup>.

A residência desempenha um papel capital na estrutura e operacionalidade do Direito Fiscal Internacional. De acordo com SÉRGIO VASQUES, a residência “*constitui o elemento decisivo na atribuição da competência para tributar*”<sup>10</sup>.

O critério da residência é, aliás, o elemento de conexão territorial subjetivo por excelência nos ordenamentos fiscais modernos, que abandonaram o conceito de domicílio<sup>11</sup>, tendo em conta que a residência é, hoje, aceite como o elemento de conexão que expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado<sup>12</sup> e tendo também em consideração a preponderância que adquire tanto a nível convencional,

---

<sup>7</sup> ROHATGI, Roy (2018) – *Roy Rohatgi on International Taxation, s.l.*, IBFD, Vol.1, p. 10

<sup>8</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 224

<sup>9</sup> CATARINO, João Ricardo, PEREIRA, Paula Rosado (2023) – *Fiscalidade Internacional, Questões Atuais*, Coimbra, Almedina, p. 99

<sup>10</sup> VASQUES, Sérgio (2019) - *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra, Almedina, p. 115

<sup>11</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 61 e 62

<sup>12</sup> MORAIS, Rui Duarte (2014) – *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, p. 14

nomeadamente no artigo 4.º/1 da CMOCDE, como a nível interno. Posto isto, o Estado da residência tributa segundo o princípio de *full liability*, isto é, da tributação universal<sup>13</sup>.

Aliás, o conceito de domicílio é, atualmente, utilizado para fins processuais. As diferenças e as semelhanças entre o conceito de domicílio e de residência fiscal são um tema premente, que desenvolveremos mais à frente, que levanta vários problemas ao nível da dupla tributação, já que, por vezes, a AT considera como residentes sujeitos passivos que apenas têm domicílio fiscal em Portugal, criando conflitos, ao fim ao cabo inexistentes, de dupla residência. Como veremos, são estes os tipos de casos que os tribunais portugueses tentam resolver, cujas decisões são, aqui, objeto de análise.

Também, à semelhança, do domicílio, a nacionalidade dos sujeitos passivos, enquanto elemento de conexão pessoal, viu a sua utilização reduzida com a aceitação cada vez maior do princípio da residência, assumindo apenas relevo no ordenamento jurídico norte-americano<sup>14</sup>.

O conceito de residência é explorado a nível legislativo quer sob uma conceção subjetivista, quer sob uma conceção objetivista de residência.

Por um lado, na conceção subjetivista, exige-se para além do *corpus*, isto é, a permanência física num determinado Estado, o *animus*, ou seja, a intenção de se tornar residente desse mesmo Estado através do seu comportamento, nomeadamente, comprar uma habitação ou ter uma vida social ativa nesse Estado<sup>15</sup>.

A intenção de permanência depende de critérios e presunções ilidíveis (*iuris et de iure*) e inilidíveis (*iuris tantum*) de aplicação cumulativa ou alternativa, permitindo-se assim atribuir a condição de residente em detrimento da qualidade de não residente<sup>16</sup>.

Por outro lado, para a conceção objetivista, basta que o sujeito passivo permaneça fisicamente no país durante o período estabelecido pelo Direito interno do Estado em causa, ou seja, será suficiente o elemento do *corpus*<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020) - *A Residência no Direito Internacional Fiscal, do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra, Almedina, Reimpressão, p. 61

<sup>14</sup> MORAIS, Rui Duarte (2014), p. 14

<sup>15</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p.62

<sup>16</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p.63

<sup>17</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p.63

É importante referir que este elemento de conexão segue o princípio do *worldwide income*, estando associado a um princípio de tributação universal ou ilimitado, isto é, o Estado da residência tem o direito de tributar numa base mundial os rendimentos que o sujeito passivo aufera, sejam eles provenientes do Estado da residência ou de qualquer outro Estado. Este facto prende-se com a ideia que o estado em que uma pessoa reside é aquele com o qual são mais intensos os vínculos de solidariedade que fundamentam o dever de pagar impostos. Assim, a concretização desta ideia passa pela adoção desse sistema de tributação universal, que é também de sujeição limitada<sup>18</sup>.

Por exemplo, um residente, por norma, faz uso dos serviços públicos disponibilizados ou das infraestruturas existentes no país do qual é residente (embora nem sempre o nível de tributação tenha depois correspondência com a qualidade dos serviços públicos ou das infraestruturas) e, como tal, é natural que o Estado tenha o direito a tributar todos os rendimentos dos seus residentes.

### **3.1. Residência**

O conceito de residência tem, atualmente, um papel de extrema relevância ao nível do Direito Internacional Fiscal. É nesse sentido que a CMOCDE, no seu artigo 4.º, nos indica critérios de atribuição de residência para efeitos convencionais, isto é, para efeitos de aplicação de CDTs. Nesse prisma, a norma de incidência resulta da lei interna de cada Estado, para onde o artigo 4.º remete.

Posto isto, o artigo 4.º, n.º 1, da CMOCDE dispõe que *“Para efeitos da presente Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” designa qualquer pessoa que, nos termos da legislação desse Estado, esteja sujeita a imposto nesse Estado em virtude do seu domicílio, da sua residência, do seu local de direção ou de qualquer outro critério de natureza semelhante, e inclui igualmente esse Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local do mesmo, bem como fundos de pensões reconhecidos desse Estado. Esta expressão, contudo, não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto nesse Estado apenas em relação a rendimentos provenientes de fontes nesse Estado ou a capitais nele situados. “*

---

<sup>18</sup> VASQUES, Sérgio (2019), p. 115

Esta disposição da CMOCDE remete para o Direito interno de cada Estado a determinação da residência dos sujeitos passivos, segundo uma regra especial de reenvio, na medida em que refere que *a expressão “residente de um Estado Contratante” designa qualquer pessoa que, nos termos da legislação desse Estado, esteja sujeita a imposto nesse Estado em virtude do seu domicílio, da sua residência (...)*. Assim, a função do artigo 4.º, n.º 1, não é definir ou determinar a residência, mas sim apenas permitir o *“treaty entitlement”*, ou seja, a incidência convencional, neste caso, subjetiva. Contudo, este reenvio para o Direito interno dos Estado é limitado, uma vez que nem todos os critérios de incidência subjetiva interna são relevantes. Para tal, como veremos, é necessária uma ligação física real, estando vedadas conexões subjetivas meramente jurídicas ou puramente artificiais<sup>19</sup>, como por exemplo, a cidadania.

No entanto, uma vez que o conceito de residência é definido de acordo com o Direito interno de cada Estado, e tendo uma definição muito ampla, entra em conflito com o Direito interno de outros Estados, gerando, por vezes, situações de dupla residência que são resolvidas ou através de normas convencionais dispostas em CDT's celebradas entre os países, de forma a estabelecer-se em qual dos Estados o sujeito passivo tem a sua residência, ou pela via da eliminação unilateral da dupla tributação.

Tendo em consideração a preponderância dos critérios internos de residência, o legislador português criou critérios de atribuição, na nossa opinião, polémicos que originaram situações, no nosso entender, injustas, de dupla residência que foram, depois, tratadas pelos tribunais portugueses, como é o caso da residência por dependência, que veremos mais à frente. É nestas situações que pretendemos entender o posicionamento da jurisprudência portuguesa e as suas consequências ao nível da evolução destes critérios. Com efeito, procuraremos, também, demonstrar o nosso posicionamento face a estas decisões.

De sublinhar também o disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo 4.º que estabelece que *“esta expressão [residente de um Estado Contratante] não inclui, contudo, qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto nesse Estado relativamente apenas a rendimentos provenientes de fontes nesse Estado ou a capitais aí situados”*

---

<sup>19</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 68

Quer isto dizer que um sujeito passivo de IRS, que só seja sujeito passivo em Portugal, não tendo domicílio, porque aqui obtém rendimentos, não é residente para efeitos da Convenção, conforme é referido no comentário 8.1 ao artigo 4.º dos comentários à CMOCDE. No entanto, o comentário 8.3 ao artigo 4.º refere que esta parte do n.º 1 do artigo 4.º deve ser interpretada no sentido de que o seu objetivo é apenas excluir as pessoas que não estão sujeitas a uma tributação global num Estado porque, de outro modo, poderia excluir do âmbito de aplicação da Convenção todos os residentes de países que adotam um princípio territorial na sua tributação. Ou seja, a condição de atribuição de residente para efeitos da CMOCDE é a sujeição a “*comprehensive taxation*”, no sentido de que cada ordenamento deverá atribuir a condição de residente através de uma sujeição compreensiva à tributação dos seus rendimentos<sup>20</sup>.

Entendemos, igualmente, ser necessário esclarecer a expressão “*qualquer outro critério de natureza semelhante*”, prevista no artigo 4.º/1 da CMOCDE.

Nesse sentido, KLAUS VOGEL considera que, perante a expressão utilizada pelo legislador, “*os critérios enumerados no direito interno que implicam a obrigação fiscal não são mais do que exemplos da regra*”<sup>21</sup>. Posto isto, KLAUS VOGEL defende que este conceito significa um outro critério que tenha uma natureza pessoal e físico-territorial, ou seja, um critério que seja *locality-related*<sup>22</sup>. GUSTAVO LOPES COURINHA posiciona-se com semelhante entendimento, ao contrário de KEES VAN RAAD que atribui a este conceito o significado de qualquer critério que seja passível de geral “*full tax liability*” ou “*worldwide liability*”, ou seja, qualquer critério que gere tributação de base mundial<sup>23</sup>.

Assim, o residente singular de um Estado contratante é um sujeito passivo que é residente de acordo com a lei doméstica desse Estado contratante (ou seja, está sujeito a *full tax liability*) sem ser um residente de outro Estado contratante de acordo com a lei doméstica desse Estado, ou um sujeito passivo que, de acordo com o artigo 4.º, n.º 2, da CMOCDE (que abordaremos de seguida), é considerado residente de um dos dois Estados contratantes<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 72

<sup>21</sup> VOGEL, Klaus (1999) - *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, *s.l.*, third edition, p. 232

<sup>22</sup> VOGEL, Klaus (1999), p. 233

<sup>23</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 70

<sup>24</sup> VOGEL, Klaus (1999), p. 224

### 3.1.1. Residência singular – Critérios de tributação em Portugal

A residência, que se exprime na ligação entre uma pessoa física e um território, como vimos, é a que, atualmente, melhor exprime o elemento de conexão base para a tributação dos residentes de acordo com o princípio da universalidade, ou seja, de todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo e que está previsto no artigo 15.º do CIRS.

Em Portugal os critérios de atribuição da qualidade de residente encontram-se dispostos no artigo 16.º do CIRS.

Com efeito, de acordo com o artigo 16.º, n.º 1, do CIRS o sujeito passivo adquire a residência em Portugal se tiver permanecido em território português mais de 183 dias, interpolados ou seguidos, no ano em que respeitam os seus rendimentos, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa (*alínea a*)), ou caso tenham permanecido em território português por período inferior ao referido, disponham de habitação com intenção de a manter como residência habitual (*alínea b*)). O CIRS presume também a residência de um sujeito passivo que seja tripulante de navios ou aeronaves, desde que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva no território português (*alínea c*)), ou ainda sujeitos passivos que desempenham no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado português (*alínea d*)).

De referir que, para ver cumprido o requisito constante da *alínea b*), não é exigido que o sujeito passivo seja proprietário dessa habitação, bastando que a mesma tenha sido arrendada ou que o sujeito passivo tenha o usufruto da mesma, exigindo-se, no entanto, uma residência habitual, isto é, a habitação deve estar disponível a habitar pelo sujeito passivo a 31 de dezembro do ano a que respeita a residência.

Quanto ao critério estabelecido na *alínea b*), esta tem como função, primeiro, considerar residente em Portugal um indivíduo que apenas deslocalize a sua residência para o território nacional, no segundo semestre do ano, de forma a que já não seja possível cumprir com o critério dos 183 dias e considerar residentes os indivíduos que, apesar da

sua ligação ao território, verificada através de um local onde residem habitualmente, possam intencionalmente contornar a regra da permanência<sup>25</sup>.

Conforme referido no Acórdão Arbitral Processo n.º 457/2021-T, de 06-01-2022, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?u=1&listpage=177&listPage=55&id=6026>, *a residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e, onde, como tal se presume ter organizada a sua vida.*

Quanto aos efeitos, produzem-se assim que o período de 183 dias se complete, pelo que o sujeito passivo será considerado como residente no ano em que este período se complete. Para estes efeitos, considera-se como dia de presença em território português “qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo” segundo o artigo 16.º, n.º 2, do CIRS.

Assim, considerando os critérios acima expostos, é de concluir que o legislador português acolheu uma noção objetivista do conceito de residência na *alínea a)*, uma vez que apenas se exige o *corpus* através de um critério puramente objetivo, ou seja, a permanência física do sujeito passivo no território, neste caso durante um período de 183 dias. No entanto, caso o requisito dos 183 dias não se encontre preenchido, para se poder aplicar a *alínea b)*, exige-se, para além do *corpus*, o *animus*, ou seja, não só a disposição de uma habitação em Portugal, mas também a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

### **3.1.2. Residência por dependência: um caso paradigmático nos tribunais portugueses**

O conceito da residência por dependência encontrava-se disposto no artigo 16.º, n.º 2, do CIRS. No entanto, estando este conceito sob *ferro e fogo* aos olhos da jurisprudência e doutrina nacionais, o mesmo foi revogado aquando da reforma do CIRS, em 2015, pela Lei n.º 82-E/2014<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Neste sentido, o CAAD no processo n.º 101/2023-T, em 06-11-23 (disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=1&id=7451>), segundo André Salgado de Matos

<sup>26</sup> <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-e-2014-66022085>

Nesse sentido, os casos de dupla residência suscitados pela aplicação desta disposição geraram alguns dos casos mais paradigmáticos de dupla residência alvos de análise pelos tribunais portugueses. Apesar de parca a jurisprudência nacional relativamente a este tema, ainda assim teve consequências ao nível legislativo, uma vez que, como acima referido, o instituto da residência por dependência foi, posteriormente, eliminado do ordenamento jurídico português. Apesar de não exclusivamente devido às decisões que a seguir explicaremos, cremos que também devido às mesmas.

Este artigo estabelecia que “*são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer uma das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo*”, considerando residente o sujeito passivo que tivesse em Portugal, por exemplo, a família ou o cônjuge seguindo um princípio de atração da unidade familiar<sup>27</sup>.

O STA (neste sentido, o Acórdão de 15-03-2006, no proc. n.º 211/05, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)) considerou esta norma como uma presunção *juris et de jure*, podendo ser ilidida.

Contudo, JOÃO FÉLIX NOGUEIRA considera que, atento o elemento literal da norma, consagra-se através dela uma presunção inilidível<sup>28</sup>. É este o entendimento que adotamos, perante o uso da expressão “*sempre*”, levando a querer que, em circunstância alguma, esta presunção pode ser contrariada ou refutada, independentemente da prova.

Esta disposição era também por muitos considerada como um *abuso* de conexão, ilegítimo por violação dos princípios do Direito Internacional, já que permitia ao Estado português tributar sujeitos passivos com fundamento na residência sem haver uma conexão territorial<sup>29</sup>.

A possibilidade de a administração fiscal portuguesa considerar residente um sujeito passivo e, portanto, tributá-lo com base no seu rendimento mundial, por ter o seu agregado familiar em Portugal, ainda que o sujeito passivo tenha residência fiscal noutro Estado, era propício à criação de situações de dupla residência. Não raras vezes um sujeito

---

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 287

<sup>28</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto (s.d.) – *A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares – Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo*, s.l., Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, p. 227

<sup>29</sup> TEIXEIRA, Glória (2012) – *Lexit Códigos Anotados e Comentados, IRS, s.l.*, Ginocar Produções, p.72

passivo emigra sozinho para outros países deixando a sua família em território português, pelo que, nestas situações, facilmente adquiriria a dupla residência, o que consideramos ser lesivo para o contribuinte.

Cabe-nos, deste modo, analisar se se adequava a sujeição a tributação de todos os rendimentos do sujeito passivo em Portugal e a decisão dos tribunais relativamente a esta questão.

Ora, partindo do sentido concedido por KLAUS VOGEL à expressão “*any other criterion of a similar nature*” presente no artigo 4.º, n.º 1, da CMOCDE, que, como vimos, baliza os critérios de atribuição de residência para efeitos de aplicação das convenções para eliminar a dupla tributação, concluímos que este critério deve ter uma natureza pessoal e uma ligação físico-territorial entre o sujeito passivo e o Estado contratante, pelo que não nos parece adequado fazer depender a atribuição da residência de um critério como a presença do cônjuge no território português. Com efeito, o instituto da residência por dependência prescindia da necessidade de presença física do sujeito passivo em Portugal, não pressupondo, assim, uma ligação físico-territorial entre o sujeito passivo e o Estado.

Foi esta a posição assumida pelo STA que defendeu, em Acórdão de 25-03-2009, que “*o critério de “residência por dependência” adotado no artigo 16.º, n.º2, do Código do IRS não é fundamento válido para uma pretensão tributária do estado português (...)*”, a que adere igualmente RUI DUARTE MORAIS<sup>30</sup>.

Como refere GUSTAVO LOPES COURINHA, a residência por dependência é “*uma espécie de contágio legal intersubjetivo, de um sujeito como residente (...) pelo simples facto de se encontrar casado ou pertencer ao agregado familiar*”<sup>31</sup>.

Na jurisprudência, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos em 25-03-2009, no processo n.º 68/09, em 08-07-2009, no processo n.º 0382/09, e em 08-09-2010, no processo n.º 0339/10 (todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)) destacam-se por versarem sobre o mesmo agregado familiar composto por um sujeito com dupla residência que vive na Alemanha, mas, de acordo com o Estado português, adquiriu

---

<sup>30</sup> MORAIS, Rui Duarte (s.d.) – “*A Residência e as Convenções de Dupla Tributação – Comentário ao Acórdão do STA, de 25 de março Proc. N.º 068/09 – 2ª Secção*”, s.l., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, p. 221

<sup>31</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 70

também residência por dependência em Portugal, através da sua mulher e filho que vivem em Portugal.

Ora, vigora entre Portugal e a República Federal da Alemanha uma CDT<sup>32</sup> onde se define, no artigo 4.º, n.º 1, fielmente decalcado da CMOCDE, “*residente de um Estado contratante*” como qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência ou ao local de direção.

Diante o exposto, a AT considerou que, tendo em conta que incumbe à mulher do sujeito passivo a direção do agregado familiar, e residindo esta em Portugal, deveria considerar-se o sujeito passivo residente em território português, segundo o artigo 16.º, n.º 2, do CIRS. No entender da AT, havendo um caso de dupla residência e tendo o sujeito passivo o seu centro de interesses vitais (conceito que também explicaremos de seguida) em Portugal, o sujeito passivo deveria ser tributado no Estado do seu centro de interesses vitais (Portugal) e não na Alemanha<sup>33</sup>.

Chamado a decidir, o STA começou por referir que, havendo conexão com dois Estados que celebraram entre si uma CDT, deve prevalecer o conceito de residência convencional, ou seja, em situações de conflito provocadas pela soberania tributária de dois Estados que consideram ter legitimidade para tributar os rendimentos de um indivíduo deve ser dada primazia às CDT vigentes, enquanto fonte de Direito Internacional, sobre o Direito interno de cada um dos Estados.

Por isso, concluiu o STA que, partindo do disposto no artigo 4.º, n.º 1, da CDT, a atribuição da residência depende de critérios que expressem uma ligação territorial ao Estado em causa, o que, para o Supremo, não se verificava *in casu*, havendo uma clara violação do artigo 4.º, n.º 1, ao se considerar o sujeito passivo residente em Portugal.

Sobre isto, JOÃO FÉLIX NOGUEIRA entende que condicionar o conceito convencional de residência a um critério que exprima uma ligação territorial a um Estado entra em conflito com as regras de desempate previstas no artigo 4.º, n.º 2, da CMOCDE<sup>34</sup>, sobre as quais de seguida excursaremos. Assim, não podendo o sujeito

---

<sup>32</sup>[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doelib/Documents/alemanha.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/alemanha.pdf)

<sup>33</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto (*s.d.*), p. 214

<sup>34</sup> NOGUEIRA, João Félix Pinto (*s.d.*), p. 242

passivo ser considerado residente em Portugal, não teria aplicação o artigo 4.º, n.º 2, que determina os critérios de desempate quando há dupla residência.

Nestes termos, o STA julgou procedente o recurso do sujeito passivo, sendo ilegal a liquidação adicional de IRS que a AT emitiu ao sujeito passivo.

No Acórdão do STA, de 24-02-2011, proferido no processo n.º 0876/10 (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), estava também em causa uma liquidação adicional de IRS com base na aplicação do anterior artigo 16.º, n.º 2, do CIRS, que estabelecia a residência por dependência.

Neste caso, a AT entendeu que a sujeição a tributação em Portugal do sujeito passivo através do elemento de conexão da residência é legítima, tendo argumentado que, tendo em conta que, de acordo com o CIRS, *o verdadeiro sujeito passivo do imposto é o agregado familiar, representado, em comum e sem distinção de quotas, pelas pessoas a quem incumbe a sua direção e, objetivamente, pelo conjunto dos seus rendimentos*. Estava em causa um sujeito passivo também considerado residente na Alemanha, com todo o seu agregado familiar, incluindo o cônjuge, em território português.

Posto isto, a AT recorreu de decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 29-06-2010, que julgou procedente impugnação deduzida contra a liquidação adicional, perante a demonstração da presença física e real do sujeito passivo no território alemão no ano fiscal em análise por um período superior a 183 dias. Com efeito, esta conexão física do sujeito passivo ao território alemão pressupõe uma ligação económica e um grau de integração social no país. Para além disso, não só não permaneceu 183 dias no território português, como a sua atividade económica geradora de rendimentos não tem conexão com Portugal.

Considerou a AT, no entanto, que, apesar de o indivíduo não ter permanecido pelo menos 183 dias em território português, manteve no mesmo habitação sua e do restante agregado familiar e que, de acordo com o artigo 16.º do CIRS, os sujeitos passivos seriam residentes portugueses se, mesmo que situados noutros países, mantivessem em Portugal habitação em condições que fizessem supor a intenção de a habitar ou no mesmo mantivesse a residência do cônjuge.

Como tal, sendo o indivíduo residente, aos olhos da administração tributária, tanto em Portugal como na Alemanha, pelos critérios de desempate de dupla tributação dispostos no artigo 4.º, n.º 2, da CDT celebrada entre Portugal e Alemanha, a competência para tributar cabe ao Estado português.

Chamado a decidir, o STA negou provimento ao recurso pelos argumentos em seguida explanados.

Primeiramente, relativamente à aplicação do conceito de residência por dependência, o STA mantém os fundamentos que também apresentou nas decisões acima referenciadas, pelo que *“o critério de “residência por dependência” adotado no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adotar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.”*

No entanto, o STA vai mais longe na sua argumentação, abordando também o argumento da Fazenda Pública de que o sujeito passivo deve ser considerado residente em Portugal, uma vez que tem em Portugal uma habitação em condições que fazem supor a intenção de a habitar. Ora, como sabemos, o critério legal disposto no artigo 4.º, n.º 1, *alínea b)*, da CMOCDE, faz exigir, para ser considerado residente, não só o *corpus*, como também o *animus*, ou seja, para além da existência dessa habitação tem de haver a intenção de a ocupar como residência habitual.

Tendo isto em consideração, o STA faz suas as palavras de MANUEL FAUSTINO, referindo que esta intenção de ocupar a habitação como residência habitual não pode ser uma intenção para o futuro, mas sim uma intenção presente, pelo que não basta que o sujeito passivo disponha de uma habitação em Portugal para, por exemplo, passar férias ou para ir esporadicamente. Como tal, considera ilegal a atribuição da qualidade de residente português ao sujeito passivo, assim como a liquidação adicional de IRS.

Posto isto, relativamente à posição sustentada pela jurisprudência do STA, JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA considera que a mesma apresenta alguns problemas, nomeadamente: *a)* a não consideração do plano normativo interno por parte do STA; *b)*

a autonomização do conceito convencional de residência e; c) a atribuição, de uma textura normativa ou de elementos de substantividade que permitem servir de padrão de critério de parametricidade de dispositivos internos<sup>35</sup>.

Como tal, o autor refere que, ao contrário do que entendeu o STA, o objetivo da norma não é definir o conceito de residência, mas apenas servir de suporte à mesma, e *estabelecer um facto desconhecido a partir de um facto conhecido*, supondo que o sujeito reside no mesmo lugar que o cônjuge. Para além disso, entende que a jurisprudência acima enunciada confere ao conceito convencional de residência uma autonomia que, de acordo com o disposto no artigo 4.º, n.º 1, da CMOCDE, não dispõe. Esta norma remete para o direito interno de cada Estado, esse sim, definidor da residência, o que, na opinião de JOÃO NOGUEIRA, retira qualquer carácter autónomo ao conceito convencional de residência. Em suma, o autor considera que o real problema desta norma não estaria numa possível violação do artigo 4.º, n.º 1, da CMOCDE, mas sim no facto de a presunção ser inilidível<sup>36</sup>.

Assim, consideramos, não só, este conceito ser violador do artigo 4.º, n.º 1 da CMOCDE, como, no reverso da medalha, uma norma suscetível de ser abusada de má-fé para efeitos de evasão fiscal.

Para além disso, relativamente ao defendido por JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA, e ao argumento de que o objetivo da norma é apenas supor que o sujeito passivo reside no mesmo lugar que o cônjuge estabelecendo *um facto desconhecido a partir de um facto desconhecido*, não nos parece correto atribuir ao Estado português o direito de tributar um contribuinte por todos os seus rendimentos por meio de uma suposição sem o apoio de um critério objetivo como é o dos 183 dias. Tal como refere o STA nestas decisões, a atribuição da condição de residente, e todas as consequências que tal acarreta, deve ter por base critérios objetivos de fácil avaliação, nomeadamente através de uma ligação físico-territorial ao Estado.

Relativamente ao argumento de que esta decisão do STA atribuiria ao conceito convencional de residência uma autonomia que não dispõe, repetimos as palavras de RUI DUARTE MORAIS que refere que o conceito convencional de residência se sobrepõe aos

---

<sup>35</sup> NOGUEIRA, João Felix Pinto (*s.d.*), p. 226

<sup>36</sup> NOGUEIRA, João Felix Pinto (*s.d.*), pp. 229-247

regimes internos que consagram a residência por dependência de uma pessoa no país de residência do outro membro do seu agregado familiar<sup>37</sup>.

Posto isto, analisando as decisões do STA, depreendemos que o mesmo, invariavelmente, considera o instituto da residência por dependência um abuso de conexão e que se coloca ao lado do contribuinte. É possível concluir também, que o STA dá primazia à ligação físico-territorial do sujeito passivo com o Estado ao invés de suposições que podem em nada refletir a realidade daquele contribuinte. Por todas as razões acima explanadas, concordamos com estas decisões do STA, uma vez que consideramos refletirem uma maior justiça fiscal para os contribuintes.

Ademais, conforme mencionado, parece-nos que estas decisões do STA tiveram preponderância na reforma fiscal do IRS em 2015 ao ser revogado o artigo 16.º/2 do CIRS na sua anterior estatuição. Como tal, é notória e de relevar a importância e o papel da jurisprudência nacional no tratamento da residência por dependência.

### **3.1.3. Residência parcial**

A revisão ao CIRS realizada pela Lei 82-E/2014, de 31 de dezembro, trouxe também como novidade a nova disposição dos artigos 16.º/3 e 4 do CIRS, onde se encontra previsto o conceito de residência parcial.

O n.º 3 e 4 do artigo 16.º do CIRS estabelecem, respetivamente, que *“As pessoas que preenchem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.”* e que *“A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16”*.

A residência parcial pode, assim, ser afastada não só caso o sujeito passivo tenha sido considerado residente no ano anterior, como também no ano de saída, preenchidas as condições previstas nos n.ºs 14 e 16 do artigo 16.º (normas anti abuso para o regime da residência parcial em que se ficciona a presença física do sujeito passivo no território

---

<sup>37</sup> MORAIS, Rui Duarte (2014), p. 16

e que permitem aplicar o estatuto de residência quer no ano de entrada, quer no ano de saída), em que o mesmo é considerado residente para todo o ano.

O objetivo da residência parcial é distribuir a legitimidade de tributação universal dos rendimentos pessoais do sujeito passivo e a soberania tributária ilimitada entre Estados. Ou seja, idealmente, o sujeito passivo seria tributado pelos seus rendimentos no Estado A relativos ao período em que aí residiu e seria depois tributado pelos seus rendimentos no Estado B relativos ao período que aí residiu. Temos, nos comentários ao artigo 4.º da CMOCDE, mais concretamente no comentário 10, um exemplo simples e adequado que explica perfeitamente a figura da residência parcial. Neste exemplo, o sujeito passivo é residente do Estado A segundo o direito interno deste Estado no período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de março, mas como residiria mais do que 183 dias no Estado B, seria considerado residente neste para todo o ano. Aplicando-se a figura da residência parcial para o período entre 1 de janeiro e 31 de março, o sujeito passivo seria considerado residente do Estado A e tanto o Estado A como o Estado B tratariam o sujeito como residente do Estado A entre 1 de janeiro e 31 de março e como residente do Estado B entre 1 de abril e 31 de dezembro. Assim, neste caso, o sujeito passivo teria “*full tax liability*” no Estado A entre 1 de janeiro a 31 de março e no Estado B entre 1 de abril a 31 de dezembro. Caso não houvesse aplicação da residência parcial, o Estado apenas podia tributar o sujeito passivo com base no princípio da limitação territorial, ou seja, os rendimentos daí provenientes.

Apesar de esta figura poder maximizar as receitas fiscais dos Estados, coloca-se uma questão importante que condiciona a aplicação desta norma em termos práticos. Como sabemos, a tributação sobre os rendimentos das pessoas singulares é realizado com base no rendimento anual e as taxas previstas no CIRS dizem respeito ao rendimento anual. Nesse sentido, evidentemente, não se poderá enquadrar rendimentos respeitantes a, por exemplo, 3 meses nos escalões do IRS e aplicar as taxas correspondentes. Como tal, em termos práticos, não há uma resposta a como a tributação se sucederia. Assim sendo, cremos ser necessário estabelecer na lei de que forma seria calculado a taxa a aplicar-se aos rendimentos de residentes parciais, por exemplo, estabelecendo um critério proporcional ao tempo em que o residente parcial esteve em território nacional.

No entanto, apesar do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º, alguma doutrina, nomeadamente GUSTAVO LOPES COURINHA, considera que o ordenamento português não

admite a possibilidade de residência parcial no período de um ano, seguindo um princípio de *unidade qualificativa intra-anual*<sup>38</sup>, ou seja, o sujeito passivo apenas pode ser considerado residente ou não residente relativamente ao período anual de tributação, havendo uma única qualidade para todo o período anual. Dessa forma, o sujeito passivo não poderá ser considerado residente em Portugal, por exemplo, no período entre 1 de janeiro e 31 de março e não residente no período entre 1 e abril e 31 de dezembro. Nesse sentido, um indivíduo que adquirisse habitação permanente em outubro estaria sempre sujeito a tributação pela universalidade dos seus rendimentos anuais em Portugal, uma vez que adquiriu residência relativamente a esse período anual, pelo que, como refere GUSTAVO LOPES COURINHA, a lei fixa um *efeito retro-constitutivo ou ultra-constitutivo à residência*<sup>39</sup>.

### 3.1.4. Análise comparada de critérios de residência

Após realizar uma análise dos critérios de atribuição de residência em Portugal de acordo com o CIRS, cabe-nos fazer uma análise comparativista dos requisitos noutros Estados contratantes que celebraram CDT's com Portugal, de forma a compreender as diferenças de tratamento, a nível interno, concedidas ao conceito de residência.

Critérios de atribuição da condição de residente			
<b>Portugal</b>	Permanência em território português por um período não inferior a 183 dias, interpolados ou seguidos, no ano em que respeitam os seus rendimentos, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa.	Em caso de permanência em território português por período inferior, disponham de habitação com intenção de a manter como residência habitual.	Tripulante de navios ou aeronaves desde que ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva no território português ou sujeitos passivos que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado português.

<sup>38</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 99

<sup>39</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 100

<b>Espanha</b> <sup>40</sup>	Residência habitual no território espanhol por um período não inferior a 183 dias. Caso o período de permanência seja inferior a 183 dias, o sujeito passivo deve ter no território espanhol, direta ou indiretamente, o núcleo principal ou a base das suas atividades ou interesses económicos.	Caso tenham residência habitual no estrangeiro, mas tenham nacionalidade espanhola e exerçam funções para o tribunal espanhol.	
<b>Itália</b> <sup>41</sup>	Sujeitos passivos que num período não inferior a 183 dias, estão inscritos no registo, ou tenham domicílio/residência em território italiano.		
<b>Reino Unido</b> <sup>42</sup>	Permanência em território britânico de forma permanente ou por um período igual ou superior a três anos.	Permanência no Reino Unido por um período não inferior a 183 dias num ano.	Caso o sujeito passivo faça visitas regulares ao Reino Unido e, no somatório dessas visitas o número de dias em que permanece no Reino Unido seja igual ou superior a uma média de 91 dias por ano num período de 4 anos, o mesmo é considerado residente a partir do quinto ano.
<b>Estados Unidos da América</b> <sup>43</sup>	Os sujeitos passivos são tributados pelos seus rendimentos totais se forem uma "United States Person", ou seja, se tiverem ou a cidadania ou a residência norte-americana no caso de pessoa singular.	Permanência por período não inferior a 183 dias num período trianual, com os dias de presença em território dos EUA a serem contados no segundo ano em 1/6 do seu total nesse ano e no	

<sup>40</sup> PIRES, Rita Calçada (s.d.) – *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina, p. 55

<sup>41</sup> PIRES, Rita Calçada (s.d.), pp. 55 e 56

<sup>42</sup> PIRES, Rita Calçada (s.d.), p. 56

<sup>43</sup> PIRES, Rita Calçada (s.d.), p. 56

		primeiro ano em 1/3. Este facto não se verifica se o sujeito passivo provar que adquiriu residência noutra Estado e que aí possui ligações mais fortes <sup>44</sup> .	
<b>Brasil</b> <sup>45</sup>	Permanência duradoura no território brasileiro com visto temporário, independentemente das intenções do sujeito passivo, OU pela intenção de residir no Brasil, através de visto permanente.	Ingresso no país com visto temporário para permanência duradoura ou estável para trabalhar com " <i>vínculo empregatício</i> " ou permanecer por qualquer motivo num período superior a 183 dias consecutivos ou não, contados dentro de um intervalo de 12 meses da data de chegada.	

Ora, a partir desta amostra, conseguimos depreender que a maioria dos Estados contratantes tem em comum a exigência de o sujeito passivo permanecer, pelo menos, 183 dias no seu território. Efetivamente, parece-nos ser o critério mais eficaz e, igualmente, justo para determinar a residência do sujeito passivo. Sendo um período temporal significativo, justifica-se que o Estado contratante tenha a legitimidade para tributar a universalidade dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, sejam obtidos nesse território ou noutra Estado.

No entanto, não podemos deixar de notar que os EUA e Espanha estabelecem como condição a cidadania, no caso americano, e a nacionalidade, no caso espanhol. Com efeito, estas condições não têm qualquer ligação físico-territorial entre o sujeito passivo e o Estado que tributa que, como acima exposto, é a génese do artigo 4.º, n.º 1, da CMOCD. Nesse sentido, estas condições não são mais do que puras ficções jurídicas,

<sup>44</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p. 107

<sup>45</sup> XAVIER, Alberto (2005) – *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 6.ª Edição, pp. 291 e 292

pelo que consideramos que desvirtuam o sentido da lei e o pretendido pela CMOCDE no seu artigo 4.º, n.º 1.

No contexto desta análise, consideramos relevante referir que, apesar de a maioria dos Estados ter em comum a exigência de o sujeito passivo permanecer, pelo menos, 183 dias no seu território, existe, ainda assim, uma variedade de critérios de atribuição de residência que cada Estado estabelece no seu Direito interno que, na nossa opinião, não contribui para o princípio da segurança jurídica, uma vez que cria incerteza no sujeito passivo.

Como tal, entendemos ser pertinente a harmonização dos critérios de residência ao nível da celebração de CDT's entre os Estados, estabelecendo nos próprios critérios.

### **3.1.5. Tie-Breaker rules**

Os tribunais superiores dos Estados têm admitido plenos poderes discricionários ao legislador no que concerne à escolha do critério de conexão para efeitos de tributação.

Nesse sentido, na medida em que a concessão da condição de residente depende do Direito interno de cada Estado contratante, pode suceder que uma determinada pessoa seja considerada residente de dois estados, pelo que ambos os Estados afirmam ter soberania tributária sobre o facto tributário. Perante esta possibilidade, previu-se, na CMOCDE, meios de resolução deste problema.

Ou seja, as CDT podem contribuir para a eliminação do problema e “*desempatar*” a dupla residência, devendo, por essa razão, elencar/prever critérios que determinam a prevalência de uma das residências para efeitos de tributação. Seguindo uma lógica de residência única, em regra, as CDT apontam para o facto de um determinado sujeito passivo (singular ou coletivo) apenas poder ser considerado como residente num único Estado.

Ora, na dupla residência, sendo um conflito positivo, duas ou mais jurisdições julgam-se competentes para tributar os rendimentos universais do sujeito passivo com base no pressuposto de que o mesmo preenche os requisitos de atribuição de residência de acordo com a lei interna.

Isto é, na medida em que a concessão da condição de residente depende do Direito interno de cada Estado contratante mediante a remissão realizada pelo artigo 4.º, n.º 1, da CMOCDE, por vezes os Estados consideram o mesmo sujeito passivo como residente, originando situações de dupla residência em que ambos os Estados adquirem legitimidade para tributar os rendimentos do sujeito passivo na sua universalidade.

No entanto, no sistema convencional, seguindo o princípio da *unicidade da residência*<sup>46</sup>, o sujeito passivo deve ter, para efeitos convencionais, apenas uma residência fiscal. Nesse sentido, para solucionar estes casos, estabeleceu-se na CMOCDE, no n.º 2 do artigo 4.º, critérios que determinam qual das residências prevalece para efeitos convencionais e de tributação, derrogando as conexões que unem um sujeito passivo a um dos Estados. Neste caso, a norma prevê duas ou mais conexões estabelecendo que uma delas só se aplicará na falta ou impossibilidade da conexão primária, pelo que estamos perante um sistema de conexões subsidiárias<sup>47</sup>.

Nesse sentido, de acordo com RUI DUARTE MORAIS, as CDT's aceitam a competência primordial do Direito interno na determinação de critérios de residência, limitando-se a estabelecer regras de desempate que permitem qualificar um contribuinte como residente em apenas um dos Estados contratantes quando ambos o considerem como tal<sup>48</sup>.

Os critérios de “*desempate*” de dupla residência são de aplicação sucessiva, ou seja, só se passa para o critério seguinte no caso de o critério anterior não possibilitar a resolução dos conflitos. Os critérios são os seguintes:

1. O Estado onde o sujeito passivo tem uma habitação permanente disponível (a));
2. Caso possua uma habitação permanente em ambos os Estados, o Estado de residência será aquele onde tem o centro vital de interesses económicos e pessoais (a));

---

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 292

<sup>47</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 224

<sup>48</sup> MORAIS, Rui Duarte (2014), p. 12

3. Se o Estado onde o sujeito passivo tem o seu centro vital de interesses não poder ser determinado, será residente do Estado onde tem o “*habitual abode*” (b));
4. Se tiver um “*habitual abode*”, isto é, domicílio habitual, em ambos os Estados, o Estado de residência será aquele do qual é nacional (c));
5. Se for nacional de ambos os Estados contratantes ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados deverão chegar a um consenso por acordo estabelecido entre ambos (d)).

No entanto, apesar de esta ser a sugestão da CMOCDE, os Estados contratantes não são obrigados a segui-la nas CDT's que celebrarem, na medida em que não é vinculativa. Por exemplo, na CDT entre Portugal e a Bulgária, não só a ordem dos critérios de “*desempate*” é diferente, uma vez que o primeiro critério utilizado é o centro de interesses vitais e o segundo é o Estado onde o sujeito passivo tem uma habitação permanente, como alguns critérios não são utilizados, visto que, em alternativa a estes dois critérios, deverá chegar-se a um acordo<sup>49</sup>.

Posto isto, cabe agora dissecar estes conceitos para melhor compreensão dos mesmos<sup>50</sup>. Com efeito, o conceito de habitação permanente pode ser considerado um termo específico das CDT's para o qual é necessária uma interpretação autónoma, como veremos<sup>51</sup>.

De acordo com a OCDE nos seus comentários à CMOCDE, a habitação, para ser considerada permanente, deve estar a todo tempo à disposição do sujeito passivo e não apenas para estadias esporádicas, não sendo, no entanto, necessário que o mesmo seja proprietário da habitação, sendo suficiente que a mesma seja arrendada. Ou seja, o contribuinte deve ter a intenção de manter o local disponível de forma permanente para fins habitacionais, e não apenas por períodos limitados no contexto de utilizações ocasionais que, pela sua natureza, são apenas de curta duração<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro (1998) – *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, p. 94

<sup>50</sup> Cfr. Comentários 11 a 20 ao artigo 4.º da CMOCDE

<sup>51</sup> RESCH, Richard Xenophon (2019) – *Home Sweet Home: Tax Treaty Interpretation and the Problem with Language Under Consideration of the Permanent Home Tie-Breaker, s.l.*, British Tax Review, p. 206

<sup>52</sup> RESCH, Richard Xenophon (2019), p.224

Por exemplo, neste sentido, seria suficiente o sujeito passivo viver no país num hotel, que se tornaria a sua residência permanente de acordo com o entendimento da OCDE (bem como a sua residência legal e fiscal de acordo com o direito interno alemão), ou pode até ter apenas um apartamento mobilado (e mantê-lo disponível para o seu regresso)<sup>53</sup>.

De acordo com RICHARD RESCH, a conceção de “*permanent home*” apresentada pela CMOCD E reduz este critério ao critério objetivo de estar permanentemente disponível, conceção essa que Klaus Vogel advoga para o caso alemão, excluindo qualquer critério subjetivo incluído nos conceitos “*home*” inglês e no “*foyer d’habitation*” francês para qualificar um alojamento como domiciliário para efeitos da disposição relativa ao “*tie-breaker*”<sup>54</sup>. De acordo com a conceção alemã de “*permanent home*”, no contexto de um conflito de dupla residência, que este critério pretende resolver, a tónica não é claramente colocada no “domicílio”, mas sim em qualquer domicílio que seja permanente - por oposição a um mero alojamento temporário no sentido de “qualquer outro critério de natureza semelhante” no n.º 1 do artigo 4.º<sup>55</sup>.

Ora, custa-nos compreender o facto de não ser necessário o sujeito passivo ter direito de propriedade sobre a habitação, uma vez que uma habitação arrendada nem sempre se encontra à disposição do sujeito passivo, estando sujeito à vontade do senhorio, ou, por exemplo, no exemplo acima referido, um hotel não deve nem pode ser considerado enquanto residência permanente. Tal como no caso de uma casa arrendada, a disponibilidade de um hotel não é algo certo e constante. Posto isto, sendo um requisito deste critério que a habitação deve estar sempre (!) disponível para o sujeito passivo, não nos parece fazer sentido considerar um hotel uma habitação permanente para efeitos de aplicação dos tratados.

KLAUS VOGEL considera que, para a habitação ser considerada permanente, existe um período temporal de 6 meses que deve ser cumprido pelo sujeito passivo<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> RESCH, Richard Xenophon (2019), p.220

<sup>54</sup> VOGEL, Klaus (1999)

<sup>55</sup> RESCH, Richard Xenophon (2019), p. 218

<sup>56</sup> VOGEL, Klaus (1999), p. 248

De referir que, caso o sujeito passivo não tenha habitação permanente em nenhum dos Estados, o teste do centro vital de interesses é passado à frente, seguindo-se invés o teste do *habitual abode*.

Relativamente ao centro vital de interesses, este desdobra-se no Estado onde o sujeito passivo tem as suas relações familiares, sociais, as suas atividades políticas e culturais, inclusive até, por exemplo, filiação num clube e económicas<sup>57</sup>. As relações económicas baseiam-se, por exemplo, quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa que não seja uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por determinar, de comum acordo, o Estado Contratante de que essa pessoa será considerada residente para efeitos da Convenção, tendo em conta o seu local de direção efetiva, o local em que foi constituída e quaisquer outros fatores pertinentes. Na ausência de tal acordo, essa pessoa não terá direito a qualquer redução ou isenção de imposto prevista na presente Convenção, exceto na medida e na forma acordadas pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes.

No entanto, caso as relações pessoais estejam concentradas num Estado e as relações económicas noutra Estado, terá de ser feita uma análise casuística de qual dos Estados tem maior importância para o sujeito passivo.

De acordo com uma os tribunais austríacos, os interesses ou ligações económicas têm menor relevância e preponderância do que as ligações pessoais, nomeadamente, a residência fiscal da família. Nesta senda, KLAUS VOGEL questiona esta interpretação feita pelos tribunais austríacos, uma vez que considera que o conceito de centro vital de interesses é indivisível<sup>58</sup>, assim como MICHAEL LANG<sup>59</sup>. Na senda de que o conceito de centro vital de interesses é indivisível, segundo ROY ROHATGI, a OCDE não atribui preponderância a uma de entre as ligações pessoais e económicas, contrariando o caso austríaco mencionado por KLAUS VOGEL, e que, analisando casos nas mais variadas jurisdições, conclui-se que os tribunais também não atribuem preponderância de uma sobre a outra<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> ROHATGI, Roy (2018) – *Roy Rohatgi on International Taxation, s.l.*, IBFD, Vol.1, p. 114

<sup>58</sup> VOGEL, Klaus (1999), p. 250

<sup>59</sup> LANG, Michael (2013) – *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Viena, Linde, 2.<sup>a</sup> Edição, p. 85

<sup>60</sup> ROHATGI, Roy (2018), p. 114

Quanto à *alínea b)* este critério de “*desempate*” tem em conta o Estado onde a presença do sujeito passivo é habitual e onde está mais frequentemente, apesar de na literatura “*habitual abode*” significar o país onde normalmente o sujeito passivo vive<sup>61</sup>. Para a OCDE, conforme parágrafos 19 e 19.1 dos comentários ao artigo 4.º da CMOCDE, a aplicação deste critério exige que se determine o Estado onde o sujeito passivo esteve de forma habitual, sendo que o desempate não será feito de uma forma meramente quantitativa, ou seja, pela mera determinação do Estado onde o indivíduo esteve mais tempo. Nesse sentido, este critério não especifica o período de tempo necessário num ou em ambos os Estados para determinar em qual dos dois se considera ter a sua residência habitual.

No entanto, segundo ROY ROHATGI podem existir duas abordagens diferentes na determinação da residência habitual: uma abordagem quantitativa em que o Estado vencedor é aquele onde o sujeito passivo passou mais tempo (ao contrário do que a OCDE refere nos seus comentários à CMOCDE), ou uma abordagem qualitativa em que se avalia a qualidade da permanência do sujeito passivo em cada Estado em questão<sup>62</sup>.

Relativamente à *alínea c)* a nacionalidade é também determinada única e exclusivamente pelo Direito interno de cada Estado. Por fim, quanto à *alínea d)*, o acordo é alcançado através das regras de procedimento adotadas no artigo 25.º da CMOCDE, sendo que, no entanto, de acordo com o disposto na alínea, existe a obrigação de os Estados chegarem a um acordo sem que, não obstante, contrariem as disposições da CDT celebrada ou do Direito interno de ambos os Estados<sup>63</sup>.

Nos casos em que, para além dos dois Estados de residência existe um terceiro Estado da fonte, adquire especial relevância determinar o Estado da residência que irá tributar o sujeito passivo de acordo com os “*tie breakers*” acima mencionados. Isto uma vez que o sujeito passivo apenas seria taxado na sua “*treaty residence*”. Assim, o Estado da fonte na relação entre os dois Estados contratantes é considerado como o Estado em que a pessoa em causa não tem residência convencional. Esse Estado fica, assim, impedido de tributar os rendimentos provenientes de fontes num Estado terceiro<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> LANG, Michael (2013), p.85

<sup>62</sup> ROHATGI, Roy (2018), p. 115

<sup>63</sup> VOGEL, Klaus (1999), p. 254

<sup>64</sup> VOGEL, Klaus (1999), p. 226

Embora a aplicação das *tie-breaker rules* em situações de dupla residência seja um dos principais desafios no âmbito do direito fiscal internacional, trata-se de um tema pouco abordado na jurisprudência portuguesa e com pouca relevância na mesma. Em contraste, a jurisprudência internacional, nomeadamente no Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e em tribunais como os da Áustria, apresentam uma vasta casuística sobre a matéria.

Assim, são raros os casos em que os tribunais portugueses recorrem à aplicação das regras de desempate de dupla residência previstas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT). Tal pode ser explicado pela tendência dos tribunais em determinar a não residência fiscal em Portugal, nestes casos, com base na aplicação dos critérios internos de atribuição de residência, especialmente através da aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, nomeadamente por não estar cumprido o critério de possuir uma habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual. Nesse sentido, pode se observar as decisões do CAAD nos Acórdãos Arbitrais Processos n.º 609/2023-T, de 15-04-2024, n.º 101/2023-T, de 06-11-2023 e n.º 214/2017-T, de 27-10-2017 (todos disponíveis em [https://caad.org.pt/login.php?ret\\_link=%2F&type=notLogged](https://caad.org.pt/login.php?ret_link=%2F&type=notLogged)).

Não obstante o facto de, como mencionado, existir uma tendência do CAAD no sentido de não considerar haver dupla residência, em determinados casos, do sujeito passivo por não estarem cumpridos os requisitos, nomeadamente os da alínea b) do artigo 16.º/1 (que são de avaliação mais subjetiva), existem casos na jurisprudência portuguesa de aplicação das regras de desempate consagradas nas CDT's, como é o caso do Acórdão Arbitral Processo n.º 434/2019-T, de 11-08-2020 (disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=25&id=4905>). Neste acórdão, o CAAD considerou o sujeito passivo como residente em França, pela aplicação da regra do local onde o sujeito passivo tem uma habitação permanente à sua disposição.

## 4. Domicílio e Residência: Entre a teoria e a Jurisprudência

A distinção entre domicílio e residência assume especial relevo tendo em conta a ambiguidade que as semelhanças entre os dois conceitos pode causar à Autoridade Tributária ao nível da atribuição da residência para efeitos convencionais.

Conforme já referido, tem se assistido ao fenómeno de a Autoridade Tributária qualificar, incorretamente, um sujeito passivo como residente com base no argumento de que o mesmo tem domicílio fiscal no país, confundindo o conceito de ter domicílio, no sentido de ser o local da sua residência habitual, o qual não constitui nenhuma presunção de residência no plano convencional e internacional, com a noção de residência ou domicílio para efeitos da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado<sup>65</sup>, originando então situações de dupla residência, de acordo com a AT. É importante referir que o facto de ter uma habitação e domicílio fiscal não é suficiente para ser considerado residente em Portugal, se não houver o *animus*, ou seja, a intenção de a ocupar de forma regular. Isto, claro, estando excluído o critério dos 183 dias. Assim, cabe analisar se, nestes casos, estamos perante situações de dupla residência a serem resolvidas pelo artigo 4.º, n.º 2, da CMOCDE.

Nesse sentido, iremos destringir o conceito de domicílio fiscal, assim como proceder à sua distinção do conceito de residência no plano convencional o qual abordámos nesta dissertação, assim como recorrer a jurisprudência do CAAD, de forma a entender a concretização que a jurisprudência portuguesa faz de ambos os conceitos, no sentido em que se, tal como a Administração Tributária, cai no erro de confundir ambos os conceitos.

### 4.1. Conceito de domicílio fiscal

Como referimos, os conceitos de domicílio fiscal e residência convencional são, por vezes, confundidos pela AT, pelo que a sua indevida utilização pode ter consequências ao nível da tributação dos sujeitos passivos, nomeadamente, a criação de conflitos de dupla residência que, fossem os conceitos utilizados corretamente, seriam inexistentes.

---

<sup>65</sup> XAVIER, Alberto (2007), p. 281

Como tal, cabe começar pela destrição do conceito de domicílio fiscal. Ora, de acordo com o artigo 19.º, n.º 1, alínea a) da LGT, o domicílio fiscal de uma pessoa singular é o local da sua residência habitual, sendo que, segundo o artigo 19.º, n.º 2, o domicílio fiscal pode ser também o domicílio fiscal eletrónico que inclui o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica. O n.º 2 do artigo 19.º tem como objetivo *viabilizar e expandir um sistema de comunicação eletrónica entre a administração tributária e os contribuintes, nomeadamente na realização de notificações, citações e outras comunicações*<sup>66</sup>. Este artigo 19.º, n.º 2, da LGT pode ser descrito como um *domicílio-endereço* que serve o objetivo de identificar o local onde o contribuinte pode ser contactado pela administração fiscal, para efeitos de direitos e deveres<sup>67</sup>.

O conceito de domicílio para efeitos fiscais distingue-se do conceito de domicílio civil. Com efeito, o domicílio civil diz respeito apenas a pessoas singulares, enquanto o conceito de domicílio no direito tributário diz respeito tanto a pessoas singulares como a pessoas coletivas. Abordando apenas o conceito de domicílio no direito tributário, quanto às pessoas singulares, o domicílio, por norma, é o local onde se encontra o centro da vida do sujeito passivo. Para além disso, o domicílio fiscal previsto neste artigo tem uma componente processual, ao contrário do conceito de residência fiscal e domicílio previstos no artigo 4.º, n.º 1, da CMOCDE, já que, por exemplo, é através dele que se consumam determinados atos jurídico-tributários, como uma notificação de liquidação de imposto<sup>68</sup>.

Assim, enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, o domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais, determinando a competência em razão do território dos órgãos da administração fiscal e dos próprios tribunais tributários<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> PIRES, José Maria Fernandes *et. al* (2015) – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Coimbra, Almedina, p. 161

<sup>67</sup> MAGNO, Helena Gomes (2019) – *A Residência Fiscal das Pessoas Singulares, s.l.*, Vida Económica – Editorial, S.A, p.29

<sup>68</sup> PIRES, José Maria Fernandes *et. al* (2015), p. 163

<sup>69</sup> MORAIS, Rui Duarte (2014), p. 18

#### 4.2. Acórdão Arbitral (CAAD) n.º 394/2021-T<sup>70</sup>

Verifiquemos, também, a relevância prática da distinção entre domicílio fiscal e residência para efeitos convencionais e a aplicação prática destes conceitos, através da análise do Acórdão Arbitral (CAAD) n.º 394/2021-T.

Neste caso, os Requerentes foram objeto de uma liquidação adicional de IRS referente ao período de tributação de 2016. Os Requerentes, considerando que a sua residência fiscal nesse ano era em Espanha, peticionaram que fosse declarada a ilegalidade e a anulação da liquidação de IRS. O Requerente marido argumenta que não cumpre o requisito de residência previsto no artigo 16.º, n.º 1, do CIRS, tendo em consideração que não permaneceu em território português mais do que 183 dias e a residência que dispõe em Portugal não é habitação própria e permanente. Nesse sentido, o Requerente apresentou também como prova um contrato de trabalho assinado em Espanha onde exerce a sua profissão, assim como um certificado emitido pela Agência Tributária Espanhola em que reconhece a qualidade de residente do sujeito passivo em Espanha, desde julho de 2015. O Requerente argumenta também que não poderia ter residido em Portugal em 2016 e 2017, uma vez que treinava diariamente e participava em jogos ao fim de semana em Espanha e que existe uma divergência entre a residência habitual e a residência própria permanente, tal como o domicílio fiscal nem sempre coincide com a residência no sentido do local onde a pessoa tem a sua habitação.

Para além disso, o Requerente, baseando-se na doutrina e na jurisprudência portuguesa, refere que *não existe uma identidade entre “domicílio fiscal” e “residência permanente, (...) apresentando “factos justificativos” de que aí fixou de forma habitual e permanente o centro da sua vida pessoal.*

Por outro lado, a AT baseou o seu argumento no facto de que, apesar de o Requerente ter residido por um período inferior a 183 dias em território nacional, o Requerente possuía habitação em condições de fazer supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual e no facto de que o Requerente alterou o seu domicílio para Portugal em 14 de agosto de 2017, sendo considerado residente em Portugal relativamente ao ano de 2016, nos termos do artigo 16.º, n.º 16, do CIRS.

---

<sup>70</sup> <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listPage=1&id=6187>

Assim, de acordo com o tribunal arbitral, a *alínea b)* do n.º1 do artigo 16.º, relativa à exigência de ter uma habitação em condições de fazer supor a intenção de a manter e ocupar, condição essa que a AT considera verificar-se no caso em concreto, não se aplicaria ao caso de um indivíduo ter uma casa em Portugal para gozo de férias, residindo e trabalhando no estrangeiro, sendo que, para se verificar esta condição, a prova da referida intenção deve assentar em elementos objetivos e subjetivos.

Posto isto, o tribunal arbitral considerou não estarem reunidos os pressupostos para ser aplicada esta disposição ao sujeito passivo, tendo em conta que não se provou que o mesmo dispunha de qualquer habitação em Portugal

Relativamente à possível aplicação do artigo 16.º, n.º 16, do CIRS por o sujeito passivo ter alterado o seu domicílio para Portugal a 14 de agosto de 2017, o CAAD considera não fazer sentido atribuir o estatuto de residência do sujeito passivo com base no conceito de domicílio fiscal, sem atender à realidade material do caso. Conforme referido no sub capítulo anterior, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, da LGT, o domicílio fiscal do sujeito passivo é o local da sua residência habitual e, de acordo com o mesmo artigo 19.º, é obrigatória a comunicação do domicílio à AT, no entanto, não é por o sujeito passivo não ter comunicado a alteração do seu domicílio para Espanha à AT que o mesmo deve ter o estatuto de residente em Portugal, referindo o tribunal arbitral que decorre até da própria letra da lei que o conceito de domicílio fiscal não pode ser entendido como sinónimo de residência.

Assim, o tribunal arbitral argumenta que, apesar de no Direito interno os conceitos de residência e domicílio não se afastarem um do outro, no plano do Direito Tributário Internacional, que é o que está em análise, esses conceitos são bastante diferentes um do outro, não se podendo confundir. De acordo com o Acórdão do TCAS, proferido no proc. n.º 803/05.0BESNT, de 08-07-2021, *“saber se alguém é ou não residente em Portugal, não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência”*. Ainda de acordo com outro acórdão do TCAS, proferido no proc. 04550/11, de 07-04-2011, enquanto o conceito de residência é uma norma tributária substantiva, o domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais.

Perante isto, o tribunal arbitral conclui que, cumprindo o sujeito passivo o requisito dos 183 dias em Espanha e, não sendo aplicável o artigo 16.º do CIRS ao mesmo,

o sujeito passivo não reside, para efeitos fiscais em Portugal, pelo que Portugal não pode tributar os rendimentos auferidos pelo Requerente. O tribunal arbitral decidiu, assim, pela anulação da liquidação de IRS.

Ora, o domicílio, ao contrário da residência, não releva para efeitos de determinação da competência para tributar ou para aferir o universo de pessoas e rendimentos a tributar<sup>71</sup>. Com efeito, outra diferença entre o domicílio e a residência é que, embora o domicílio possa coincidir com a residência habitual e presumir a residência, o próprio domicílio não pode ser presumido<sup>72</sup>. No entanto, a distinção primordial reside no facto de que a residência determina a extensão do poder de tributar, enquanto o domicílio determina a competência territorial dos órgãos da administração fiscal.

Relativamente à posição do tribunal arbitral de que o facto do sujeito passivo não ter comunicado a alteração do seu domicílio que o mesmo devia ter o estatuto de residente em Portugal, HELENA GOMES MAGNO tenderia a concordar, uma vez que, segundo a mesma, o facto de um residente não comunicar a sua alteração de domicílio de Portugal para o estrangeiro não constitui presunção de manutenção de residência em Portugal, uma vez que o domicílio e a residência são figuras distintas com efeito diversos quanto à extensão territorial das normas de incidência<sup>73</sup>.

Deste modo, é de concluir que o conceito de domicílio fiscal explanado no artigo 19.º da LGT e o conceito de residência fiscal são dois conceitos distintos que não devem ser confundidos. Como foi possível verificar, o conceito de domicílio fiscal tem uma grande importância processual, enquanto o conceito de residência tem um significado material e substantivo que determina o Estado com competência para tributar a universalidade dos rendimentos do sujeito passivo. Apesar de o domicílio poder ser um dos critérios utilizados para determinar a residência fiscal, tal não deve significar que o domicílio equivale à residência. Casos como o do processo acima referido, em que a AT considerou haver uma situação de dupla residência (resolvida a favor de Portugal), são fruto da má interpretação da lei por parte da Autoridade Tributária, talvez causada pela reminiscência do tempo em que apenas existia o conceito de domicílio fiscal, entretanto

---

<sup>71</sup> MAGNO, Helena Gomes (2019), p. 28

<sup>72</sup> MAGNO, Helena Gomes (2019), p. 28 e 29

<sup>73</sup> MAGNO, Helena Gomes (2019), p. 30

substituído pelo da residência. Neste sentido, a utilização indistinta no Direito português destes dois conceitos e o facto de o legislador fiscal se precipitar na utilização destes conceitos, não só tomando-os por sinónimos, como invertendo os papéis que lhe estão atribuídos<sup>74</sup>, contribui em muito para estas situações.

Como foi possível notar pela análise deste acórdão, o CAAD considera haver uma clara distinção entre residência e domicílio, uma vez que, apesar de algumas semelhanças, servem propósitos diferentes, pelo que não cai no erro, ao contrário da AT, de atribuir as mesmas consequências ao domicílio e à residência.

---

<sup>74</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2020), p.61

## 5. Conclusão

Nesta dissertação de mestrado, abordámos alguns dos problemas advindos da dupla residência internacional, tanto ao nível das disposições internas, como internacionais, nomeadamente as da CMOCDE. Nesta dissertação, demonstrámos a evolução e a resposta a nível internacional e nacional aos casos de dupla residência, através de uma análise a aspetos determinantes da dupla residência, como as regras de desempate de dupla residência, mas principalmente através de uma análise da jurisprudência nacional (respetivamente), procurando dissecar os casos que esta aborda, como se formam esses casos e a resposta que os nossos tribunais dão aos problemas advindos da residência e da dupla residência.

Como tal, analisámos o conceito de residência para efeitos convencionais, assim como os critérios de atribuição de residência em Portugal. Neste âmbito, analisámos aqueles que são, provavelmente, os acórdãos na jurisprudência nacional com maior relevo e importância ao nível da questão em torno da residência e da dupla residência- os acórdãos do STA relativos à aplicação do instituto da residência por dependência. Foi possível aferir o sentido de decisão do STA nestes temas, tendo consequências ao nível legislativo com a posterior revogação do anterior artigo 16.º/2 do CIRS que consagrava o instituto em questão.

Em matéria de Direito Fiscal Internacional, analisámos a importância das normas da CMOCDE que, apesar de não vinculativas, servem de referência para a elaboração de uma grande parte das CDT's celebradas por Portugal, assim como analisámos os comentários que auxiliam a sua interpretação. Nesse sentido, vimos com grande pormenor as cláusulas de desempate de situações de dupla residência, as chamadas *tie-breaker rules*, nomeadamente a sua subjetividade e dificuldade de concretização, mas que, ainda assim, muito contribuem para a resolução de problemas de dupla residência, cada vez mais frequentes. Neste âmbito, concluímos, fruto da nossa investigação, que a jurisprudência nacional é parca na análise ao tema das *tie-breaker rules*, não existindo uma concretização prática, do que nos foi possível estudar, destes conceitos nos tribunais portugueses. Conforme referido, existe uma clara tendência em resolver estes temas com recurso apenas aos critérios internos de residência.

Abordámos também o problema suscitado pela má interpretação da AT de dois conceitos distintos que, muitas vezes, são equiparados pela mesma, isto é, o domicílio e a residência fiscal. Neste sentido, como vimos, esta questão suscita, muitas vezes, a intervenção dos tribunais, visto que são criadas, pela AT, situações de dupla residência, implicando a aplicação dos critérios de desempate da dupla residência, que, na verdade, não são reais.

Concluindo, apesar de haver alguns acórdãos paradigmáticos, como é o caso dos acórdãos do STA analisados, a jurisprudência nacional é relativamente parca no tema da dupla residência, razão pela qual, nesta dissertação, não são abordados mais temas e problemas da dupla residência ao nível da jurisprudência nacional. Consideramos também, tendo em conta a nossa investigação de decisões dos tribunais português, que as mesmas, nomeadamente do CAAD, seguem uma linha e uma lógica de pensamento clara e coerente, na medida em que, geralmente, apresentam o mesmo sentido, como é exemplo os processos nº 609/2023-T, 101/2023-T, e 214/2017-T. Concluimos, também, que, geralmente, os tribunais portugueses tendem a adotar uma posição de proteção do contribuinte e de evitar situações de dupla residência.

## 6. Bibliografia

- ARNOLD, Brian J. (2012) – *Dual Residence and the tiebreaker rule*, Bulletin for International Taxation
- ARNOLD, Brian J. (2014) – *Dual Residence, the remittance basis of taxation and the relationship between tax treaties and domestic law*, Bulletin for International Taxation
- CATARINO, João Ricardo, PEREIRA, Paula Rosado (2023) – *Fiscalidade Internacional, Questões Atuais*, Coimbra, Almedina
- CERIONI, Luca (2012) – *European Union – Tax Residence conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?*, Vol. 66, No. 12, Bulletin for International Taxation
- Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Projeto da Reforma do IRS, Setembro de 2014, presidida pelo Professor Doutor Rui Duarte Morais, (<http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mfRel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>).
- COSTA, Paulo Nogueira da, MACHADO, Jónatas E. M. (2016) – *Manual de Direito Fiscal, perspetiva multinível*, Coimbra, Almedina
- COURINHA, Gustavo Lopes (2015) – *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, Lisboa, AAFDL Editora
- COURINHA, Gustavo Lopes (2020) - *A residência no Direito Internacional Fiscal, do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra, Almedina, Reimpressão
- DHRUV, Sanghavi (2014) – *Tax Treaty entitlement issues concerning dual residents*, Intertax
- DOURADO, Ana Paula (1998) – *Princípios de Direito Tributário Internacional*

- FAUSTINO, Manuel (2016) – *Sobre a Reforma do IRS (II)*, s.l., Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal
- FLORES, César Matos (2016) – *O Elemento da Residência Fiscal para as Pessoas Singulares*, disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/88522/2/169063.pdf>
- GALEA, Rachel (2012) – *OECD – The meaning of “Liable to Tax” and the OECD Reports: their interaction and ambiguous interpretation*, Vol. 66, No. 6, Bulletin for International Taxation
- LANG, Michael (2013) – *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Viena, 2.º Edição, Linde
- MACHADO, Jónatas & COSTA, Paulo Nogueira da (2016) – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra,
- MAGNO, Helena Gomes (2019) – *A Residência Fiscal das Pessoas Singulares*, s.l., Vida Económica – Editorial, S.A
- MATOS, André Salgado de (1999) – *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, Instituto Superior de Gestão
- MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro (1998) – *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais
- MORAIS, Rui Duarte (2008) – *Dupla Tributação Internacional em IRS – Notas de uma leitura em jurisprudência*, s.l., Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal
- MORAIS, Rui Duarte (2011) – *Convenções para evitar a Dupla Tributação e Direito Comunitário na jurisprudência recente do STA*, s.l., Fiscalidade N.º 48
- MORAIS, Rui Duarte (2014) – *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina
- MORAIS, Rui Duarte (s.d.) – *“A Residência e as Convenções de Dupla Tributação – Comentário ao Acórdão do STA, de 25 de março Proc. N.º 068/09 – 2ª Secção”*, s.l., Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal

- NABAIS, José Casalta (2009) – *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina
- NOGUEIRA, João Felix Pinto (s.d.) – *A Dupla Residência Fiscal de Pessoas Singulares – Enquadramento da questão nos planos interno, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo*, s.l., Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal
- OLIVIER, Timothy Borg (2017) – *Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals under Article 4 (1) OECD*, Intertax
- PEREIRA, Paula Rosado (s.d.) – *A Dupla Tributação Jurídica Internacional e o papel das Convenções para evitar a Dupla Tributação*, s.l., Ensinus – Estudos Superiores
- PIIL, Hans (2012) – *International/OECD – The excluded Resident and the term “Law” / “Laws” in article 4 of the OECD draft (1963) and OECD Model (1977/2010)*, Vol. 66, No 1, Bulletin for International Taxation
- PIRES, José Maria Fernandes et. al (2015) – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Coimbra, Almedina
- PIRES, Manuel (1989) – *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer, Kluwer Law and Taxation Publishers
- PIRES, Rita Calçada (s.d.) – *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Coimbra, Almedina
- PITRONE, Federica (2016) – *Tax Residence of Individuals within the European Union: Finding new solutions to old problems*, Vol. 8, No. 3, World Tax Journal
- RAAD, Kees Van (2009) – *OECD – 2008 OECD Model: Operation and effect of Article 4(1) in Dual Residence issues under the updated commentary*, Vol. 63, No. 5, Bulletin for International Taxation
- RESCH, Richard Xenophon (2019) – *Home Sweet Home: Tax Treaty Interpretation and the Problem with Language Under Consideration of the Permanent Home Tie-Breaker*, s.l., British Tax Review

- RIBEIRO, João Sérgio (2012) – *O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno*, II Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica
- ROHATGI, Roy (2018) – *Roy Rohatgi on International Taxation, s.l.*, Vol. 1, IBFD
- TEIXEIRA, Glória (2012) – *Lexit Códigos Anotados e Comentados, IRS, s.l.*, Ginocar Produções
- VASQUES, Sérgio (2013) – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina
- VOGEL, Klaus (1999) - *Double Taxation Conventions, s.l.*, third edition, Kluwer Law International
- WARD, David A (2005) – *The Interpretation of Income Tax Treaties with particular reference to the commentaries on the OECD Model*, IBFD
- XAVIER, Alberto (2007) – *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina
- XAVIER, Alberto (2005) – *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, 6.<sup>a</sup> Edição, Editora Forense