

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 906/2025-T**

**Tema: IRS. Residência fiscal. Trabalhador marítimo. Revisão oficiosa. Erro imputável aos serviços. Caducidade do direito de acção. Patrocínio judiciário.**

### **SUMÁRIO:**

- 1. A falta de procuração forense outorgada pelo Requerente constitui irregularidade sanável mediante a junção de procuração com ratificação do processado, a qual, uma vez apresentada dentro do prazo fixado pelo tribunal, tem eficácia retroactiva e afasta a excepção dilatória de falta de patrocínio judiciário.**
- 2. O sujeito passivo pode requerer, no prazo de quatro anos posterior à liquidação, a abertura de procedimento de revisão do acto tributário prevista na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, com fundamento em erro imputável aos serviços, conceito que compreende o erro de direito e cuja imputabilidade se afere objectivamente, independentemente da culpa dos funcionários envolvidos; fica, porém, excluído o erro imputável aos serviços quando a errada aplicação da lei decorra de informação ou de declaração do contribuinte.**
- 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.**
- 4. Na liquidação oficiosa emitida a contribuinte faltoso, nos termos do artigo 76.º do Código do IRS, a qualificação do sujeito passivo como residente constitui uma operação**

1.

**jurídica exclusiva dos serviços da AT, pelo que o eventual erro de direito que a afecte lhes é imputável, para efeitos de abertura da via do procedimento de revisão previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.**

**5. Preenche a previsão da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS o trabalhador marítimo que dispõe, em território português, da casa de morada da família, na qual reside o respectivo cônjuge, que aí mantém ininterruptamente o seu domicílio fiscal e que se apresentou perante a administração fiscal estrangeira como residente em Portugal, não fazendo prova de residência noutro Estado.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Martins Alfaro, árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 24-12-2025, profere a seguinte Decisão Arbitral:

### **A - RELATÓRIO**

**A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT):** A..., com o número de identificação fiscal ... e domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Vila do Conde.

**A.2 - Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **A.3 - Objecto:**

O acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente e, bem assim, as seguintes liquidações de IRS e juros compensatórios, dele objecto:

Liquidação n.º 2020..., respeitante ao ano de 2016, de 02-12-2020, da qual resultou o valor a pagar de 6.103,14 euros;

Liquidação n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, de 16-11-2021, da qual resultou o valor a pagar de 14.287,76 euros;

Liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, de 04-03-2022, da qual resultou o valor a pagar de 4.696,17 euros;

Liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano de 2019, de 27-05-2023, da qual resultou o valor a pagar de 3.750,66 euros;

Liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2020, de 25-02-2022, da qual resultou o valor a pagar de 3.439,12 euros;

Liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, de 14-10-2022, da qual resultou o valor a pagar de 3.315,88 euros;

Liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, de 29-09-2023, da qual resultou o valor a pagar de 2.337,24 euros;

Liquidação n.º 2024..., respeitante ao ano de 2023, de 11-10-2024, da qual resultou o valor a pagar de 261,74 euros.

#### **A.4 - Pedido:**

O Requerente pede a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si deduzido e das liquidações de IRS e juros compensatórios subjacentes, respeitantes aos anos de 2016 a 2023, bem como a condenação da Requerida na restituição dos montantes que alega terem sido indevidamente penhorados ou cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, desde a data do pagamento indevido até ao integral reembolso.

#### **A.5 - Fundamentação do pedido:**

O Requerente alega, no essencial, que, nos anos de 2016 a 2023, inclusive, exerceu a profissão de marinheiro pescador ao serviço de uma empresa de pesca ao largo com sede em França, a bordo de navios de pavilhão francês e em águas francesas, aí tendo trabalhado e residido, sem exercer qualquer actividade nem auferir qualquer rendimento em território português.

Invoca, com apoio no documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral, ter estado embarcado durante 339 dias em 2016, 360 dias em 2017, 350 dias em 2018, 329 dias em 2019, 300 dias em 2020, 358 dias em 2021, 360 dias em 2022 e 352 dias em 2023, permanecendo em Portugal, em cada um desses anos, por período inferior a 183 dias.

Sustenta que, não obstante tais factos, as liquidações impugnadas o trataram como residente fiscal em território português, tributando a totalidade dos seus rendimentos, e que tal qualificação enferma de erro, porquanto a residência fiscal não se confunde com o domicílio fiscal constante do cadastro, convocando, a este propósito, doutrina e jurisprudência arbitral sobre a distinção entre os dois conceitos.

Mais alega ter apresentado pedido de revisão oficiosa das liquidações, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, o qual não obteve decisão no prazo legal, formando-se indeferimento tácito.

## **A.6 - Resposta da Requerida:**

A Requerida defendeu-se por excepção e por impugnação.

Por excepção, invocou a falta de patrocínio judiciário, porquanto a procuração forense junta com o pedido de pronúncia arbitral se encontrava subscrita unicamente por B..., e não pelo Requerente, concluindo pela verificação de excepção dilatória determinante da absolvição da instância, nos termos dos artigos 6.º, n.º 1, do CPPT, 11.º, n.º 1, e 89.º, n.º 4, alínea h), do CPTA, e 576.º, n.º 2, 577.º, alínea h), e 578.º do CPC.

Invocou ainda a caducidade do direito de acção, sustentando que o pedido de revisão oficiosa, que situa em 13-05-2025, foi apresentado muito depois de esgotado o prazo de reclamação graciosa previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e que, estando a Requerida vinculada ao princípio da legalidade e tendo liquidado em estrita observância dos normativos legais em vigor, não existe erro imputável aos serviços que permita o recurso ao prazo de quatro anos da segunda parte do mesmo preceito; quanto à liquidação de 2016, acrescentou que, tendo a nota de cobrança sido remetida em 15-12-2020, também o prazo de quatro anos se mostrava ultrapassado.

Por impugnação, sustentou que o Requerente manteve o seu domicílio fiscal em Touguinha, Portugal, desde 2005, que dispõe em território português de habitação em condições que fazem supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual junto do respectivo cônjuge, preenchendo a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, que entregou as declarações de rendimentos dos anos de 2016 e de 2018 a 2023 declarando-se residente em Portugal, casado e com opção pela tributação conjunta, que não apresentou certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades francesas, que ele próprio se declarou perante a entidade patronal e as autoridades fiscais francesas como residente em Portugal, e que, em todo o caso, o artigo 16.º, n.º 3, da Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação atribui competência tributária cumulativa a ambos os Estados, cabendo a eliminação

da dupla tributação ao Estado da residência pelo mecanismo do crédito de imposto previsto no artigo 24.º, n.º 2, da mesma Convenção.

Concluiu a Requerida, pugnando pela procedência das excepções, com absolvição da instância, ou, assim não se entendendo, pela total improcedência do pedido, com absolvição do pedido.

#### **A.7 - Resposta do Requerente às excepções:**

Notificado para o efeito, o Requerente exerceu o contraditório quanto à matéria de excepção, pugnando pela respectiva improcedência.

Quanto ao patrocínio, invocou a sanção da irregularidade, mediante a junção aos autos, dentro do prazo fixado pelo Tribunal, de procuração forense por si outorgada, com ratificação expressa do processado.

Quanto à caducidade do direito de acção, sustentou, em síntese, que o decurso do prazo de reclamação graciosa não preclui o recurso ao pedido de revisão oficiosa, convocando, designadamente, a [decisão arbitral do CAAD, de 10-07-2024, processo n.º 825/2023-T](#), e bem assim que o processo administrativo junto pela Requerida se mostra incompleto, dele não constando elementos que permitam sustentar a posição desta.

#### **B - SANEAMENTO:**

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

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

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

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o Tribunal arbitral foi regularmente constituído em 24-12-2025.

Por despacho de 24-12-2025, o Tribunal determinou a notificação da Requerida nos termos e para os efeitos do artigo 17.º do RJAMT e, verificando que a procuração forense junta aos autos se encontrava subscrita apenas por B..., convidou o Requerente e a Ilustre mandatária subscritora do pedido a juntar procuração forense outorgada por aquele, com ratificação do processado, se necessário, sob pena de absolvição da Requerida da instância.

Decorrido o prazo inicialmente concedido, a Ilustre mandatária informou os autos de que o Requerente se encontrava embarcado, circunstância que impedia a assinatura do instrumento de mandato; a Requerida, por seu turno, requereu a suspensão da instância e do prazo para a Resposta, pretensão que o Tribunal indeferiu por despacho de 02-02-2026, no qual concedeu ao Requerente prazo adicional de 20 dias para suprimento da falta de mandato.

A Requerida apresentou tempestivamente a sua Resposta, acompanhada do processo administrativo, em 02-02-2026, invocando as exceções acima sumariadas.

Em 09-02-2026, dentro do prazo adicional concedido, o Requerente juntou aos autos procuração forense por si outorgada em 06-02-2026 a favor da Ilustre mandatária subscritora do pedido de pronúncia arbitral, com ratificação expressa de todo o processado.

O Requerente foi notificado para, em sede de contraditório, se pronunciar quanto às exceções deduzidas pela Requerida, o que fez em 12-05-2026.

O Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAMT, bem como a apresentação de alegações.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

A regularidade da representação do Requerente e a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, questionadas pela Requerida, serão apreciadas adiante, em sede de apreciação das exceções, atenta a prioridade lógica do respectivo conhecimento.

O processo não enferma de nulidades.

## **C - FUNDAMENTAÇÃO**

### **C.1 - Factos dados como provados:**

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente exerceu, nos anos de 2016 a 2023, a profissão de marinheiro pescador, ao serviço de armador com sede em França e a bordo de navios de pavilhão francês, encontrando-se inscrito no regime de segurança social dos marítimos francês (ENIM) sob o n.º ... - Facto alegado nos artigos 1.º e 2.º do pedido de pronúncia arbitral, documentado pelo *relevé de services* emitido pelo ENIM, junto como documento n.º 1, e aceite pela Requerida nos artigos 4.º e 72.º a 77.º da Resposta.
2. O *relevé de services* referido no número anterior discrimina, por períodos, os serviços prestados pelo Requerente ao armador entre 2016 e 2023, neles se incluindo períodos identificados com os códigos 57 e 15, correspondentes a descanso - Facto documentado pelo documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

3. O Requerente é casado com B..., titular do número de identificação fiscal ..., sendo o respectivo agregado familiar constituído por ambos - Facto alegado pelo Requerente em sede de reclamação graciosa, reproduzido no artigo 13.º da Resposta, e resultante das demonstrações de liquidação juntas aos autos.

4. Desde 14-10-2005 e, pelo menos, até 02-04-2025, o Requerente manteve o seu domicílio fiscal, inscrito no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., Vila do Conde, sem que alguma vez tenha comunicado à administração tributária qualquer alteração do domicílio ou do estatuto de residência - Facto alegado nos artigos 12.º, 42.º e 50.º da Resposta, não impugnado pelo Requerente e conforme ao cadastro constante do processo administrativo.

5. A morada referida no número anterior corresponde à casa de morada da família do Requerente e do respectivo cônjuge - Facto que resulta da conjugação do domicílio fiscal de ambos os cônjuges, das declarações de rendimentos com opção pela tributação conjunta e da alegação constante dos artigos 46.º e 49.º da Resposta, não especificadamente impugnada.

6. Relativamente aos anos de 2016, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, o Requerente procedeu à entrega voluntária das respectivas declarações de rendimentos modelo 3, nelas se declarando residente em território português e casado, com opção pela tributação conjunta, e preenchendo os anexos A e J, neste último declarando os rendimentos do trabalho dependente obtidos em França e o imposto aí suportado - Facto alegado nos artigos 15.º, 16.º, 28.º e 64.º da Resposta, confessado no artigo 12.º do pedido de pronúncia arbitral e documentado no processo administrativo.

7. Com base directa nas declarações referidas no número anterior, a Requerida emitiu as liquidações de IRS identificadas em A.3 supra, respeitantes aos anos de 2016, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, nas datas e com os valores a pagar ali indicados - Facto documentado pelas demonstrações e certidões de liquidação juntas aos autos e não controvertido.

8. Por ofício n.º GIC-..., de 23-08-2021, foi o Requerente notificado para apresentar, no prazo de trinta dias, a declaração de rendimentos modelo 3 de IRS respeitante ao ano de 2017, por se ter verificado, no âmbito do controlo de faltosos, que auferira nesse ano rendimentos do trabalho dependente em França, no montante de 44.585,00 euros, de acordo com a informação prestada pela autoridade fiscal francesa através do Sistema Integrado de Trocas de Informação - Facto alegado no artigo 9.º da Resposta e documentado no processo administrativo.

9. O Requerente não apresentou a declaração referida no número anterior, pelo que, em 15-11-2021, foi elaborada declaração oficiosa de tipo faltoso e emitida, em 16-11-2021, a liquidação n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, no montante de 14.287,76 euros, na qual o Requerente foi qualificado como residente em território português - Facto alegado nos artigos 10.º, 11.º e 26.º da Resposta e documentado no processo administrativo.

10. Em 07-12-2021, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação referida no número anterior, a qual foi indeferida por despacho do Senhor chefe do Serviço de Finanças de Vila do Conde de 23-02-2022, com fundamento em a liquidação ter sido efectuada com base nos elementos fornecidos pela autoridade fiscal francesa ao abrigo da convenção celebrada com aquele país e de acordo com os preceitos legais vigentes; o Requerente não impugnou, administrativa ou contenciosamente, esse indeferimento - Facto alegado nos artigos 13.º, 14.º e 27.º da Resposta, não impugnado, e documentado no processo administrativo.

11. O Requerente comunicou à entidade patronal francesa e às autoridades fiscais francesas ser residente em Portugal, tendo sido tributado em França como não residente, e a informação transmitida pela autoridade fiscal francesa à Requerida, ao abrigo da troca automática de informações prevista na Directiva 2011/16/UE, do Conselho, de 15-02-2011, transposta pelo Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de Maio, abrangeu os rendimentos dos anos de 2016 a 2023, provenientes das mesmas entidades patronais - Facto confessado no artigo 35.º do pedido de pronúncia arbitral e alegado e não impugnado nos artigos 52.º, 65.º a 68.º e 71.º da Resposta.

12. Não consta dos autos, nem constou do procedimento, certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais francesas, ou de qualquer outro Estado, atestando a residência fiscal do Requerente fora de Portugal nos anos de 2016 a 2023 - Facto alegado nos artigos 51.º, 70.º, 81.º e 83.º da Resposta e não infirmado por qualquer documento.

13. O Requerente procedeu, em 28-10-2024, ao pagamento do montante de 261,74 euros, resultante da liquidação n.º 2024..., respeitante ao ano de 2023 - Facto documentado pelo talão de pagamento junto ao pedido de pronúncia arbitral.

14. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou ter procedido ao pagamento dos montantes liquidados quanto a todos os anos em causa e peticionou a respectiva restituição, acrescida de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido - Facto constante do próprio pedido de pronúncia arbitral, designadamente do artigo 14.º e do pedido formulado a final.

15. Em 24-04-2025, o Requerente apresentou, através do serviço e-balcão do Portal das Finanças, pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos de 2016 a 2023, ao abrigo dos artigos 78.º, nrs. 1 e 7, da LGT e 93.º do Código do IRS, invocando ter sido residente fiscal em França e não ter auferido rendimentos nem exercido actividade em Portugal, e fundando-se em erro imputável aos serviços, com citação do acórdão do STA de 12-12-2001, processo n.º 026233 - Facto documentado pelo comprovativo de entrega junto aos autos; a Requerida situa a apresentação em 13-05-2025 (artigos 17.º, 24.º e 29.º da Resposta), divergência que, como adiante se verá, é irrelevante para a presente decisão arbitral.

16. Sobre o pedido de revisão oficiosa não recaiu decisão expressa no prazo de quatro meses, formando-se, em consequência, indeferimento tácito nos termos dos nrs. 1 e 5 do artigo 57.º da LGT - Facto resultante da aplicação directa daqueles preceitos e documentado pela ausência de decisão no processo administrativo.

17. O pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral foi apresentado em 15-10-2025 - Facto constante do Sistema de Gestão Processual do CAAD.

18. Com o pedido de pronúncia arbitral foi junta procuração forense outorgada, em 22-04-2025, apenas por B...; em 09-02-2026, na sequência dos despachos de 24-12-2025 e de 02-02-2026, foi junta aos autos procuração forense outorgada pelo Requerente em 06-02-2026, a favor da mesma Ilustre mandatária, com ratificação expressa de todo o processado - Factos documentados nos autos.

### **C.2 - Factos dados como não provados:**

Com relevo para a decisão, não se provou:

- a) O número de dias em que o Requerente permaneceu fisicamente em território português em cada um dos anos de 2016 a 2023 e, em particular, no ano de 2017;
- b) Que o Requerente tenha disposto de habitação em França, ou em qualquer outro Estado, destinada à sua residência habitual, em qualquer dos anos em causa;
- c) Que o Requerente tenha sido considerado residente fiscal em França pelas autoridades fiscais francesas em qualquer dos anos em causa.

### **C.3 - Fundamentação da matéria de facto:**

Relativamente à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, antes, seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo em conformidade com o disposto nos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, nrs. 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Os factos provados assentam na prova documental junta aos autos e no processo administrativo, nas posições assumidas pelas partes nos respectivos articulados e nas regras sobre confissão e admissão por acordo, resultantes dos artigos 352.º e seguintes do Código Civil e 574.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT, conforme especificado a propósito de cada facto.

No que respeita à invocada incompletude do processo administrativo, os factos em que assenta a presente decisão, quer no segmento das excepções como no do mérito, resultam de alegações da Requerida que o Requerente não impugnou, de alegações e confissões do próprio Requerente, designadamente nos artigos 12.º e 35.º do pedido de pronúncia arbitral, e de documentos juntos por uma e outra parte, pelo que a eventual incompletude do processo administrativo em nada prejudica a cognição do Tribunal nem se repercute, em desfavor do Requerente, no julgamento da matéria de facto.

Quanto ao *relevé de services* emitido pelo ENIM, o Tribunal valorou-o como prova do vínculo do Requerente ao armador francês e dos períodos de serviço prestados, que é o que o documento atesta.

O referido documento não constitui, porém, prova da localização física do Requerente em cada momento: os períodos de embarque efectivo não excluem escalas, e os períodos identificados com os códigos 57 e 15, correspondentes a descanso, não revelam onde esse descanso foi gozado, sendo que o próprio Requerente alega, nos artigos 9.º e 34.º do pedido de pronúncia arbitral, que regressava a Portugal nos períodos de descanso.

Daí que não se tenha considerado como provado qual o número de dias em que o Requerente permaneceu fisicamente em território português em cada um dos anos de 2016 a 2023 e, em particular, no ano de 2017: a contagem de dias de presença em território português não encontra suporte bastante na prova produzida, nem num sentido nem no outro.

Quanto à informação transmitida pelas autoridades fiscais francesas, ao abrigo da troca automática de informações, o Tribunal atribuiu-lhe a força probatória resultante dos nrs. 1 e 4 do artigo 76.º da LGT, nos termos dos quais fazem fé, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo, as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado.

Essa fé pública abrange os factos directamente atestados, ou seja, a percepção dos rendimentos, a respectiva quantificação e a identificação dos elementos comunicados pelo próprio contribuinte ao sistema fiscal francês, entre os quais a morada portuguesa.

Não constitui, por si só, prova directa e bastante da residência fiscal do Requerente em Portugal, questão jurídica que ao Tribunal cabe resolver mediante a aplicação do artigo 16.º do Código do IRS aos factos provados.

As alíneas b) e c) dos factos não provados resultam da total ausência de prova: o Requerente não juntou certificado de residência fiscal francês, contrato de arrendamento, comprovativo de morada ou qualquer outro elemento que documentasse a disponibilidade de habitação ou o reconhecimento da sua residência fora de Portugal.

E as alegações constantes do pedido de pronúncia arbitral são, neste ponto, inconciliáveis entre si, pois ora se afirma que o Requerente residia a bordo de uma embarcação (artigo 6.º), ora que tinha residência nos Países Baixos (artigo 25.º), referência esta que só por manifesto lapso de escrita se compreende num processo em que tudo o mais aponta para França, ora, finalmente, que comunicou às autoridades francesas ser residente em Portugal (artigo 35.º).

#### **C.4 - Matéria de direito:**

Atento o disposto no artigo 124.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT, e a precedência lógica das questões que obstam ao conhecimento do mérito, cumpre apreciar, pela ordem que segue: a excepção de falta de patrocínio judiciário; a excepção de

caducidade do direito de acção, indissociável da tempestividade do pedido de revisão oficiosa; e, na medida em que as excepções o não impeçam, o mérito do pedido.

#### **C.4.1 - Excepção de falta de patrocínio judiciário:**

A Requerida sustenta que o Requerente não se encontra devidamente patrocinado, porquanto a procuração forense junta com o pedido de pronúncia arbitral foi subscrita unicamente por B...

A constituição de mandatário é obrigatória nos presentes autos, por força do artigo 6.º, n.º 1, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT, atento o valor da causa.

A falta de procuração e a insuficiência ou irregularidade do mandato não geram, de imediato, a absolvição da instância: nos termos dos artigos 40.º, n.º 2, e 41.º do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT, verificada a falta, deve a parte ser notificada para a suprir dentro de prazo certo, com ratificação do processado, e só a omissão do suprimento conduz à ineficácia do processado e, sendo o caso, à absolvição do réu da instância.

Ora, foi precisamente esse o caminho seguido nos autos.

Logo no despacho de 24-12-2025, o Tribunal convidou o Requerente e a Ilustre mandatária a juntar procuração forense outorgada por aquele, com ratificação do processado.

Perante a impossibilidade transitória de obtenção do instrumento, devidamente justificada por o Requerente se encontrar embarcado, o prazo foi prorrogado por despacho de 02-02-2026.

E, em 09-02-2026, dentro do prazo concedido, foi junta aos autos procuração outorgada pelo Requerente em 06-02-2026, com ratificação expressa de todo o processado (facto provado n.º 18).

A ratificação do processado, operada dentro do prazo fixado, tem eficácia retroactiva, cobrindo todos os actos anteriormente praticados pela mandatária em nome do Requerente, incluindo a apresentação do próprio pedido de pronúncia arbitral.

A irregularidade mostra-se, pois, integralmente sanada, encontrando-se o Requerente devidamente patrocinado nos autos.

Improcede, em consequência, a excepção dilatória de falta de patrocínio judiciário.

#### **C.4.2 - Excepção de caducidade do direito de acção e tempestividade do pedido de revisão oficiosa:**

A Requerida invoca a caducidade do direito de acção, sustentando, no essencial, que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado depois de há muito esgotado o prazo de reclamação graciosa e que não existe erro imputável aos serviços que permita o aproveitamento do prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Note-se, antes de mais, que o pedido de pronúncia arbitral foi, em si mesmo, tempestivamente apresentado: fixada a apresentação do pedido de revisão oficiosa em 24-04-2025 (facto provado n.º 15), o indeferimento tácito formou-se em 24-08-2025, nos termos dos nrs. 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, e o pedido de constituição do Tribunal deu entrada em 15-10-2025, dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT.

E o mesmo se concluiria tomando por referência a data de 13-05-2025, indicada pela Requerida, pelo que a divergência de datas é, também por isso, irrelevante.

A verdadeira questão está, pois, a montante, ou seja, saber se o pedido de abertura do procedimento de revisão oficiosa foi tempestivo, à luz dos prazos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, pois é dessa tempestividade que depende a impugnabilidade contenciosa das liquidações por via do indeferimento tácito que sobre ele se formou.

Neste âmbito, dispõe o artigo 78.º, n.º 1, da LGT que:

*«A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços».*

É hoje pacífico na jurisprudência do STA que o sujeito passivo pode desencadear, dentro dos limites temporais em que a administração tributária a poderia efectuar, a instauração do procedimento de revisão prevista na segunda parte do preceito, ficando investido no direito a uma decisão sobre o pedido formulado.

Assim o afirmou o [acórdão do STA de 14-03-2012, processo n.º 01007/11](#), em cujo sumário se lê:

*«I - A revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efectuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado.*

*II - E o 'erro imputável aos serviços' a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro.»*

No mesmo sentido se pronunciou, entre outros, o [acórdão do STA de 09-11-2022, processo n.º 087/22.5BEAVR](#), em cujo sumário ficou consignado que, mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a administração tributária tem o dever de revogar actos de liquidação ilegais, nas condições e com os limites temporais do artigo 78.º da

---

LGT, podendo o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão ser impugnado contenciosamente.

Neste exacto plano, o da admissibilidade da via, assiste inteira razão ao Requerente, e a [decisão arbitral do CAAD, de 10-07-2024, processo n.º 825/2023-T](#), que invocou no contraditório às excepções, di-lo com clareza no respectivo sumário:

*«I. O facto de não ter utilizado a reclamação graciosa necessária prevista no artigo 132.º do CPPT, não impede o sujeito passivo de lançar mão do pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º n.º 7 da LGT, não preclude o seu direito à decisão do mesmo, e nem preclude o direito à impugnação contenciosa do indeferimento, expresso tácito, do pedido de revisão oficiosa.*

*II. Os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a questão da admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, como corolário da sua competência para apreciarem a legalidade de atos secundários emitidos na sequência da impugnação administrativa de atos de liquidação de tributos».*

Simplesmente - e aqui reside a delimitação que importa fazer ao alcance daquela decisão -, uma coisa é a admissibilidade da via, que o decurso do prazo de reclamação graciosa não preclude e outra, bem diversa, é a verificação dos pressupostos materiais de que a própria lei faz depender o aproveitamento do prazo de quatro anos: o fundamento em erro imputável aos serviços.

A decisão arbitral invocada pelo Requerente não dispensou esse pressuposto, nem o poderia dispensar, de resto.

No caso que julgou, estavam em causa retenções na fonte de IRC efectuadas em regime de substituição tributária, sem qualquer intervenção declarativa do contribuinte substituído, e assentes em norma interna desconforme com o Direito da União Europeia, circunstancialismo em que o erro era, por inteiro, imputável aos serviços.

O suporte que o Requerente nela procura vale, assim, para a abertura da via, mas seguramente não vale para a tempestividade material do seu pedido, que há-de aferir-se, ano a ano, pela verificação do erro imputável aos serviços.

Quanto ao conteúdo desse conceito, este Tribunal perfilha a orientação ampla, firmada na jurisprudência do STA: o erro imputável aos serviços compreende o erro de direito, e a imputabilidade afere-se em termos objectivos, sem dependência da demonstração de culpa dos funcionários envolvidos.

Mas a mesma jurisprudência que assim alarga o conceito traça-lhe, com idêntica clareza, o limite.

Com efeito, escreveu-se na fundamentação do citado [acórdão do STA de 14-03-2012, processo n.º 01007/11](#):

*«[...] é hoje doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento segundo o qual, existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração».*

E, já antes, no acórdão do STA de 12-12-2001, processo n.º 026233, transcrito naquele aresto, se afirmara que:

*«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, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base*

*qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços».*

De tudo isto resulta, pois, que o critério decisivo é o da origem do erro: se a errada aplicação da lei radica em informação ou em declaração do contribuinte, o erro não é imputável aos serviços.

No mesmo sentido converge, de resto, a jurisprudência arbitral, de que é expressivo o sumário da [decisão arbitral do CAAD, de 12-05-2025, processo n.º 1186/2024-T](#):

*«Para que exista 'erro imputável aos serviços', nos termos do artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, 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».<sup>1</sup>*

Será assim neste quadro que o Tribunal apreciará a invocada excepção de intempestividade do pedido de abertura do procedimento de revisão relativamente a cada grupo de liquidações impugnadas, dada a diversidade dos respectivos pressupostos de facto.

Vejamos então:

---

<sup>1</sup> Este Tribunal faz aqui a precisão de que, com o devido respeito, não subscreve as consequências jurídicas apontadas naquele sumário à conduta omissiva do particular.

#### **C.4.2.1 - Liquidações relativas aos anos de 2018 a 2023:**

As liquidações respeitantes aos anos de 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, inclusive, foram todas emitidas entre 25-02-2022 e 11-10-2024 (facto provado n.º 7), pelo que, à data da apresentação do pedido de revisão, em 24-04-2025, e por maioria de razão na data indicada pela Requerida, não se mostrava esgotado, quanto a nenhuma delas, o prazo de quatro anos contado da liquidação.

Contudo, verifica-se aqui um obstáculo à tempestividade, o qual não é, aqui, temporal, mas sim material.

Com efeito, todas estas liquidações assentaram, exclusivamente, nas declarações modelo 3 que o próprio Requerente, voluntariamente, apresentou, nelas se declarando residente em território português, casado e com opção pela tributação conjunta, e nelas inscrevendo, no anexo J, os rendimentos auferidos em França (facto provado n.º 6).

Os serviços da Requerida limitaram-se a liquidar em conformidade com o declarado, como lho impunha a presunção de veracidade estabelecida no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, nos termos do qual se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei.

Dito de outro modo, do lado do aqui Requerente as declarações deste foram directamente causais das liquidações impugnadas e, do lado da Requerida, os serviços desta praticaram os actos de liquidação nos estritos termos decorrentes das declarações do Requerente.

Daqui resulta que o alegado erro na qualificação da residência decorreu, directa e exclusivamente, de declaração do contribuinte, situando-se no exacto limite que a jurisprudência ampla do STA traça ao conceito de erro imputável aos serviços.

Quem se declarou residente, ano após ano, beneficiando da tributação conjunta e das inerentes deduções, não pode, depois, imputar aos serviços o erro da sua própria declaração, para o efeito de se prevalecer de um prazo de revisão que a lei reserva às hipóteses em que o erro radica na actuação da administração.

Nem se diga que a circunstância de a Requerida dispor, pela via da troca automática de informações, dos dados comunicados pela autoridade fiscal francesa alteraria esta conclusão.

Essa informação, **que só foi transmitida porque o próprio Requerente se apresentou no sistema fiscal francês como residente em Portugal** (facto provado n.º 11), era inteiramente convergente com as declarações modelo 3 de IRS por ele entregues: tudo quanto chegou aos serviços, fosse provindo do contribuinte, fosse provindo da administração francesa, apontava no mesmo sentido da residência em território português.

Não havia, nos elementos disponíveis, contradição alguma que impusesse aos serviços diligência correctiva, nem erro próprio que lhes pudesse ser assacado.

Conclui-se, pois, que, quanto às liquidações dos anos de 2018 a 2023, o pedido de revisão oficiosa não é susceptível de fundar-se em erro imputável aos serviços, pelo que apenas podia ser apresentado no prazo de reclamação administrativa previsto no primeiro segmento do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, há muito esgotado em 24-04-2025.

O pedido de abertura do procedimento de revisão oficiosa foi assim e nessa parte, intempestivo, e o indeferimento tácito que sobre ele se formou não é susceptível de abrir a via contenciosa quanto a estas liquidações.

Tudo razões pelas quais o Tribunal entende dever proceder a excepção invocada pela Requerida.

#### **C.4.2.2 - Liquidação do ano de 2016:**

A liquidação n.º 2020..., respeitante ao ano de 2016, partilha com as anteriores a base declarativa: foi emitida com fundamento na declaração modelo 3 de IRS, voluntariamente apresentada pelo Requerente, na qual este se declarou residente em Portugal (facto provado n.º 6).

Vale quanto a ela, por inteiro, o que acima se concluiu sobre a inexistência de erro imputável aos serviços.

Acresce, porém, um fundamento autónomo de intempestividade: a liquidação data de 02-12-2020, pelo que, em 24-04-2025, estava esgotado também o próprio prazo de quatro anos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, contado, nos termos da letra da lei, «*após a liquidação*».

E a conclusão não se altera tomando por referência a data da nota de cobrança - 15-12-2020 -, referida pela Requerida no artigo 37.º da Resposta: qualquer dos termos iniciais conduz ao esgotamento do prazo antes da apresentação do pedido de revisão oficiosa.

Nestes termos, também quanto à liquidação do ano de 2016 o pedido de revisão foi intempestivo, pelo que o Tribunal entende dever proceder a excepção invocada pela Requerida.

#### **C.4.2.3 - Liquidação do ano de 2017:**

A liquidação n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, tem origem estruturalmente diversa.

Com efeito, quanto a este ano, o Requerente nada declarou.

Notificado para apresentar a declaração modelo 3, não o fez, e a liquidação foi então officiosamente emitida pelos serviços, ao abrigo do artigo 76.º do Código do IRS, com base em

declaração oficiosa de tipo faltoso elaborada pela própria administração a partir da informação transmitida pelas autoridades fiscais francesas e dos elementos do cadastro (factos provados nrs. 8 e 9).

A operação central da liquidação, a qualificação do Requerente como residente em território português, com a consequente tributação da universalidade dos rendimentos, proveio, aqui, exclusivamente de actuação dos serviços da Requerida: foram estes que, perante os elementos disponíveis, subsumiram a situação do contribuinte ao artigo 16.º do Código do IRS.

Este Tribunal não ignora que a omissão declarativa do Requerente esteve na origem do procedimento oficioso, nem que os elementos utilizados pelos serviços, do cadastro à informação francesa, tinham origem mediata em condutas do próprio.

Mas o limite que a jurisprudência do STA tem traçado ao erro imputável aos serviços reporta-se à errada aplicação da lei que decorra de informação ou declaração do contribuinte prestada à administração tributária no procedimento, e não à mera circunstância de o contribuinte ter dado causa, **por omissão**, à emissão oficiosa do acto.

Na liquidação oficiosa, a aplicação da lei, e, com ela, o eventual erro de direito na qualificação da residência, é dos serviços, que a fazem unilateralmente, precisamente porque o contribuinte nada declarou.

É esta, aliás, a lição do [acórdão do STA de 21-04-2022, processo n.º 0792/17.8BEBRG](#), tirado a propósito de liquidação oficiosa de IRS emitida a contribuinte faltoso, em cujo sumário se consignou:

*«V - Tendo a administração tributária o dever geral de actuar com observância do principio da legalidade (artºs 266 n.º 2 da CRP e 55.º da LGT) não se pode considerar admissível que pratique actos em dissonância com a realidade (ilegais por enfermarem*

---

*de erro sobre os pressupostos de facto mesmo que a declaração tenha sido apresentada intempestivamente)».*

E, no mesmo aresto, que a norma do artigo 76.º, n.º 4, do Código do IRS deve ser interpretada no sentido de a liquidação oficiosa poder ser corrigida, por iniciativa do contribuinte, antes de completado o prazo de caducidade, nos termos dos artigos 78.º e 79.º da LGT.

A esta *corrigibilidade*, que o artigo 76.º, n.º 4, do Código do IRS expressamente consagra ao prever que, em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, encontra-se associada, na jurisprudência, a qualificação da liquidação oficiosa como acto de natureza provisória.

Afirmou-o o STA, no [acórdão de 05-12-2018, processo n.º 0220/11.2BEVIS 0286/18](#), tirado precisamente a propósito de liquidação oficiosa de IRS emitida a contribuinte faltoso, onde se escreveu que *«a liquidação oficiosa efectuada pela AT é por natureza uma declaração provisória ainda que estejamos em sede de IRS uma vez que a AT pode na sequência de inspecção tributária vir a alterar a mesma»*.

Acrescentando o mesmo aresto, com apoio na doutrina<sup>2</sup> que transcreve e declara transponível para o IRS, que o montante assim fixado será, necessariamente, provisório.

No mesmo sentido se pronunciou o TCA Sul, nos acórdãos de [20-02-2020, processo n.º 751/11.4BELRS](#), em cujo sumário se alude à *«natureza provisória da liquidação oficiosa»*, dela se extractando, em conjugação com os princípios do inquisitório e da tributação pelo rendimento real, deveres acrescidos de diligência da administração, de [14-10-2021, processo n.º 1058/11.2BELRS](#), em cujo sumário se lê que *«a liquidação oficiosa emitida pela AT tem natureza provisória, por assentar em presunções, que poderão vir a ser ilididas»*, e de [24-03-2022, processo n.º 1195/11.3BELRS](#), em cujo sumário se consigna que *«esta liquidação*

---

<sup>2</sup> Prof. Rui Duarte Morais, Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, págs. 208/209.

---

*oficiosa é por natureza uma liquidação provisória uma vez que a Autoridade Tributária e Aduaneira pode na sequência de inspeção tributária vir a alterar a mesma».*

E, na jurisprudência arbitral, a [decisão do CAAD, de 02-03-2021, processo n.º 9/2020-T](#), segundo a qual a liquidação oficiosa de IRS pode ser corrigida por iniciativa do contribuinte, ao abrigo do n.º 4 do artigo 76.º do CIRS, e bem assim através de pedido de revisão do acto tributário, nos termos do artigo 78.º da LGT.

Esta natureza provisória, ou, com maior rigor, esta *congénita* abertura da liquidação oficiosa à correcção e à revisão, dentro dos prazos legais, reforça a conclusão que vem de se enunciar: um acto que a própria lei concebe como corrigível enquanto não decorrer o prazo de caducidade, por assentar não numa declaração do contribuinte, mas nos elementos de que os serviços dispõem, estabiliza-se na ordem jurídica ainda menos do que a liquidação comum.

Para efeitos de tempestividade do pedido de revisão, que é o que nesta sede se aprecia, basta, pois, verificar que o erro invocado pelo Requerente, a errada qualificação como residente, é, a existir, um erro de direito imputável aos serviços, por ter sido destes, e só destes, a operação de qualificação.

Saber se o erro efectivamente existe é já questão de mérito, que adiante se conhecerá.

O pedido de revisão oficiosa foi, pois, tempestivo quanto à liquidação do ano de 2017, improcedendo, nessa parte, a invocada excepção de caducidade do direito de acção.

#### **C.4.2.4 - Conclusão sobre a excepção de caducidade do direito de acção:**

Do exposto resulta que a excepção de caducidade do direito de acção **procede** quanto às liquidações dos anos de 2016, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância nessa parte, nos termos dos artigos 89.º, nrs. 2 e 4, alínea k), do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT, e 576.º, n.º 2, e 577.º do

---

CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT e **improcede** quanto à liquidação do ano de 2017, cujo mérito cumpre, por isso, conhecer, o que se fará de seguida.

#### **C.4.3 - Mérito: a residência fiscal do Requerente no ano de 2017:**

A questão de fundo, circunscrita agora à liquidação oficiosa n.º 2021..., relativa ao ano de 2017, consiste em saber se o Requerente foi, no ano de 2017, residente fiscal em território português, pois é dessa qualificação que depende a sujeição da universalidade dos seus rendimentos a IRS, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRS, e, com ela, a legalidade da liquidação.

Idêntica questão, colocada por um trabalhador marítimo ao serviço de armador francês e reportada precisamente ao ano de 2017, foi apreciada na [decisão de 09-03-2026, processo n.º 656/2025-T](#),<sup>3</sup> cuja fundamentação aqui se retoma, no que tem de transponível, por identidade substancial das situações.

Dispõe o artigo 16.º, n.º 1, do CIRS, na redacção da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, vigente em 2017, que são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- «a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;*
- c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em Portugal;*
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.»*

---

<sup>3</sup> Na qual foi árbitro o signatário da presente decisão.

A alínea c) está liminarmente afastada: os navios em que o Requerente prestava serviço pertenciam a armador com sede em França (facto provado n.º 1).

Quanto à alínea a), o probatório não permitiu fixar o número de dias de permanência do Requerente em território português em 2017 (alínea a) dos factos não provados): o *relevé* do ENIM atesta os períodos de serviço (e não a localização física do Requerente), e os períodos de descanso que dele constam eram passados, segundo o próprio Requerente alega, em Portugal.

Esta indeterminação não aproveita, porém, ao Requerente, pelas razões seguintes:

A primeira respeita à repartição do ónus da prova.

Tendo o Requerente entregue, quanto aos demais anos, declarações em que se afirmou residente, mantendo ininterruptamente o domicílio fiscal em Portugal e tendo comunicado formalmente às próprias autoridades francesas a residência portuguesa, é a não residência, por si agora invocada como facto impeditivo da tributação universal, que carece de demonstração, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Ora, essa demonstração não foi feita.

E não colhe a objecção que o Requerente extrai da incompletude do processo administrativo e projecta sobre o mérito, segundo a qual recairia sobre a Requerida o ónus da prova dos pressupostos das liquidações, não podendo a respectiva legalidade assentar em afirmações genéricas desacompanhadas de suporte documental.

E não colhe porque tal objecção tem como ponto de partida uma leitura unilateral do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

É certo que sobre a administração tributária recai o ónus da prova dos factos constitutivos do direito a tributar, e que, tratando-se de liquidação oficiosa, lhe compete demonstrar os pressupostos da tributação do Requerente como residente.

Sucedede que esse ónus se mostra satisfeito pelos factos provados, e não por meras afirmações: a inscrição cadastral do domicílio em território português, ininterruptamente mantida pelo próprio (facto provado n.º 4), a apresentação de declarações como residente casado, com tributação conjunta, em todos os demais anos (facto provado n.º 6), a auto-apresentação do Requerente, perante a entidade patronal e as autoridades fiscais francesas, como residente em Portugal, com a conseqüente tributação em França como não residente (facto provado n.º 11), e a ausência de qualquer certificado de residência fiscal francês (facto provado n.º 12) são elementos objectivos, documentalmente comprovados, que sustentam a qualificação operada.

Demonstrados pela Requerida os factos que suportam a tributação como residente, é sobre o Requerente, que invoca a não residência como facto impeditivo daquela tributação, que passa a recair o ónus da prova correspondente, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, ónus que, como se disse, não cumpriu.

A segunda razão respeita à estrutura alternativa das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, que torna a indeterminação irrelevante para o resultado: se o Requerente permaneceu em Portugal mais de 183 dias, é residente pela alínea a); se permaneceu menos, abre-se a previsão da alínea b), que, como se passa a demonstrar, se mostra preenchida.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º, do Código do IRS, exige a verificação cumulativa de três pressupostos: alguma permanência em território português no período de referência; a disponibilidade de habitação nesse território; e que essa habitação reúna condições que façam supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual.

O primeiro pressuposto encontra-se adquirido por confissão: o próprio Requerente alegou que esteve em Portugal nos períodos de descanso e situou, na reclamação graciosa que deduziu

contra a liquidação de 2017, em cerca de 90 dias a sua permanência em território português nesse ano (facto provado n.º 10 e artigo 13.º da Resposta).

O segundo pressuposto resulta dos factos provados nrs. 4 e 5: o Requerente dispunha, na Rua..., n.º ..., em ..., Portugal, da casa de morada da família, na qual residia o seu cônjuge e que constituía, desde 2005, o seu domicílio fiscal.

O terceiro pressuposto, o da intenção, sendo um elemento subjectivo, demonstra-se por ilação a partir de circunstâncias objectivas.

E as circunstâncias provadas convergem, sem contradita relevante, num mesmo sentido:

- i. a habitação de Touguinha era a casa de morada da família, ocupada permanentemente pelo cônjuge do Requerente, a quem este permaneceu unido pelo casamento e com quem optou, nos demais anos, pela tributação conjunta (factos provados nrs. 3, 5 e 6);
- ii. o Requerente manteve nela, ininterruptamente e até 2025, o seu domicílio fiscal, sem nunca comunicar à administração tributária qualquer alteração, ainda que em incumprimento do dever que sobre ele impendia por força dos nrs. 3 e 5 do artigo 19.º da LGT (facto provado n.º 4);
- iii. era à referida habitação em Portugal que regressava nos períodos de descanso, segundo a sua própria alegação;
- iv. foi com referência a ela que se apresentou, perante a entidade patronal e as autoridades fiscais francesas, como residente em Portugal, razão pela qual foi tributado em França como não residente (facto provado n.º 11); e
- v. nenhuma habitação alternativa, em França ou noutro Estado, resultou demonstrada, ou sequer coerentemente alegada (alíneas b) e c) dos factos não provados).

Este Tribunal não desconhece, e fê-lo notar na decisão de 09-03-2026, processo n.º 656/2025-T, que os conceitos de domicílio fiscal e de residência fiscal não se confundem: o primeiro

relewa no plano procedimental, o segundo integra a previsão das normas de incidência, e a manutenção do domicílio no cadastro não constitui, por si só, presunção de residência.

A doutrina e a jurisprudência arbitral que o Requerente convocou a este propósito têm, nesse plano, inteiro fundamento.

Mas daí não se segue que a conduta cadastral do contribuinte seja juridicamente neutra: a manutenção voluntária e prolongada do domicílio fiscal na casa de morada da família, conjugada com os demais elementos, é um dos indícios objectivos de que o intérprete pode e deve extrair a intenção exigida pela alínea b), sobretudo quando o próprio contribuinte projectou essa mesma residência no estrangeiro, ao declará-la perante as autoridades do Estado da fonte dos rendimentos.

O quadro indiciário não é, pois, o do emigrante que cortou amarras com o território português e apenas por inércia cadastral nele permanece domiciliado; é o do trabalhador marítimo que, embarcando a maior parte do ano, conservou em Portugal o centro da sua vida pessoal e familiar, a casa onde a família reside e à qual regressa, comportando-se, **perante ambas as administrações fiscais** - portuguesa e francesa -, como residente em território português.

É precisamente este tipo de conexão que a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS visa captar.

Verificados os três pressupostos, conclui-se que o Requerente foi, no ano de 2017, residente em território português, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, sendo por isso tributável em IRS pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos em França, conforme dispõe o artigo 15.º, n.º 1, do mesmo Código.

De resto, registe-se que a tese do Requerente, levada às suas últimas consequências, conduziria a que este não fosse considerado residente em parte alguma, pois apresentou-se em França como

residente em Portugal, sendo aí tributado como não residente, e pretende agora, perante a administração tributária portuguesa, ser tratado como se residente fosse em França.

Não enferma, pois, a liquidação de 2017 do erro de qualificação que o Requerente lhe imputa.

Diga-se, por fim, que nem a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação conduz a resultado diverso.

Com efeito, o artigo 4.º da Convenção remete a definição de residente para a legislação interna de cada Estado, e o accionamento das regras convencionais de desempate pressupõe uma situação de dupla residência que, no caso, não ficou demonstrada, uma vez que o Requerente não fez prova de ter sido considerado residente em França pelas autoridades francesas (alínea c) dos factos não provados), tendo, ao invés, sido aí tributado como não residente, por declaração própria.

Sendo o Requerente residente em Portugal e tendo os rendimentos sido auferidos a bordo de navios explorados por empresa com direcção efectiva em França, a competência tributária é cumulativa, nos termos conjugados do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 16.º da Convenção, este último nos termos do qual *«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»*.

Pode questionar-se se a actividade de pesca ao largo cabe na noção de tráfego internacional, que a Convenção não define e que o respectivo artigo 3.º, n.º 2, manda integrar pelo sentido da legislação interna do Estado de aplicação.

A questão é, porém, irrelevante para a decisão do caso concreto, porque a tributação portuguesa aqui sindicada assenta na residência do Requerente e na regra da universalidade do artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRS, e não na atribuição convencional de competência ao Estado da fonte.

A eliminação da dupla tributação que da competência cumulativa possa resultar opera, no Estado da residência, pelo mecanismo do crédito de imposto previsto no artigo 24.º, n.º 2, da Convenção e no artigo 81.º do Código do IRS.

O Requerente não formulou, todavia, qualquer pedido nesse sentido, tendo estruturado a sua pretensão, exclusivamente, na qualidade de não residente, e não cabe ao Tribunal substituir-se-lhe na conformação do objecto do processo - dado não se tratar de questão de conhecimento oficioso -, sem prejuízo de o Requerente poder fazer valer, pelos meios próprios, o que entender quanto à dedução do imposto suportado em França.

Improcede, em consequência, o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação de IRS e juros compensatórios do ano de 2017 e quanto ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, na parte que lhe corresponde, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário impugnado.

#### **C.4.4 - Restituição de montantes e juros indemnizatórios:**

A absolvição da instância quanto às liquidações dos anos de 2016 e 2018 a 2023 e a improcedência do pedido quanto à liquidação do ano de 2017 prejudicam o conhecimento dos pedidos de restituição de montantes e de juros indemnizatórios, que daqueles dependiam (artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT).

#### **D - DECISÃO:**

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

I - Julgar **improcedente** a excepção dilatória de falta de patrocínio judiciário, invocada pela Requerida.

II - Julgar **procedente** a excepção dilatória de caducidade do direito de acção quanto às liquidações de IRS e juros compensatórios nrs. 2020... (ano de 2016), 2022... (ano de 2018),

---

2023... (ano de 2019), 2022... (ano de 2020), 2022... (ano de 2021), 2023... (ano de 2022) e 2024... (ano de 2023), absolvendo a Requerida da instância nessa parte.

III - Julgar **improcedente** a excepção dilatória de caducidade do direito de acção quanto à liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017.

IV - Julgar **improcedente** o pedido de pronúncia arbitral quanto à liquidação de IRS e juros compensatórios n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, e quanto ao acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, na parte que lhe corresponde, absolvendo a Requerida do pedido nessa parte e mantendo-se aqueles actos na ordem jurídica.

V - Julgar prejudicado o conhecimento dos pedidos de restituição de montantes e de juros indemnizatórios.

VI - Condenar o Requerente na totalidade das custas do processo.

#### **E - VALOR DA CAUSA:**

O Requerente indicou como valor da causa o montante de 38.148,71 euros.

Regista-se que a soma aritmética dos valores a pagar resultantes das oito liquidações impugnadas ascende a 38.191,71 euros.

Porém, o valor indicado pelo Requerente não foi impugnado pela Requerida, e a divergência, de reduzida expressão, não justifica alteração oficiosa, tanto mais que se não repercute no escalão aplicável para efeitos do cálculo de custas.

Fixa-se, pois, à presente causa o valor de 38.148,71 euros, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

**F - CUSTAS:**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.836,00 euros, integralmente a cargo do Requerente, atento o seu decaimento total.

Notifique.

Lisboa, 17-06-2026.

O Árbitro,

( Martins Alfaro )

*Assinado digitalmente*