

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1070/2025-T

Tema: IRS; residência fiscal de marinheiro em alto mar; não prova de residência fiscal em França; art. 16.º, n.º 1, al. b), do CIRS e art. 4.º da CDT Portugal França

Sumário:

I – Considera-se residente fiscal em Portugal um marinheiro que trabalha mais de 220 dias por ano em alto mar ao serviço de empresa francesa, pois não provou que aí (em França) tinha residência fiscal e, além disso, cumpre os requisitos do art. 16.º, n.º 1, al. b), do CIRS. E idêntica conclusão se retira das “tie break” rules do art. 4.º da CDT Portugal e França (e art. 16.º, n.º 3), por critério de conexão com Portugal: declaração, habitação, permanência e nacionalidade portuguesa.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1.A..., nif..., residente na Rua..., ..., Vila do Conde (doravante A... ou Requerente) veio requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo (por lapso solicitou constituição de tribunal singular, suprida oficiosamente pelo CAAD), ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, al. b), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante, “RJAT”) para apreciar a legalidade dos seguintes atos de liquidação de IRS e juros n.º 2018..., respeitante ao ano de **2014**, da qual resultou um valor a pagar de 13.758,96 €, n.º 2020..., respeitante ao ano de **2016**, da qual resultou um valor a pagar de 42.603,91 €, n.º 2021..., respeitante ao ano de **2017**, da qual resultou um valor a pagar de 13.808,23 €, n.º 2022 ..., respeitante ao ano de **2018**, da qual resultou um valor a pagar de 4.063,24 €, n.º 2023..., respeitante ao ano de **2021**, da qual resultou um valor a pagar de 3.435,98€.

A requerida é a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante requerida ou AT).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. O Tribunal nomeou os árbitros signatários, que aceitaram, em tempo útil o encargo. As partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de as recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
4. O Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 18 de fevereiro de 2026.
5. A Requerida apresentou a resposta, por impugnação e exceção, e juntou o processo administrativo.
6. Por Despacho, foi dispensada a reunião do art. 18.º do RJAT, tendo-se solicitado expressamente ao requerente que nas alegações poderia responder à matéria da resposta que se poderia configurar como exceção. Ambas as partes apresentaram alegações finais, reproduzido, no essencial, as posições e argumentos dos seus articulados – e a requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção.
7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Importa analisar primeiramente a exceção, o que será feito, após a descrição da matéria de facto, por melhor sistematização do discurso e da informação.

O requerente alega, em síntese: os atos impugnados são ilegais, porque não sendo residente fiscal em Portugal, mas em França, não poderia pagar imposto pelo rendimento mundial, mas apenas por o rendimento imputável a Portugal, que não existe. O requerente trabalhou em embarcações no alto mar (e não esteve mais de meio ano em Portugal) ao serviço de empresa não residente e não possui em Portugal habitação com intenção atual de a manter como residência habitual (apesar de aqui residir a sua família). Ocorreria, pois, violação de lei (art. 16.º, n.º 1, al. a) e b), do CIRS). Sustenta jurisprudência recente do CAAD, invocando, em abono da sua tese, as decisões proferidas nos Processos n.º 36/2022-T e 411/2024-T.

A requerida alega, em síntese, o seguinte:

a) o pedido de revisão oficiosa (e ação arbitral) relativo ao ano de 2014 e 2017 não pode ser atendido porque houve reclamação graciosa de indeferimento (depois não contestada) – e como que faz caso julgado; os pedidos de revisão oficiosa de 2016, 2018 e 2021 podem ser analisados, porque não pagos (2016) e intentados com menos de 4 anos (2018 e 2021), conforme art. 78.º, n.º 1, da LGT.

b) quando à questão material, não assistiria razão ao requerente porque não comprova que reside em França. Só mudou a sua residência fiscal para França em 2023; juntou documentação para provar que nada releva; tem morada em Portugal e a sua família vive em Portugal, onde tem habitação; apresentou declarações de IRS em Portugal como residente e beneficiou de deduções à coleta. O Estado Francês, por troca de informações com Portugal, considera-o residente fiscal em Portugal (e não em França). Não juntou declaração emitida pelas autoridades de França a declará-lo como residente fiscal em França nesses períodos. Não apresentou qualquer contrato de trabalho que o declare como residente fiscal em França.

Nas alegações, o requerente alega – sobre a matéria de exceção – que o indeferimento das reclamações gratuitas foi apenas sobre questões formais (sem entrar no mérito da causa) e por isso, podem agora analisar a nova revisão oficiosa – e o tribunal pronunciar-se sobre o mérito da ação.

II – Decisão

A. Matéria de facto

A.1. Factos dados como provados.

- a) O requerente tem nacionalidade portuguesa; é marinheiro e trabalho em alto mar por mais de 220 dias por ano (em cada ano em causa), ao serviço de armador com residência fiscal em França.
- b) Até 2023, o requerente declarou-se como residente fiscal em Portugal, só alterando a sua morada fiscal para França em 2023.
- c) Nesses anos, o requerente entregou a sua declaração anual de IRS (juntamente com a sua mulher) como residente fiscal em Portugal, embora não declarasse quaisquer rendimentos de trabalho – e beneficiou das deduções à coleta decorrentes.
- d) Entre 2014 e 2021, o casal tinha uma casa em Portugal, onde o requerente viveu quando em Portugal e aí reside a sua mulher (esposa), que possui todas as condições de habitação atual e efetiva.
- e) Em 9/6/2025, o requerente intentou pedido de revisão oficiosa em relação às liquidações de IRS agora impugnadas.
- f) Esse pedido foi indeferido de forma expressa – e perante isso, o requerente deduziu a presente ação arbitral.

g) As liquidações adicionais de IRS relativas a 2014, 2016 e 2017 ainda não estão totalmente pagas.

A.2. Factos dados como não provados

Consideram-se não provados os seguintes factos:

- a) Que o requerente tinha residência fiscal em França nos anos em causa (2014, 2016, 2017, 2018, 2021);
- b) Que o requerente tenha declarado e pago quaisquer impostos em França com base nos rendimentos do trabalho por si auferidos.

A.3. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Os factos pertinentes para o julgamento são escolhidos em função da sua relevância jurídica (art. 596.º do CPC).

Os factos provados decorrem de confissão do requerente (facto provado a)); e o resto decorre de documentos e do consenso entre as partes, incluindo em relação à regularização ou não das liquidações impugnadas.

Em relação aos factos não provados, assentam na falta de prova por parte do requerente, tendo os mesmos sido impugnados e contestados (não aceites) pela requerida. Não foi dado valor ao doc. 1 junto pelo requerente no seu requerimento inicial, porque contestado pela requerida e porque aí se diz, logo no título, que o documento tem carácter meramente informativo, o que denota ser uma lista que pode não ser definitiva e completa e pode conter erros. Daí a sua falta de credibilidade assente pelo Tribunal.

Acresce que o requerente não juntou quaisquer documentos usuais para atestar a sua residência fiscal em França: declaração das autoridades francesas a declarar isso mesmo; ou contrato de arrendamento ou contrato de trabalho donde isso constasse expressamente; ou até declaração de IRS em França, como residente fiscal em França.

B. Exceções

Apesar de assim não formulada expressamente, a verdade é que a AT advoga exceção, na resposta – no sentido de questão que obstaria ao conhecimento do pedido (em parte). Declara em síntese, que os anos de 2014 e 2017 foram alvo de reclamação graciosa, indeferida de forma expressa; e não contestada pelo requerente; e, por conseguinte, não se pode abrir novo contencioso, por efeito de “caso julgado” (a expressão é da requerida). O requerente responde, em síntese, que o indeferimento se ficou a dever a questão formal (sem juntar documentos a comprová-lo).

Entende-se que assiste razão ao requerente: por um lado, porque a decisão da reclamação graciosa não tem o efeito de um caso julgado de uma sentença de um tribunal; depois, porque as reclamações graciosas foram indeferidas com base em argumentos formais, sem atender à questão material; e por fim, porque o requerente alega factos e argumentos novos ou supervenientes, nomeadamente jurisprudência, para estribar o seu pedido.

Logo, em geral, a requerente pode deduzir novo pedido de revisão ~~oficiosa~~, desde que verificados os requisitos do art. 78.º da LGT, nomeadamente o prazo. Melhor dito, pode solicitar à AT que proceda à revisão oficiosa, com base em legalidade (novos alegados argumentos), dentro do prazo de 4 anos, se o tributo estiver pago; ou sem prazo, se acaso não estiver pago.

Ora, nos termos do art. 78.º da LGT, o tribunal pode analisar todas as liquidações impugnadas porque os pedidos de revisão ~~oficiosos~~ foram tempestivos: em parte, porque ainda não pagas (2014, 2016, 2017) e então pode ser intentada a qualquer momento; e em relação às outras (2018 e 2021), porque, embora pagas, a verdade é que o pedido de revisão oficiosa foi intentado no prazo de 4 anos, como aliás é aceite pela própria requerida (ponto 22 a 26 do projeto de indeferimento da revisão oficiosa).

C. Do Direito

A decisão da questão material arranca da natureza do contrato de trabalho efetuado pelo requerente: marinheiro, em alto mar, ao serviço de empresa francesa, onde passa mais de metade do ano em alto mar. Estamos em presença de um trabalho único ao nível de enquadramento fiscal, difícil de o integrar nos cânones clássicos da residência fiscal, porque o sujeito passivo passa mais de metade do ano a viver no barco, em alto mar (a dormir e viver), em locais que não estão sob a alçada da soberania territorial de qualquer Estado (águas internacionais).

Este tema coloca várias questões ao nível do direito internacional fiscal, que, com relevância, para o caso dos autos, podemos resumir em três ideias chave:

Primeira: o trabalhador não pode beneficiar da dupla não residência – não ser residente fiscal nem em Portugal, nem em França (pois não vive mais de meio ano, nem em Portugal, nem em França, nem em qualquer Estado).

Segunda: as convenções de dupla tributação celebradas entre os Estados têm o cuidado de regular este caso concreto e muito particular, único no panorama fiscal, dadas as especificações factuais. Assim a CDT entre Portugal e França dispõe, no seu n.º 3 do art. 16.º:

3. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

Terceira: as leis internas contêm, por regra, um regime especial de tributação para estes trabalhadores, geralmente muito favorável, pois são aí residentes fiscais (como poderiam ser noutro Estado) sem permanência física estável. É o que acontece em Portugal com o disposto no art. 4.º do Dec. Lei n.º 92/2018, de 13 novembro.

A Segunda e terceira ideias não serão abordadas especificamente na Sentença, porque os factos subjacentes estão totalmente omitidos no processo; e é esse o limite do inquisitório (art. 99.º da LGT) e o processo arbitral é de mera anulação ou não das liquidações impugnadas.

Concretizando estas ideias ao caso dos autos – sobretudo a primeira:

O requerente não prova que tinha a sua residência fiscal em França nos anos em causa (relativos às liquidações dos presentes autos) – como se viu nos factos provados e não provados.

Por outro lado, tem inúmeras ligações com a residência fiscal em Portugal: desde logo, pela sua declaração como residente fiscal em Portugal; mas também por ter preenchido a declaração de IRS em Portugal ao longo dos anos, considerando-se como residente.

Assim sendo, tem de considerar-se que tem residência fiscal em Portugal, por duas razões cumulativas.

Em primeiro lugar, por não aplicação do art. 4.º da CDT entre Portugal e França, por força do art. 16.º, n.º 3, da CDT, por dificuldade de decantação desses critérios no contrato de marinheiro em alto mar; ou melhor ainda, porque essas “tie break” rules vão no sentido da sua residência em Portugal, pelo critério de habitação, permanência e nacionalidade.

Repare-se que os critérios anteriores não o ligam a França: a) não prova que tem habitação e, França; b) centro de interesses vitais e c) permanência habitual. Com efeito, sendo marinheiro, encontra-se sempre em alto mar (mais de 183 dias por ano – e confessou que mais de 230 dias e nalguns anos muito mais dias por ano). Não prova que tem residência física em França; o seu centro de interesses vitais, para lá do alto mar, tanto podem estar em França como em Portugal; como a permanência habitual – ou melhor terá sempre permanência em Portugal, para estar com a família. Ou seja, os dias que não está no alto mar, tanto pode estar em França como em Portugal. E não provou que estivesse em França, pois não efetuou qualquer prova credível, direta ou até indiciária.

E sendo casado, com família a viver em Portugal – e perante demais prova que o conecta com Portugal (declarações de residente fiscal em Portugal e preenchimento de IRS como residente) tudo leva a crer que tem conexão relevante com o Portugal.

Por fim, o facto do armador (e barco) ser francês – tal não se releva como um qualquer elemento de conexão relevante, por si, em termos fiscais. Aliás, o art. 16.º, n.º 3, da CDT entre Portugal e França diz expressamente que sendo o marinheiro residente fiscal em Portugal, o Estado francês também o pode tributar (por ser o armador), como critério da fonte.

Ora, nos termos do art. 16.º, n.º 1, al. b) do CIRS, são residentes fiscais em Portugal, as pessoas singulares, que embora permaneçam em Portugal por menos de meio ano, disponham em Portugal, em qualquer dia do ano, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

E assim é, de facto: quando o requerente não está em alto mar, e não tendo residência fiscal em França, tem em Portugal uma casa (a casa de morada de família) em condições que a mantém como residência habitual nos poucos dias por ano em que não está no alto mar.

Nesse sentido, a ação arbitral deve improceder totalmente, mantendo-se as liquidações impugnadas com todos os efeitos legais.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar:

- a) totalmente improcedente o pedido arbitral de anulação das liquidações de IRS, dos anos de 2014, 2016, 2017, 2018 e 2021 e
- b) condenar o requerente ao pagamento das custas do processo

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em € 77.670,32 (indicado pelo requerente e não contestado pela requerida), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em €2.448,00, que fica a cargo do Requerente

Notifique.

Porto, 9 de julho de 2026

José Poças Falcão (Presidente)

Alexandra Gonçalves Marques

Tomás Cantista Tavares (relator)