

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 846/2025-T

Tema: IRS. Residência fiscal. Artigo 16.º do CIRS. Tripulante ao serviço de armador estrangeiro. Revisão oficiosa e erro imputável aos serviços.

SUMÁRIO:

- 1. A residência fiscal afere-se pelos critérios objetivos do artigo 16.º do Código do IRS, e não pela autoqualificação do sujeito passivo na declaração nem pelo domicílio fiscal cadastrado, concluindo-se que um erro declarativo não altera a situação factual comprovada.**
- 2. O tripulante ao serviço de armador estrangeiro, embarcado durante a maior parte do ano e sem habitação ocupada como residência habitual em Portugal, não é aqui qualificado como residente fiscal, pelo que os rendimentos do trabalho a bordo, de fonte estrangeira, não são tributáveis em Portugal.**
- 3. Sendo o IRS imposto de heteroliquidação, o erro de direito na qualificação da residência é imputável aos serviços, o que legitima a revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Na revisão por iniciativa do contribuinte, os juros indemnizatórios contam-se ao abrigo da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Bruno Ferraz Monteiro, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular no processo identificado em epígrafe, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio na Rua ..., n.º ..., Vila do Conde (**Requerente**), veio requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (**PPA**), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira (Requerida ou AT)**, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (**RJAT**).

O Requerente impugna o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 1 de abril de 2025 e, consequentemente, as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (**IRS**) que dele eram objeto: a liquidação n.º 2021..., relativa ao ano de 2017, no valor a pagar de € 2.545,20; a liquidação n.º 2024..., relativa ao ano de 2020, no valor a pagar de € 3.228,60; e a liquidação n.º 2023 ..., relativa ao ano de 2022, no valor a pagar de € 552,24.

O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e a anulação dos atos impugnados, a restituição das quantias cobradas e o pagamento de juros indemnizatórios.

O fundamento do pedido é, em síntese, que o Requerente não era residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2020 e 2022. Marinheiro ao serviço de empresa com sede e direção efetiva em França, esteve embarcado em navio no tráfego internacional durante a quase totalidade de cada um desses anos, e os seus rendimentos foram auferidos e tributados em França. De acordo com o PPA, tributar como residente quem o não era violaria os artigos 15.º e 16.º do Código do IRS (CIRS), sendo o erro de qualificação imputável aos serviços, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT).

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário desta decisão, que comunicou a aceitação do encargo no competente prazo.

As Partes foram notificadas da designação em 18 de novembro de 2025, à qual não opuseram recusa.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 10 de dezembro de 2025. Notificada para o efeito, a AT apresentou a sua resposta ao PPA em 26 de janeiro de 2026, juntando o processo administrativo (**PA**) na mesma data.

Por requerimento de 3 de fevereiro de 2026, o Requerente exerceu o contraditório quanto à matéria de exceção, pugnando pela respetiva improcedência e reafirmando a posição de mérito.

Não tendo sido requerida prova testemunhal e sendo a matéria essencialmente de direito, o Tribunal, por despacho de 4 de junho de 2026, dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou o prosseguimento do processo para decisão, ao abrigo dos princípios da autonomia, da economia e da celeridade processual (artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT).

Através de requerimento datado de 18 de junho de 2026, o Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento das liquidações impugnadas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

O pedido visa a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de IRS, matéria compreendida no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT; a impugnação do indeferimento de pedido de revisão oficiosa que tem por objeto atos de liquidação abre a via arbitral, em linha com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo e do CAAD.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Sendo a liquidação de 2020 de tributação conjunta, o Requerente, enquanto sujeito passivo dessa liquidação, tem legitimidade para a impugnar sozinho, nos termos do artigo 9.º do CPPT, sem necessidade de intervenção do cônjuge.

Da exceção de intempestividade

A AT invoca a intempestividade do pedido quanto às liquidações de 2017 e de 2020, reconduzindo o prazo ao termo do prazo de pagamento voluntário dessas liquidações.

Há, contudo, que distinguir dois planos.

O objeto imediato do pedido arbitral é o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. O pedido de revisão foi apresentado em 1 de abril de 2025 e, não tendo sido decidido no prazo de quatro meses do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, formou-se o indeferimento tácito em 1 de agosto de 2025. A partir dessa data corria o prazo de noventa dias para o pedido arbitral, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, que terminaria em 30 de outubro de 2025. O pedido entrou em 29 de setembro de 2025, pelo que se deverá considerar como tempestivo.

Questão distinta será a da admissibilidade do próprio pedido de revisão, isto é, a de saber se existia erro imputável aos serviços que abrisse o prazo de quatro anos da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, contado de cada liquidação.

As liquidações impugnadas têm prazo-limite de pagamento em 8 de novembro de 2021 (2017), em 22 de novembro de 2023 (2022) e em 6 de novembro de 2024 (2020). O pedido de revisão, de 1 de abril de 2025, situa-se dentro dos quatro anos posteriores a qualquer delas.

A tempestividade da revisão depende ainda da verificação do erro imputável aos serviços, que é, simultaneamente, pressuposto da via e fundamento substantivo do pedido. Para decidir da tempestividade da revisão oficiosa, o tribunal tem de se pronunciar sobre a legalidade dos atos e, sendo ilegais, sobre se essa ilegalidade é imputável aos serviços, como se afirma na decisão arbitral proferida no processo n.º 501/2022-T. Conhece-se dessa questão em sede de mérito.

Julga-se, em conformidade, improcedente a exceção de intempestividade, sem prejuízo do conhecimento, em sede de mérito, da existência de erro imputável aos serviços.

O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Considerando as posições das Partes, as questões a decidir são as seguintes:

- (i) Se o Requerente deve ser considerado residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2020 e 2022, para efeitos do artigo 16.º do CIRS, e a consequente legalidade das liquidações impugnadas;
- (ii) Se existe erro imputável aos serviços que sustente a admissibilidade da revisão oficiosa e a anulação dos atos;
- (iii) Do direito do Requerente à restituição das quantias pagas e a juros indemnizatórios.

Cumpre apreciar e decidir:

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

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

- a) O Requerente exerce a profissão de marinheiro ao serviço de empresa com sede e direção efetiva em França, a bordo de navio explorado no tráfego internacional.
- b) Nos anos de 2017, 2020 e 2022, o Requerente esteve embarcado durante 212, 343 e 333 dias, respetivamente, não tendo permanecido em território português por período superior a 183 dias em qualquer desses anos.

- c) O Requerente não comunicou à AT qualquer alteração do estatuto de residência, mantendo-se o seu domicílio fiscal registado em Portugal.
- d) Na sequência de notificação da AT no âmbito do controlo de faltosos, o Requerente entregou as declarações Modelo 3 de 2017 (em 2021) e de 2020 (em 2024); a declaração de 2022 foi entregue em 11 de outubro de 2023, dentro do prazo prorrogado nos termos do artigo 60.º do CIRS.
- e) Em todas as declarações o Requerente preencheu o Anexo J, declarando rendimentos de trabalho dependente de fonte francesa.
- f) As liquidações impugnadas foram emitidas com base nos valores declarados, tendo sido considerado, a título de dedução por dupla tributação internacional, o imposto pago em França.
- g) O Requerente foi tributado em França, na qualidade de não residente fiscal em França, sobre rendimentos de fonte francesa.
- h) As autoridades fiscais francesas, ao abrigo da troca automática de informação (Diretiva 2011/16/UE, DAC1), comunicaram à AT rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo Requerente junto de armadores franceses, entre eles a B..., em 2020, e a C..., em 2022, ambos em A totalidade dos rendimentos comunicados respeita ao Requerente; em 2020, o valor comunicado, € 33.937,00, corresponde ao rendimento global da respetiva liquidação.
- i) A cônjuge do Requerente, D..., e os filhos do casal residem em Portugal. A cônjuge não auferiu rendimentos nos anos em causa, tendo as declarações conjuntas refletido apenas os rendimentos do Requerente.
- j) As liquidações de 2017, de 2020 e de 2022 não foram objeto de reclamação graciosa dentro do prazo de 120 dias contado do termo do prazo de pagamento voluntário.

- k) Em 1 de abril de 2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das três liquidações, com fundamento em erro imputável aos serviços; o pedido não foi decidido no prazo legal, formando-se o indeferimento tácito.
- l) As liquidações deram origem a processos de execução fiscal, no âmbito dos quais o Requerente pagou a totalidade das quantias exigidas, no valor global de € 6.687,28, compreendendo imposto, juros compensatórios, juros de mora e custas da execução, tendo os processos sido extintos, sem valor em dívida, conforme documento único de cobrança pago em 21 de agosto de 2025.

Factos não provados

- a) Não se provou que o Requerente dispusesse, em Portugal, de habitação afeta à sua residência habitual, distinta da residência do agregado familiar por si visitada nos períodos de licença.
- b) Não se provou que o Requerente fosse residente fiscal em Estado distinto de Portugal, tendo sido tributado em França como não residente e não dispondo de certificado de residência nos termos do artigo 4.º da Convenção.

Não existem outros factos não provados com relevância para a decisão.

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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 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 foram apreciados em função da sua relevância jurídica (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal formou-se com base na análise crítica da prova documental junta aos autos e do processo administrativo, designadamente o PPA e seus documentos, a

Resposta da AT, o processo de revisão oficiosa, as declarações Modelo 3 e respetivas liquidações, as certidões da troca automática de informação e o documento único de cobrança e certidões das execuções.

Não foi produzida prova testemunhal. Os dias de embarque, não impugnados, e os documentos fiscais franceses sustentam os factos das alíneas b), g) e h).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova (artigo 607.º, n.º 5, do CPC), e sem prejuízo da força probatória plena dos documentos autênticos (artigo 371.º do Código Civil), o Tribunal deu como provados os factos supra.

Não se deram como provadas nem não provadas as afirmações estritamente conclusivas ou de direito.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A residência fiscal afere-se pela lei, não pela declaração nem pelo domicílio

A residência fiscal é matéria de direito de natureza vinculada, resultando da verificação objetiva dos pressupostos do artigo 16.º do CIRS, e não da qualificação que o contribuinte a si próprio atribua na declaração. A AT não está vinculada à autoqualificação do sujeito passivo como residente, do mesmo modo que o não estaria a uma autoqualificação como não residente.

A este respeito, a jurisprudência arbitral é clara.

Na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 133/2023-T, de 10 de novembro de 2023, afirma-se que “(...) *um erro declarativo não é suscetível de alterar uma situação factual subjacente que resulte comprovada*”, não tendo a mera declaração do sujeito passivo a virtualidade de determinar, em qualquer sentido, a sua residência fiscal.

No mesmo sentido, a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 952/2024-T, de 5 de março de 2025, declara que “*A residência fiscal é determinada à luz de critérios especificamente previstos no artigo 16.º do CIRS (...), sendo que a entrega da declaração de IRS como residente não é um desses critérios*”, podendo constituir mero indício, afastável por prova em contrário.

A Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 36/2022-T, de 13 de julho de 2022, responde diretamente aos argumentos que a AT repete neste processo, afastando a tese de que a autodeclaração de boa-fé impede a correção, de que o erro nunca seria imputável à AT, de que o ónus da prova bastaria para manter a tributação e de que seria exigível certificado de residência estrangeiro. Fixou que a não comunicação do domicílio e a inscrição cadastral não fundam tributação nem se substituem às regras do artigo 16.º, e que nenhuma norma limita os meios de prova da residência. Ainda no mesmo sentido, convergem as decisões n.º 155/2022-T e n.º 92/2025-T.

Deverá, portanto, concluir-se que domicílio fiscal e residência fiscal são conceitos distintos.

O domicílio projeta-se no plano processual, das notificações e das comunicações. Por seu turno, a residência integra a hipótese das normas de incidência.

A falta de comunicação da alteração de domicílio é inoponível à AT no plano procedimental, mas não constitui presunção de residência no plano substantivo, nem no plano internacional, como decidem o Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) nos acórdãos de 11 de novembro de 2021, processo 2369/09.7BELRS, e de 8 de julho de 2021, processo 803/05.0BESNT, seguidos nas Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 92/2025-T, n.º 85/2022-T e n.º 636/2023-T.

Os critérios do artigo 16.º do CIRS

Alínea a) - Permanência por mais de 183 dias. O Requerente esteve embarcado 212, 343 e 333 dias em 2017, 2020 e 2022, respetivamente, e não permaneceu em Portugal por mais

de 183 dias em qualquer desses anos. O critério da alínea a) não está preenchido, o que não é controvertido.

Alínea b) - Habitação com intenção de residência habitual. A alínea b) exige, de forma cumulativa, a permanência ainda que inferior a 183 dias, a disposição de habitação e a verificação de condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual. O terceiro elemento tem natureza mista e impõe uma análise casuística do *animus* revelado por factos.

A Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 92/2025-T, de 27 de junho de 2025, julgou caso de marinheiro tripulante de navio de pesca de armador estrangeiro, com domicílio fiscal e imóvel próprio em Portugal e sem certificado de residência estrangeiro, e considerou-o não residente, afirmando que o não residente se determina *a contrario* e que a residência não depende do domicílio fiscal. Sublinhou que o tripulante que passa a maior parte do ano embarcado não tem permanência habitual numa habitação em Portugal, *onde não tem vida organizada*. É a leitura do Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos de 24 de fevereiro de 2011, processo 876/10, e de 23 de novembro de 2011, processo 0590/11, que definem a residência habitual como o local onde a pessoa tem o centro organizado da sua vida.

Adicionalmente, saliente-se o precedente mais próximo, a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 411/2024-T, de 24 de setembro de 2024, relativa a marinheiro de Vila do Conde ao serviço de empregador francês, embarcado 204 dias em 2017, com domicílio fiscal mantido em Portugal e sem certificado de residência estrangeiro, cuja liquidação assentara em declaração oficiosa elaborada a partir da troca automática de informação. O tribunal julgou-o não residente por aplicação direta do artigo 16.º, com procedência total, afirmando que, sendo cumulativos os requisitos da alínea b), basta faltar um para afastar a residência, e que não se apurou intenção de manter casa em Portugal como residência habitual. No mesmo sentido, exigindo a reunião do *corpus* e do *animus*, as Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 457/2021-T e n.º 226/2023-T.

Aplicando ao caso, o Requerente esteve embarcado na maior parte de cada um dos anos em apreço, regressando a Portugal apenas em períodos de licença. A AT sustenta que a residência do cônjuge e dos filhos preenche o critério, mas, no entendimento deste Tribunal, o argumento não procede. A habitação da alínea b) é a do próprio sujeito passivo, e a sua ocupação tem de ser habitual. A casa onde a família reside, utilizada por quem vive a quase totalidade do ano a bordo, é elemento de conexão pessoal, mas não fixa, por si, a residência fiscal.

Acresce que a residência fiscal se afere individualmente, em relação a cada sujeito passivo, nos termos do n.º 5 do artigo 16.º do CIRS. O antigo n.º 2 do artigo 16.º, que considerava residente todo o agregado familiar desde que nele residisse quem o dirige, foi revogado pela Lei n.º 82-E/2014, com a passagem à tributação separada como regra. A entrega de declaração conjunta é um método de apuramento do imposto, não um critério de residência. A residência do cônjuge não determina, por isso, a residência do Requerente, que se apura pelos seus próprios factos.

O ónus da prova da não residência recai sobre quem a invoca (artigo 74.º da LGT), como se decidiu na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 847/2024-T, de 13 de março de 2025, na qual a pretensão improcedeu por falta de prova. O Requerente cumpre esse ónus: os dias de embarque, não impugnados, e a tributação em França sobre rendimento de fonte francesa demonstram que o centro da sua vida profissional e económica está fora de Portugal.

Alínea c) - Tripulantes ao serviço de entidade portuguesa. A alínea c) considera residente, em 31 de dezembro, o tripulante de navio ao serviço de entidade com residência, sede ou direção efetiva em território português. A entidade empregadora do Requerente tem sede e direção efetiva em França, pelo que o critério não está, igualmente, preenchido.

A fonte do rendimento e a irrelevância da Convenção

Determinada a não residência, entendemos que a consequência será direta. O não residente deverá ser tributado em Portugal apenas sobre rendimentos de fonte portuguesa (artigo 15.º,

n.º 2, do CIRS), sendo a fonte definida pelo artigo 18.º. O trabalho prestado a bordo de navio francês, ao serviço de empregador francês, não gera rendimento de fonte portuguesa. Portugal carece, pois, de competência para tributar esses rendimentos.

A Convenção entre Portugal e a França só é convocada depois de determinada a residência à luz do direito interno de cada Estado, pressupondo que o contribuinte seja residente de pelo menos um dos Estados contratantes. Sendo o Requerente não residente em Portugal, a Convenção não confere a Portugal competência tributária que o direito interno não atribui. O argumento da competência cumulativa invocado pela AT pressupõe a residência em Portugal, pelo que com ela improcede. A Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 92/2025-T confirma este percurso em situação equivalente.

A não residência não implica a residência em Portugal

A AT postula que, não sendo o Requerente residente em França, terá de ser residente em Portugal.

Não existe, contudo, acolhimento legal para este silogismo. Nenhuma norma faz decorrer a residência em Portugal da não residência noutro Estado; a residência em Portugal afere-se apenas pelo artigo 16.º do CIRS. A preocupação de um rendimento que escaparia a tributação não corresponde aos factos: o Estado da fonte tributa o rendimento de fonte sua mesmo a não residentes, e França tributou o Requerente sobre rendimento de fonte francesa. Não há dupla “*não tributação*”, mas sim uma situação de tributação no Estado da fonte que Portugal pretendeu duplicar.

O valor probatório da declaração e da troca automática de informação

As declarações do contribuinte presumem-se verdadeiras (artigo 75.º, n.º 1, da LGT), mas a presunção é ilidível. Os documentos de embarque, não impugnados, ilidem-na quanto à permanência. A informação transmitida ao abrigo da troca automática faz fé nos termos do artigo 76.º, n.º 4, da LGT, sem prejuízo de prova em contrário, e reporta rendimentos e a

morada dos sistemas, não encerrando qualquer juízo sobre a residência fiscal em sentido substantivo.

O erro imputável aos serviços e a natureza heteroliquidatória do IRS

Reconhecida a ilegalidade das liquidações, importa saber se o erro é imputável aos serviços, pressuposto do qual depende a admissibilidade da revisão oficiosa.

O conceito abrange o erro de facto e o erro de direito e não depende de culpa. Como afirma o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 12 de dezembro de 2001, processo n.º 026233, “(...) *havendo erro de direito na liquidação (...) e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro*”, ou ainda no Acórdão de 8 de Março de 2017, no âmbito do processo n.º 01019/14, “*Sobre o denominado “erro imputável aos serviços” tem a jurisprudência desta secção uniforme e reiteradamente afirmado que o respectivo conceito compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e que essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afectada pelo erro (Vide, entre outros, os seguintes Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 12.02.2001, recurso n.º 26.233, de 11.05.2005, recurso 0319/05, de 26.04.2007, recurso 39/07, de 14.03.2012, recurso 01007/11 e de 18.11.2015, recurso 1509/13(...))*”.

A AT objeta que as liquidações seguiram as declarações do Requerente e que, nessa medida, o erro será dele. Entendemos que a objeção confunde dois regimes distintos.

O IRS é imposto de heteroliquidação: é a AT que liquida, ainda que a partir da declaração do contribuinte, ao contrário da autoliquidação própria do IRC.

Concede-se que, depois da revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, pela Lei n.º 7-A/2016, na autoliquidação deixou de presumir-se o erro imputável aos serviços, cabendo ao contribuinte prová-lo. Não obstante, na heteroliquidação, o ato é da AT, e o erro de direito na liquidação por ela praticada é-lhe imputável, independentemente de qualquer culpa.

Por outro lado, sublinha-se que a residência fiscal não se pode fixar por declaração. Não estando objetivamente preenchidos os pressupostos do artigo 16.º, a liquidação aplicou a um não residente o regime de tributação universal dos residentes do artigo 15.º, n.º 1.

A qualificação da residência é um juízo vinculado que cabia à AT fazer corretamente, com os elementos ao seu dispor, incluindo a troca automática de informação, que evidenciava empregador e rendimento franceses. O erro é, por isso, imputável aos serviços, embora a declaração do contribuinte, ainda que de boa-fé, para ele tenha contribuído inadvertidamente.

Verificado, assim, o erro imputável aos serviços, e tendo o pedido sido apresentado dentro do prazo de quatro anos sobre cada liquidação, a revisão oficiosa era admissível ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. O indeferimento tácito é ilegal e deve ser anulado, com a consequente anulação das liquidações dos três anos.

Restituição e juros indemnizatórios

A anulação dos atos confere ao Requerente o direito à restituição das quantias pagas, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e do artigo 100.º da LGT.

Tendo o pagamento sido integral, o *quantum* a restituir deverá apurar-se em execução do presente acórdão, abrangendo o imposto, os juros compensatórios e de mora e as custas da execução, que perdem base com a anulação.

No que respeita à eventual aplicabilidade de juros indemnizatórios, refira-se que o Requerente reagiu através de pedido de revisão oficiosa, e não de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.

Sendo a revisão oficiosa um instituto distinto, o direito aos juros indemnizatórios rege-se pela alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, e não pelo seu n.º 1. São, assim, devidos juros indemnizatórios quando a revisão por iniciativa do contribuinte se efetue mais de um ano após o pedido, contando-se desde esse momento. É este o entendimento uniformizado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido no processo n.º 4/2023, de 16 de novembro de 2023.

Neste sentido, e tendo o pedido sido apresentado em 1 de abril de 2025, os juros serão devidos a contar de 1 de abril de 2026 até à restituição.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar improcedente a exceção de intempestividade invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;**
- b. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e as liquidações de IRS n.º 2021 ... (2017), n.º 2024 ... (2020) e n.º 2023 ... (2022);**
- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir ao Requerente as quantias pagas em consequência das liquidações anuladas, a apurar em execução do presente acórdão, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, ao abrigo da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, contados desde 1 de abril de 2026 até à restituição;**
- d. Condenar a Requerida nas custas do processo.**

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, e no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o valor do processo em € 6.326,04,

correspondente à soma das liquidações impugnadas, corrigindo-se o lapso aritmético do pedido (€ 6.328,04).

CUSTAS: De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 29 de julho de 2026.

O Árbitro,

Bruno Ferraz Monteiro