

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 164/2018-T

Tema: IRS – tributação Residentes não Habituais – Incompetência do Tribunal Arbitral.

DECISÃO ARBITRAL¹

Os árbitros Dr. José Pedro Carvalho (árbitro-presidente), Prof. Doutor Manuel Pires e Dra. Sílvia Oliveira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 14 de Junho de 2018, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte n.º..., com domicílio fiscal na ..., ..., em Lagoa (adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, no dia 2 de Abril de 2018, ao abrigo do disposto no artigo 4º e do n.º 2 do artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”)
- 1.2. O Requerente pretende que seja anulado o “(...) *despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Faro, que arquivou os autos de reclamação graciosa, bem como da liquidação de IRS n.º. 2017..., com todas as consequências legais, designadamente a imediata e plana reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, o que determina o reembolso ao Requerente da*

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

quantia indevidamente liquidada e paga, bem como o pagamento de juros indemnizatórios (...) até integral reembolso (...)”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 3 de Abril de 2018 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitros, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, foram os signatários designados como árbitros, em 23 de Maio de 2018, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 14 de Junho de 2018, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. Em 3 de Setembro de 2018, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e concluído que deverá este Tribunal Arbitral julgar *“(...) procedente a exceção dilatória (...) invocada, absolvendo-se em conformidade a Requerida da instância, nos termos peticionados; ou caso assim, não se entenda, deve o pedido arbitral ser julgado improcedente por não provado, e,*

consequentemente, absolvida a Requerida, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências”.

- 1.9. Na mesma data, a Requerida anexou aos autos o respectivo processo administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral, de 3 de Setembro de 2018, foi o Requerente notificado para, querendo, no prazo de 10 dias, se pronunciar sobre a matéria de excepção contida na Resposta da Requerida.
- 1.11. O Requerente apresentou, em 19 de Setembro de 2018, defesa relativa à excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral, deduzida pela Requerida, no sentido de entender que a mesma não pode proceder porquanto entende que “(...) *a utilização do processo de impugnação judicial ou da ação administrativa depende necessariamente do conteúdo do ato impugnado, i.e., (i) se o ato comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação é aplicável o processo de impugnação judicial; (ii) se não comporta tal apreciação é aplicável a ação administrativa*”, sendo que “*a regra (...) aplica-se na ausência de norma especial que estabeleça qualquer disposição em sentido contrário (...)*”.
- 1.12. Ora, segundo o Requerente, “*na ausência de norma especial, o que releva para efeitos da adequação do meio processual é apenas o **conteúdo** do ato sindicado, in casu, o despacho que incidiu sobre a pretensão do Requerente, submetida por via da reclamação graciosa*” pelo que entende o Requerente que “*resulta claro que a ação administrativa será o meio processual adequado quando o ato sindicado não aprecie a legalidade do ato de liquidação, por existir um obstáculo processual a esse conhecimento, como seja a intempestividade ou a ilegitimidade*”.

1.13. Ora, no caso, segundo o Requerente, a “AT indeferiu a reclamação graciosa (...)” e ainda que tenha apelidado “(...) este ato de arquivamento (...) em substância, o mesmo configura um ato de indeferimento” (negrito e sublinhado do Requerente).

1.14. E, “como é evidente, se a AT decidir apelidar todos os despachos de arquivamento, tal não significa que os mesmos configurem arquivamentos” pelo que, entende o Requerente, “(...) defender que o ato não é arbitrável porque a AT apelidou-o de arquivamento configura uma interpretação inconstitucional do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, por violação dos princípios da igualdade, do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva, do artigo 20.º, n.º 1, e do artigo 268.º, n.º 4, da CRP”, pelo que entende o Requerente que “(...) deve este Tribunal considerar os argumentos e defesa por exceção da AT totalmente improcedentes”.

1.15. Por despacho arbitral de 23 de Setembro de 2018, foi decidido por este Tribunal Arbitral Colectivo, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130.º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT:

1.15.1. Dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT;

1.15.2. Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar no prazo sucessivo de 10 dias, a contar da notificação do referido despacho;

1.15.3. Designar o termo do prazo previsto no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT como data limite para a prolação do acórdão arbitral.

1.16. No mesmo despacho, foi o Requerente ainda advertido que até ao termo do prazo referido no ponto anterior deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

1.17. Em 10 de Outubro de 2018, o Requerente apresentou alegações escritas concluindo que a Requerida *“ao focar-se exclusivamente na argumentação construída para defender a alegada exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, (...) não rebateu um único argumento invocado pela Requerente na p.i., o que (...) é autoexplicativo da evidente ilegalidade da liquidação impugnada”*.

1.18. Em 26 de Outubro de 2018, a Requerida apresentou as suas alegações escritas no sentido de referir que *“(...) tendo em atenção a factualidade que emana dos autos, nomeadamente do processo administrativo (...), cumpre, no essencial, dar-se por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, nas presentes alegações, a posição expendida, pela AT, na Resposta apresentada”, pelo que tendo sido decidido na decisão da reclamação graciosa o arquivamento do processo, “consequentemente não se procedeu à análise da aplicação em concreto do regime invocado pelo Requerente, pois o conhecimento desta questão ficou, necessariamente, prejudicada pela solução alcançada”* pelo que conclui que *“deverá ser proferida decisão que (a) julgue procedente a exceção dilatória supra invocada, absolvendo-se em conformidade a Requerida da instância, nos termos peticionados; ou caso assim não se entenda, (b) deve o pedido arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências; ou caso assim, não se entenda, (c) deve o pedido arbitral ser julgado parcialmente improcedente, com a consequente condenação da Requerida na reapreciação da reclamação graciosa, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências”*.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. O Requerente, de nacionalidade neerlandesa, encontra-se inscrito como residente não habitual (“RNH”) em Portugal, desde o ano de 2015, e nessa qualidade entregou, no

dia 29.05.2017, a sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016 (nº...).

2.2. Na Modelo 3 de IRS do ano 2016, identificada no ponto anterior, o Requerente declarou os seguintes rendimentos:

Fonte	Qualificação	Montante	Quadro/Anexo
Portuguesa	Trabalho dependente	5.565	4A do Anexo A
	Rendimentos de capitais	418,47	4B do Anexo E
Estrangeiro	Pensões	63.026	5A do Anexo J
	Rendimentos de capitais	498.902,17	8A do Anexo J

2.3. Refere o Requerente que *“apurou e declarou um saldo de menos-valias relativas a alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários (...)”* e, *“uma vez que beneficia do estatuto de RNH, o Requerente manifestou de forma expressa a opção pelo não englobamento dos rendimentos de capitais de fonte estrangeira (...)”*, tendo ainda manifestado *“(...) a sua vontade em lhe ser aplicado o método da isenção para eliminar a dupla tributação, ao abrigo do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS (...)”*.

2.4. Nestes termos, entende o Requerente que *“o montante de IRS a liquidar ao ora Requerente seria residual (incidindo apenas sobre os rendimentos de fonte portuguesa, que são de valores muito reduzidos), pois os rendimentos de fonte estrangeira são evidentemente não tributáveis por força do regime aplicável aos RNH”* mas, *“(...) para sua grande surpresa, (...) foi notificado, no dia 08.08.2017, da liquidação de IRS n.º 2017..., da qual resultava um montante de IRS a pagar de € 249.272,91 (...)”* porquanto esta *“(...) liquidação de IRS (...) não tomou em conta, certamente por lapso, o regime de RNH aplicável ao Requerente”*.

2.5. Ora, *“não podendo concordar com essa liquidação, o Requerente apresentou, a 02.10.2017 (...) a competente reclamação graciosa, onde requereu a anulação da liquidação de IRS acima referida (...)”* mas *“para evitar a cobrança coerciva do montante em causa, o Requerente pagou a totalidade daquele montante no dia*

25.10.2017 (...)” pelo que “(...) requereu a ampliação do pedido de reclamação graciosa por forma a incluir, para além do reembolso do IRS pago indevidamente (...) o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios (...)”.

- 2.6. Assim, refere o Requerente que “foi com assombro e estupefação que (...) recebeu, no dia 28.11.2017, o Ofício n.º..., de 27.11.2017, através do qual a AT solicitou a apresentação de [d]ocumentos originais ou cópias devidamente autenticadas, emitidos pela Autoridade Tributária do país de origem dos rendimentos e que serviram de base ao preenchimento do Anexo J da declaração modelo 3 de IRS, relativamente ao ano 2016”.
- 2.7. “Dada a evidente ilegalidade da atuação da AT neste procedimento (...) o Requerente apresentou, no dia 13.12.2017, resposta ao pedido de elementos e esclarecimentos da AT, sem juntar qualquer documento (...)”, tendo sido o Requerente notificado, no dia 28.12.2017 “(...) da decisão final da reclamação graciosa apresentada, no sentido do arquivamento dos autos de reclamação com o exclusivo fundamento de o ora Requerente ter recusado o envio (...) dos elementos solicitados, quando estava obrigado a cumprir o disposto no normativo supra [artigo 128.º do Código do IRS] e enviar a documentação solicitada no ofício descrito anteriormente (...)”.
- 2.8. Neste âmbito, entende o Requerente que “(...) esta decisão de arquivamento e a liquidação de IRS que lhe antecedeu são manifestamente ilegais e terão, necessariamente, de ser anuladas”, porquanto “(...) apenas uma errada perceção dos mesmos pela AT a poderia levar a concluir que os rendimentos de capitais auferidos pelo Requerente devem ser tributados em Portugal já que os seguintes factos não são controvertidos:
- (i) O Requerente beneficia do estatuto de RNH;
 - (ii) Auferiu rendimentos da categoria E com fonte no estrangeiro;
 - (iii) Esses rendimentos, ao abrigo das Convenções para evitar a dupla tributação assinadas por Portugal, podem ser tributadas no outro Estado contratante”.

Da falta de fundamentação da liquidação ora impugnada

2.9. Neste âmbito, entende o Requerente que “nunca foi notificado do fundamento dessa liquidação (e da não aplicação da isenção cuja aplicação havia sido devidamente declarada), nem em momento anterior à sua emissão, nem em momento posterior”, considerando que “a falta de fundamentação da liquidação é motivo da sua anulação, quer por imperativo legal (...), quer por imperativo constitucional, anulação essa que desde já se requer”.

Da falta de notificação para exercício do direito de audição

2.10. Nesta matéria, alega o Requerente que “(...) nunca foi notificado para exercer o seu direito de audição prévia que e encontra legal e constitucionalmente consagrado”, entendendo que “a falta de notificação para o exercício do direito de audição da liquidação é motivo da sua anulação, quer por imperativo legal, quer por imperativo constitucional, anulação essa que desde já se requer”.

Da aplicação do artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS

2.11. Quanto a este aspecto, entende o Requerente que “é inequívoco e, por isso, não suscetível de discussão, que (...) beneficia desde 2015 do estatuto de RNH, previsto no n.º 8 e seguintes do artigo 16.º do Código do IRS (...)”.

2.12. E, tendo “os rendimentos em causa (...) natureza de juros e dividendos (...)” enquadraram-se “(...) como rendimentos da categoria E (...)” pelo que, segundo entende o Requerente, “quando se trate de rendimentos de capitais de fonte estrangeira, a aplicação do método da isenção a esses rendimentos, no caso de beneficiários do estatuto de RNH, depende **apenas** de a convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal (enquanto Estado da Residência) e as

jurisdições da fonte de tais rendimentos atribuir poder para tributar ao Estado da Fonte”.

2.13. Assim sendo, “*tendo presente que à luz das convenções para evitar a dupla tributação aplicáveis ao caso concreto, bem como, de resto, nos termos da própria convenção modelo da OCDE, encontra-se prevista a possibilidade de os respetivos Estados da fonte do rendimento poderem tributar os juros e dividendos nessa jurisdição (...)*”, entende o Requerente que “*não existe qualquer dúvida, **nem tal foi em momento algum questionado pela AT**, que se encontra preenchido o único requisito material de que depende a aplicação do método da isenção aos rendimentos de capitais de fonte estrangeira que não tenham origem em “paraísos fiscais”, (...), uma vez que os Estados da Fonte têm o poder de tributar tais rendimentos ao abrigo das convenções para evitar a dupla tributação celebradas com Portugal” (negrito e sublinhado do Requerente).*

2.14. Segundo o Requerente, “*ao exposto acresce que, do ponto de vista procedimental, foram praticados todos os atos para que a isenção fosse aplicada”, ou seja, “o Requerente indicou expressamente na Modelo 3 as seguintes opções quanto aos rendimentos de capitais de fonte estrangeira:*

- (i) *Opção pelo **não** englobamento (...);*
- (ii) *Opção pela aplicação do método da isenção (...)*”.

2.15. Assim, para o Requerente, resulta do exposto que “*(...) os rendimentos em causa (...) estão isentos de imposto em Portugal, por força do estatuto de RNH de que o Requerente beneficia desde 2015”, “pelo que a liquidação ora impugnada é manifestamente ilegal, em virtude de desconsiderar a qualidade de RNH do Requerente e, com isso, tributar rendimentos que deveriam estar isentos ao abrigo do disposto no Código do IRS”.*

Da omissão do dever de pronúncia pela AT no âmbito da reclamação graciosa

- 2.16. Neste âmbito, entende o Requerente que perante a reclamação graciosa apresentada “(...) a AT tinha uma de duas hipóteses: ou reconhecia o erro subjacente à emissão da liquidação de IRS em causa (a desconsideração do estatuto de RNH do Requerente), e determinava a sua ilegalidade ou, em alternativa – e embora não possamos compreender com que fundamento – decidia pela legalidade da liquidação emitida, determinando a manutenção dos seus efeitos” mas, “surpreendentemente, a AT não fez nem uma coisa, nem outra”, tendo iniciado, segundo o Requerente, “(...) um verdadeiro procedimento de inspeção (...) para exigir documentos originais que não eram (...) necessários à decisão da reclamação graciosa apresentada”.
- 2.17. Ora, entende o Requerente que “[o]s órgãos da Administração Pública têm o dever de se pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência que lhes sejam apresentados e, nomeadamente, sobre os assuntos que aos interessados digam diretamente respeito, bem como sobre quaisquer petições, representações, reclamações ou queixas formuladas em defesa da Constituição, das leis ou do interesse público”, sendo que “[a] administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo”.
- 2.18. Por outro lado, reitera o Requerente que “[p]ara efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas”, concluindo que “o dever de pronúncia ou de resposta da AT à questão concretamente suscitada pelo Contribuinte decorre, pois, do direito de petição, constitucionalmente consagrado no artigo 52.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual [t]odos os cidadãos têm o direito de apresentar, individual ou coletivamente, aos órgãos de soberania, aos órgãos de governo próprio das regiões autónomas ou a quaisquer autoridades petições, representações, reclamações ou queixas para defesa

dos seus direitos, da Constituição, das leis ou do interesse geral e, bem assim, o direito de serem informados, em prazo razoável, sobre o resultado da respetiva apreciação” (negrito do Requerente).

2.19. Nestes termos, entende o Requerente que “*a AT estava **legalmente vinculada a apreciar a questão formulada (...) o que (...) não logrou fazer**”* (negrito e sublinhado do Requerente).

Da conversão da reclamação em procedimento de inspeção

2.20. Nesta matéria, entende o Requerente que “*para além de se abster de pronunciar sobre a questão suscitada (...) em sede de reclamação graciosa, a AT vai ainda mais longe no caminho da ilegalidade ao notificar o Requerente para apresentar documentação, convertendo o procedimento de reclamação numa inspeção tributária ad-hoc, sem observância dos parâmetros legais de que depende*”, revelando-se tais exigências, segundo o Requerente, sem qualquer fundamento legal e sendo verdadeiramente desproporcionadas para o fim que, alegadamente, visam.

2.21. Com efeito, segundo o Requerente, a Requerida “*(...) impôs requisitos para a aplicação da isenção que **não são exigidos por lei**, numa atuação evidentemente **desproporcionada** aos fins alegadamente visados e impondo um **prejuízo excessivo** para o Requerente, desde logo porque já dispunha de toda a informação necessária para poder conhecer do pedido formulado pelo Requerente e responder à reclamação graciosa apresentada*”.

Da presunção de veracidade da declaração dos contribuintes

2.22. Por último, considera ainda o Requerente que “*(...) goza da presunção de veracidade das declarações apresentadas perante a AT, a qual, no caso em análise, já foi validada e deu inclusivamente origem à liquidação ora reclamada*” pelo que “*se dúvidas fundadas houvesse sobre a declaração do contribuinte, sempre teria a AT de*

iniciar um procedimento de inspeção e, nessa sede, requerer toda a documentação que considerasse necessária à verificação do cumprimento, pelo Requerente, das suas obrigações tributárias”.

2.23. *“Sucedem que, no presente caso, a AT em momento algum põe em causa a declaração do contribuinte”* porquanto, *“se, por um lado, a liquidação ora impugnada foi emitida com base na declaração do contribuinte (...)”* *“por outro lado, a AT vem questionar essa mesma declaração, em momento posterior e descontextualizado, ao exigir elementos adicionais (que, sublinhe-se, nem são exigidos por lei) à margem dos formalismos legais requeridos para o efeito para, no culminar (...) sem apreciar (...) o procedimento de reclamação graciosa com fundamento na recusa do contribuinte em apresentar elementos desnecessários e requeridos sem sustentação legal”.*

Da boa fé do Requerente

2.24. *“(…) a apresentação dos elementos requeridos através do ofício n.º 44887 da AT (...) não constitui requisito necessário à aplicação da isenção prevista no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS”* mas, *“sem prejuízo do exposto, e uma vez que foi suscitada dúvida sobre os elementos declarados pelo Requerente, o Requerente tem todo o interesse em deixar demonstrado o cumprimento das obrigações fiscais que sobre si impendem”,* pelo que *“(…) junta aos presentes autos os documentos comprovativos dos rendimentos de capitais de fonte estrangeira auferidos (...)”.*

2.25. Conclui o Requerente no sentido de requerer que o Tribunal se digne *“(…) conceder provimento ao (...) pedido de pronúncia arbitral”.*

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

Por Exceção - da incompetência material do tribunal arbitral para conhecer da pretensão jurídica formulada pelo Requerente

- 3.1. Segundo a Requerida, “(...) verifica-se, no presente caso, incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido formulado pelo Requerente” porquanto “(...) a vinculação da AT à tutela arbitral pressupõe uma limitação das situações em que esta pode plenamente decidir se deve ou não interpor recurso de uma decisão judicial desfavorável, ou seja, do poder de optar entre abdicar definitivamente da cobrança do crédito tributário ou adoptar o comportamento potencialmente adequado a procurar efectivá-la”, sendo “(...) constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (...), bem como do direito de acesso à justiça (...) e da legalidade (...), no seu corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente”.
- 3.2. Reitera a Requerida que “(...) tal interpretação implicará a dilatação das situações em que a AT obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa mesma medida ao recurso jurisdicional pleno (...)” sendo que “o respeito pela vontade exteriorizada na vinculação à arbitragem em matéria tributária (...) representa, também, a efetivação das consequências intencionadas pelo exercício de acção das partes em litígio, a qual não pode ser isolada dos referidos normativos de protecção constitucional, sob pena de tal pressupor um poder (inconstitucional) do intérprete-julgador na delimitação dos poderes do Estado na privatização do exercício da justiça, mormente quando não se admite a possibilidade sistemática de recurso nas arbitragens tributárias”.
- 3.3. “Pelo que, se afigurará inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação do pedido arbitral aqui formulado pelo Requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem” porquanto:

- 3.3.1. Na decisão da reclamação graciosa “o reclamante respondeu negativamente ao solicitado, sendo estes elementos necessários para apreciação do alegado”;
- 3.3.2. “(...) o órgão competente foi de parecer, o qual foi aceite e sujeito a despacho superior, que **“deverão ser arquivados os presentes autos (...)”** (negrito e sublinhado da Requerida);
- 3.3.3. “Conforme notificado ao Requerente, este poderia interpor impugnação de atos administrativos nos termos do artigo 50.º do CPTA (...)”;
- 3.3.4. “Pelo que, salvo melhor entendimento, a anulação do despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Faro”, não resultaria na imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a (alegada) ilegalidade”, ou seja, “da anulação do despacho de arquivamento não resulta a anulação da liquidação, isto porque a AT em sede graciosa não analisou nem decidiu sobre a matéria de fundo, nem de facto nem de direito”.
- 3.4. Ora, segundo a Requerida, tendo esta arquivado “(...) o processo de reclamação graciosa por falta de elementos necessários para apreciação do alegado, conforme consta da decisão da reclamação graciosa”, “o que na verdade o Requerente pretende é que numa primeira fase a AT responda à sua reclamação, i.e. analise o pedido e defira ou indefira o mesmo, o que não foi feito”, sendo que “(...) o meio adequado para obter a anulação do despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Faro, conforme peticionado pelo Requerente seria sempre a ação administrativa (...)”.
- 3.5. Assim, entende a Requerida que “o presente meio não consubstancia o meio processual adequado com vista ao efeito pretendido, anulação do ato administrativo e condenação da AT a responder à reclamação graciosa, verificando-se impropriedade do meio processual utilizado e incompetência do tribunal para apreciação do mesmo”, “isto porque (...) a AT em sede graciosa não decidiu sobre a

matéria de fundo, nem de facto nem de direito tendo-se limitado a arquivar o processo (...)”.

- 3.6. Nestes termos, entende a Requerida que o Requerente faz uso “(...) *de meio processual impróprio, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa (...)*”, “*a qual obsta ao conhecimento do pedido e determina a absolvição da Requerida da instância (...)*”.

Por impugnação

- 3.7. Não obstante, e sem conceder, a Requerida vem também remeter na Resposta para os fundamentos propostos no processo de reclamação graciosa, concluindo “(...) *pela improcedência integral do pedido arbitral*”.

4. SANEADOR

- 4.1. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.2. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT.
- 4.3. Quanto à competência do Tribunal Arbitral para proceder à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente refira-se que, neste âmbito, se verifica uma questão prévia de que cumpre conhecer.
- 4.4. Com efeito, o Requerente pede, no seu pedido arbitral, que seja anulado o “(...) *despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Faro, que arquivou os*

autos de reclamação graciosa, bem como da liquidação de IRS n.º 2017..., com todas as consequências legais (...)” tendo a Requerida suscitado, na Resposta, a exceção da incompetência deste Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de anulação do referido despacho de arquivamento que recaiu sobre a reclamação graciosa interposta relativamente à liquidação de IRS do ano 2016.

- 4.5. Ora, o conhecimento da exceção da incompetência é prioritário, por força do disposto no artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c), do RJAT.
- 4.6. Nestes termos, vide análise desta questão no Capítulo 6. desta Decisão, para o qual aqui se remete.
- 4.7. Não foram identificadas nulidades no processo.
- 4.8. Não existem outras exceções de que cumpra conhecer.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

- 5.1. O Requerente, de nacionalidade neerlandesa, encontra-se inscrito, em Portugal, como RNH desde o ano de 2015.
- 5.2. Nessa qualidade entregou, em 29 de Maio de 2017, a sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016 (nº...), na qual declarou os seguintes rendimentos (montantes em Euros – EUR):

Fonte	Qualificação	Montante	Quadro/Anexo
Portuguesa	Trabalho dependente	5.565,00	4A do Anexo A
	Rendimentos de capitais	418,47	4B do Anexo E
Estrangeiro	Pensões	63.026,00	5A do Anexo J
	Rendimentos de capitais	498.902,17	8A do Anexo J

- 5.3. O Requerente optou pelo não englobamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro e exerceu a opção pela aplicação do método da isenção para eliminar a dupla tributação.
- 5.4. Em resultado da entrega da declaração modelo 3 identificada, foi gerada a liquidação nº 2017..., no valor de EUR 249.272,91, de 3 de Agosto de 2017, tendo sido emitida a respectiva nota de cobrança nº 2017... .
- 5.5. Em 3 de Outubro de 2017, o Requerente apresentou relação graciosa relativa à liquidação de IRS acima identificada, e com a qual não concorda, no sentido de peticionar a sua anulação.
- 5.6. Em 25 de Outubro de 2017 o Requerente pagou a totalidade do IRS liquidado relativamente ao ano de 2016, tendo requerido a ampliação do pedido de reclamação graciosa por forma a incluir, para além do reembolso do IRS pago, o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.
- 5.7. O Requerente foi notificado, em 28 de Novembro de 2017, do Ofício nº..., de 27 de Novembro de 2017, da Direção de Finanças de Faro, através do qual lhe foi solicitada a apresentação de documentos originais ou cópias devidamente autenticadas, emitidos pelas Autoridades Tributárias competentes do país de origem

dos rendimentos e que serviram de base ao preenchimento do Anexo J da declaração modelo 3 de IRS, relativamente ao ano 2016.

- 5.8. O Requerente apresentou, no dia 13 de Dezembro de 2017, resposta ao pedido de elementos e esclarecimentos, no sentido de recusar o envio desses documentos.
- 5.9. O Requerente foi notificado do Ofício nº..., de 27 de Dezembro de 2017, da Direção de Finanças de Faro, no sentido de lhe ser dado a conhecer o despacho de arquivamento do procedimento de reclamação graciosa nº ...2017... (respeitante ao IRS do ano 2016), proferido pelo Director de Finanças de Faro, ao abrigo de competência própria, sendo que na notificação era referido que “*deste despacho pode recorrer hierarquicamente no prazo de 30 dias (...) ou interpor impugnação de atos administrativos nos termos do (...) CPTA (...)*”.
- 5.10. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Motivação quanto à matéria de facto

- 5.11. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos, por ambas as Partes, aos autos, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida.

Dos factos não provados

- 5.12. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

Questão prévia – Excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral

- 6.1. Neste âmbito, conforme referido nos pontos 4.3. a 4.6., supra, o conhecimento da questão da incompetência é prioritário pelo que cumpre agora analisar previamente e decidir a eventual procedência da mesma.
- 6.2. O Requerente pretende, com o pedido arbitral, que o Tribunal determine “(...) a anulação do despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Faro, que arquivou os autos de reclamação graciosa, bem como da liquidação de IRS n.º 2017..., com todas as consequências legais (...)”.
- 6.3. A Requerida na Resposta apresentada veio invocar a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer da pretensão jurídica formulada pelo Requerente porquanto alega que:
- “(...) a AT em sede graciosa não analisou nem decidiu sobre a matéria de fundo, nem de facto nem de direito”, dado que “a AT arquivou o processo de reclamação graciosa por falta de elementos necessários para a apreciação do alegado (...)”;
 - “(...) o meio adequado para a obter a anulação do despacho do Diretor de Finanças (...) de Faro (...) seria sempre a ação administrativa”.
- 6.4. Nestes termos, entende a Requerida que “(...) o presente meio não consubstancia o meio processual adequado com vista ao efeito pretendido, a anulação do ato administrativo e condenação da AT a responder à reclamação graciosa, verificando-se a impropriedade do meio processual utilizado e incompetência do tribunal para apreciação do mesmo”.
- 6.5. Em sede de resposta à excepção invocada, o Requerente veio referir que aquela não pode proceder porquanto, citando a Decisão Arbitral n.º 65/2012-T, de 1-10-2012, “o

arquivamento do processo de reclamação graciosa (...) equivale, pelos seus efeitos jurídico-práticos, ao seu indeferimento” porquanto “(...) em face desta decisão, o ato tributário continua a manter-se válido na Ordem Jurídica” e, “sendo assim, uma tal decisão deve ter-se como um ato lesivo dos direitos e interesses legítimos (...)” do Requerente.²

- 6.6. Ora, dado que a determinação da competência dos tribunais é uma matéria de ordem pública e o seu conhecimento dever preceder o de qualquer outra matéria, conforme se extrai da leitura conjugada do disposto nos artigos 16º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), do 13º do CPTA e dos artigos 96º e 99º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão do nº 1 do artigo 29º do RJAT], deverá a matéria de excepção ser analisada desde logo pois, caso seja julgada procedente, ficará prejudicado o conhecimento do mérito da causa, justificado com uma decisão de absolvição da instância [artigo 89º, nº 2 do CPTA, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c) do RJAT].
- 6.7. De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 97º do CPPT, “o processo judicial tributário compreende:
- a) a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
 - b) a impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
 - c) a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários;
 - d) a impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação;
- (...);
- q) outros meios processuais previstos na lei” (sublinhado nosso).

² Segundo o Requerente, “a mesma jurisprudência arbitral encontra-se plasmada nas (...) decisões proferidas nos processos nº 481/2014-T (...), nº 710/2014-T (...), 3 nº 563/2016-T (...)” porquanto “em todos estes processos, o suposto arquivamento é tratado como um indeferimento, pois na prática é isso mesmo”.

6.8. Nos termos do seu nº 2, “o recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação da autoria da administração tributária (...) é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos” (sublinhado nosso)

6.9. Como se escreve na Nota 18 ao artigo 97º do CPPT, na obra do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (*“Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, Volume II, Áreas Editora, página 53 e seguintes), *“há actos em matéria Tributária que são impugnados através de acção administrativa especial (...). (...) Deste artigo resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação [acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie (...)], o meio adequado é o processo de impugnação. No entanto, se se estiver perante um acto administrativo que não comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, nem sempre a acção administrativa especial será o meio processual adequado, uma vez que, se assim fosse, não compreenderia o uso da expressão impugnação para referenciar o meio processual para impugnar actos que não comportem essa apreciação (...)”*.

“Assim, nos casos em que o próprio artigo 97º do CPPT, que é a norma que contém o elenco global dos meios processuais tributários, utiliza a expressão impugnação para referenciar o meio processual adequado será de concluir que, mesmo que os actos impugnados não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, será de empregar o procedimento de impugnação e, nos casos em que não se refere especialmente o processo de impugnação como meio adequado e o acto não comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, será de utilizar a acção administrativa especial”. (...) “Embora não seja usual a determinação do meio judicial adequado através do conteúdo do acto e não da sua natureza ou do procedimento administrativo ou tributário em que ele foi proferido, é claro que a alínea d) do nº 1 e o nº 2 deste art. 97º. fazem depender a opção pela

impugnação ou pela acção administrativa especial (recurso contencioso) do conteúdo do acto e não de qualquer outro factor”.

6.10. Entende ainda o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (vide obra citada, páginas 4 e seguintes) que *“as dúvidas mais relevantes quanto à integral aplicação desta regra geram-se a propósito do indeferimento de reclamações gratuitas, por estar especialmente prevista, no n.º 2 do art. 102.º do CPPT a sua impugnabilidade através do processo de impugnação, sem qualquer restrição derivado do conteúdo do acto, o mesmo sucedendo com a alínea c) do n.º 1 do presente artigo 97º ao referir que a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários de forma autónoma em relação aos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação referidos na alínea d)”*.³

6.11. Ora, *“não sendo viável encontrar um solução adequada e congruente para esta questão sem fazer interpretações ab-rogatórias, a opção adequada (...) parece ser a de aplicar à letra as disposições legais, pois com tal aplicação consegue-se, ao menos, atingir maior certeza e clareza na utilização dos meios processuais que, decerto, são valores mais importantes para aqueles que vêm aos tribunais pedir tutela para os seus direitos e interesses do que poderá ser a coerência global do regime de impugnação. Por isso, embora com as dúvidas que transparecem do que se expôs, parece ser de optar pela solução de caber sempre impugnação judicial das decisões de indeferimento de reclamações gratuitas (...), independentemente de nelas ter sido ou não apreciada a legalidade do acto de liquidação que foi administrativamente impugnado”* (sublinhado nosso).⁴

6.12. Contudo, no caso em análise, o que se pretende sindicar é, para além da liquidação de IRS de 2016 do Requerente, o despacho do Director de Finanças da Direção de

³ Note-se que o n.º 2, do artigo 102º do CPPT foi revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, mantendo-se, contudo, em vigor o disposto no artigo 97º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

⁴ Neste sentido, vide Acórdão do STA n.º 125/09, de 2-4-2009.

Finanças de Faro que arquivou os autos da reclamação graciosa interposta contra aquela liquidação de imposto.

6.13. E contrariamente ao que defende o Requerente, um despacho de arquivamento não é um despacho de indeferimento.

6.14. Com efeito, a Requerida, face à reclamação graciosa interposta pelo Requerente relativamente à liquidação de IRS do ano de 2016, para além de poder ter deferido a pretensão do Requerente, deferindo a reclamação graciosa, no sentido de declarar a ilegalidade da liquidação de IRS ou de poder ter indeferido a pretensão do Requerente, indeferindo a reclamação graciosa, no sentido de declarar a legalidade da liquidação de IRS, escolheu a via de proferir um despacho de arquivamento, não apreciando, por isso, nem a legalidade, nem a ilegalidade da liquidação de IRS em crise.

6.15. Assim, não será válida, no caso de arquivamento, a interpretação “(...) *de caber sempre impugnação judicial das decisões de indeferimento de reclamações graciosas (...), independentemente de nelas ter sido ou não apreciada a legalidade do acto de liquidação que foi administrativamente impugnado*”, porquanto, neste caso, não há uma decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

6.16. Ora, no que diz respeito à competência dos Tribunais Arbitrais, de acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT, esta compreende, no que agora interessa, “a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)” (sublinhado nosso).⁵

6.17. Por outro lado, determina o artigo 95º nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que “*o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus*

⁵ O disposto no referido preceito deverá ser entendido em conjugação com o disposto no artigo 97º do CPPT, no qual estão indicadas as pretensões objeto do processo judicial tributário, prevendo-se na alínea a) do seu nº 1 que o processo judicial tributário compreenda “*a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais (...)*”.

direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei”, podendo ser lesivos, por força do respectivo n.º 2, nomeadamente, *“a liquidação de tributos (...)”*.

- 6.18. Nesta matéria, resulta do quadro normativo acima transcrito que, em termos gerais, a pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação poderá ser objecto, quer de impugnação judicial, quer de pedido de pronúncia arbitral.
- 6.19. São ainda incluídas nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, para além da apreciação directa da legalidade de actos de liquidação de tributos, descritos no artigo 2.º do RJAT, as competências para apreciar os actos que decidem reclamações graciosas (actos de segundo grau) e recursos hierárquicos das decisões de reclamações graciosas (actos de terceiro grau), em ambos os casos *“que apreciem a legalidade desses actos primários [actos de liquidação], designadamente actos de indeferimento de reclamações graciosas e actos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações”* (vide Jorge Lopes de Sousa in *“Guia da Arbitragem Arbitrária”*, Lisboa. 2016, págs. 102/103). conforme se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao entretanto revogado n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reportava, como acima referido, à impugnação judicial de decisões de reclamações graciosas) e à decisão do recurso hierárquico.
- 6.20. Em consonância, a fórmula *“a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)”*, utilizada na alínea a), do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto daquela natureza.
- 6.21. Com efeito, a ilegalidade do acto de liquidação decorre como corolário da decisão de um acto de segundo ou terceiro grau que confirme o acto de liquidação.

6.22. Por outro lado, tem também sido entendido, em sintonia com jurisprudência do STA que, na sequência da declaração de ilegalidade de actos de liquidação, proferida em processo de impugnação judicial, podem ser proferidas decisões de condenação no pagamento de juros indemnizatórios bem como, por força do artigo 171º, nº 1, do CPPT, de condenação no pagamento de indemnizações por garantia indevida.

6.23. Ora, chegados a este ponto, importa analisar se assiste razão:

- a) À Requerida quando refere que “(...) o presente meio não consubstancia o meio processual adequado com vista ao efeito pretendido, a anulação do ato administrativo e condenação da AT a responder à reclamação graciosa, verificando-se a impropriedade do meio processual utilizado e incompetência do tribunal para apreciação do mesmo” porquanto “(...) a AT em sede graciosa não decidiu sobre a matéria de fundo, nem de facto nem de direito, tendo-se limitado a arquivar o processo (...)”;
- b) Ao Requerente quando afirma que “(...) a AT indeferiu a reclamação graciosa (...)” porquanto tendo apelidado “(...) este ato de arquivamento (...) em substância, o mesmo configura um ato de indeferimento” e, como tal, “(...) deve este Tribunal considerar os argumentos e defesa por exceção da AT totalmente improcedentes”.

6.24. Como acima vimos, no artigo 2º do RJAT, nos termos do qual se define “a competência dos tribunais arbitrais”, não está expressamente incluída a apreciação de actos de arquivamento de reclamações graciosas, nem há referências expressas nesse sentido relativas a artigos de outros diplomas (nomeadamente, ao CPPT) que permitam fazer essa ilação.

6.25. Recorde-se que o facto de na alínea a), do nº 1, do artigo 10º do RJAT se fazer referência ao nº. 1 e, ao entretanto revogado, nº 2 do artigo 102º do CPPT, deixa perceber que serão abrangidos, no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que

funcionam no CAAD, todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2º do RJAT, mas somente aqueles e verificado o condicionamento estabelecido.⁶

6.26. Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar em que termos a legalidade de um acto de arquivamento de uma reclamação graciosa pode ser apreciada num tribunal tributário.

6.27. Em termos gerais, o acto de arquivamento de uma reclamação graciosa constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável, em matéria tributária, por força do disposto no artigo 2º, alínea d), da LGT, artigo 2º, alínea d), do CPPT, e artigo 29º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão, ao abrigo de poderes jurídico-administrativos, visando produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.

6.28. Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um acto em matéria tributária, pois é feita nele a aplicação de normas de âmbito tributário, ou seja, um acto de arquivamento de uma reclamação graciosa relativa a uma liquidação constitui um “acto administrativo em matéria tributária”, acto que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

6.29. Do disposto nas alíneas d) e p), do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 97º do CPPT infere-se a regra de que a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser efectuada, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial, ou de acção administrativa (com a terminologia actual e que sucedeu ao recurso

⁶ Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT (concedida pelo artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), na qual se revela a intenção de o processo arbitral tributário constituir “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

contencioso), conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação, salvo no caso de indeferimento de reclamações graciosas, se adoptada a opinião acima mencionada

- 6.30. Nestes termos, face a este critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, ao acto de arquivamento da reclamação graciosa, por não comportar a apreciação da legalidade da liquidação, será aplicável a acção administrativa.⁷
- 6.31 Na verdade, a preocupação legislativa em afastar, das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a apreciação da legalidade de actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a), do nº 4 do artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário “*os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*”, pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação.
- 6.32. Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral conexas com o conteúdo do acto de arquivamento da reclamação graciosa interposta contra a liquidação de IRS do ano de 2016 objecto do pedido arbitral, depende da análise daquele acto.
- 6.33. No caso em análise, não houve uma decisão de indeferimento da referida reclamação graciosa, mas sim uma decisão de arquivamento do processo dado que, estando “(...)

o reclamante (...) obrigado a (...) enviar a documentação solicitada no ofício (...)” “(...) e (...), sendo estes elementos necessários para apreciação do alegado (...)”, e não os tendo enviado, foi decidido pela Requerida no sentido de arquivar aquela reclamação graciosa (cfr. artigos 119º nº 3 do CPA e 75º nº 2 da LGT).

6.34. Ora, conforme foi acima assinalado, de acordo com o disposto no artigo 95º, nº 1 da LGT, “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei”, sendo, que nos termos do seu nº 2, são apresentados alguns dos actos que “podem ser lesivos” desses interesses legalmente protegidos, nomeadamente, “outros actos administrativos em matéria tributária” [alínea h)] (sublinhado nosso).

6.35. Assim, face ao acima exposto, sendo a decisão de arquivamento um acto lesivo dos interesses do Requerente, é passível de escrutínio mas, tendo em conta que essa decisão de arquivamento da reclamações graciosa não comporta uma apreciação da legalidade do acto de liquidação de IRS subjacente ao pedido arbitral, o meio processual adequado de reacção contenciosa ao mesmo não cabe na competência arbitral sendo da acção administrativa, como defende a Requerida na sua Resposta, e não se vislumbrando ser esta interpretação violadora da CRP, como pretende o Requerente insinuar.

6.36. Não ocorre, portanto, dada a diferença de situações, a possibilidade de aplicação de acórdãos do STA, depois de decidirem que *“a impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objeto imediato a decisão da reclamação e por objeto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação”*, segundo os quais, *“anulado o indeferimento da reclamação por vícios procedimentais desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da*

⁷ Trata-se, assim, de um critério de distinção dos campos de aplicação dos meios processuais que resulta do teor das alíneas d) e p) do nº 1 do artigo 97º do CPPT, o qual tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo

reclamação, quer dos vícios imputados ao acto tributário” (vide, entre outros, Acórdão do STA de 12-10-2016, processo nº 0427/16).

6.37. Assim, é requerida, pois, uma dupla competência, exercida a primeira, relativa à apreciação da reclamação e decidida esta favoravelmente ao contribuinte, impõe-se o exercício da segunda relativa ao acto de liquidação.

6.38. E não ocorre essa possibilidade porque não se está face, nem a indeferimento da reclamação graciosa, nem a competência do tribunal arbitral para apreciar o arquivamento, no qual nem se apreciou a liquidação.

6.39. Nestes termos, assistindo razão à Requerida quando afirma que se verifica a “(...) *impropriedade do meio utilizado (...)*”, também lhe assistirá razão quando defende que tal “(...) *consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa (...)*”, “(...) *a qual obsta ao conhecimento do pedido e determina a absolvição da Requerida da instância (...)*”.

6.40. Em consequência, deverá concluir-se que procede a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral no que respeita ao pedido “(...) *de anulação do despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Faro, que arquivou os autos de reclamação graciosa, bem como da liquidação de IRS nº. 2017... (...)*”, com todas as consequências daí decorrentes.

6.41. Em face da ora declarada incompetência material deste Tribunal Arbitral, considera-se prejudicada a apreciação do mérito do pedido.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

STA.

- 6.42. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- 6.43. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.44. Assim, em consideração do acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser exclusivamente imputada ao Requerente.

7. DECISÃO

- 7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas nos Capítulos anteriores, decidiu este Tribunal Arbitral Colectivo:
- 7.1.1. Julgar procedente a excepção de incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar e decidir o pedido arbitral, dele não conhecendo e absolvendo-se a Requerida da instância;
- 7.1.2. Em consequência, condenar o Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 249.272,91.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 4.284,00, a cargo do Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Dezembro de 2018

O Árbitro-Presidente
(Vencido, conforme declaração
de voto)

O Árbitro Vogal

O Árbitro Vogal

José Pedro Carvalho

Manuel Pires

Sílvia Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei vencido o douto acórdão arbitral por, em suma, considerar que o mesmo não dá cabal resposta à questão – que se lhe impunha decidir – da competência deste Tribunal para conhecer a legalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2017... .

Com efeito, e o próprio acórdão o reconhece, “*o que se pretende syndicar é (...) a liquidação de IRS de 2016 do Requerente*.” (sublinhado do signatário).

E, efectivamente, no seu pedido, o Requerente pede “*a anulação (...) da liquidação de IRS n.º 2017..., com todas as consequências legais*”.

Ora, não será este Tribunal competente para julgar a legalidade da liquidação de IRS n.º 2017...?

Do meu ponto de vista, a resposta não poderá ser, senão, positiva, à luz do disposto no art.º 2.º/1/a) do RJAT, que refere inequivocamente que:

“1 — A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;”.

Não havendo, assim, dúvidas, que a “competência dos tribunais arbitrais compreende a (...) declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos”, dúvidas não haverá, julga-se, que o presente Tribunal arbitral é competente para a apreciação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2017... .

A posição que fez vencimento, assenta, assim, numa perspectiva desfocada da natureza do contencioso arbitral tributário, colando-o, excessiva e infundadamente, ao processo judicial tributário, quando a estrutura e natureza de ambos é distinta, sem prejuízo de comungarem determinadas finalidades ao nível da tutela jurisdicional efectiva dos direitos dos contribuintes.

Efectivamente, e não se tem dúvidas a esse respeito, o RJAT está estruturado em termos distintos do CPPT, sendo que, no que para o que ao caso releva, o objecto do

processo arbitral será **sempre** o acto de liquidação (conforme decorre do supra-transcrito art.º 2.º do RJAT), relevando unicamente a decisão dos actos de segundo e terceiro graus (reclamação graciosa, recurso hierárquico, pedido de revisão oficiosa) para efeitos da fixação do termo inicial do prazo para a apresentação do pedido arbitral.

Com efeito, não fazendo o art.º 2.º do RJAT qualquer referência, ao definir a competência do CAAD, aos actos de segundo e terceiro graus, dever-se-á concluir que a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária a funcionar no CAAD se há-de aferir, **sempre**, em função dos actos elencados naquele mesmo art.º 2.º do RJAT, e não de outros.

Deste modo, e como melhor e mais detalhadamente explica Carla Castelo Trindade no seu “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado*”⁸, o contencioso arbitral tributário está estruturado à volta do acto de liquidação, sendo este que figura como objecto do mesmo no art.º 2.º/1/a) do RJAT, e sendo os actos de segundo grau, nos termos do art.º 10.º/1/a) também do RJAT, meros referentes para a aferição da tempestividade da apresentação do pedido arbitral.

Assim, como refere a Autora em questão na obra citada⁹, “*Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral tributário é o acto de liquidação*”¹⁰!(sublinhado do signatário).

E referindo-se ao art.º 10.º do RJAT, prossegue a mesma Autora: “*Desta norma não se deve, porém, retirar a competência par a apreciação directo dos actos de segundo grau. Esta é uma norma que respeita única e exclusivamente ao dies a quo do prazo para apresentação do pedido arbitral*”

O disposto no art.º 10.º do RJAT, confirmará este entendimento, ao dispôr que:
“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

⁸ Almedina, 2016.

⁹ *Idem.*

¹⁰ *Op. Cit.*, p. 69.

Resulta assim da sistemática do RJAT, sem prejuízo de melhor opinião e do respeito devido a outras opiniões, que os actos eventualmente relevantes por via do disposto no transcrito art.º 10.º daquele diploma, apenas serão susceptíveis de contender com a tempestividade (e já não com a competência para apreciação) do pedido arbitral.

Deste modo, creio que a decisão que fez vencimento parte de um erróneo procedimento hermenêutico e metodológico, ao não cuidar de apreciar a competência deste Tribunal arbitral para a apreciação da legalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2017..., e ao focar-se no acto de decisão da reclamação graciosa que teve aquele como objecto, e que, de acordo com o regime do RJAT, evidenciado pela sua própria sistemática, acima exposta, deveria ser encarado, por princípio, sob o prisma da tempestividade do pedido arbitral.

Concordando-se, assim, com o juízo da decisão que fez vencimento, de que não se compreende na competência dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, a ilegalidade da decisão da reclamação graciosa que não tenha apreciado a legalidade da liquidação, crê-se que não é essa a (primeira) questão que se coloca nos autos, mas antes da competência do Tribunal arbitral para a apreciação da legalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2017 ..., questão esta a que, ressalvado o muito respeito devido, a decisão que fez vencimento não dá (pelo menos) cabal resposta.

Assim, do meu ponto de vista, a situação é a seguinte:

- Objecto do processo: legalidade da liquidação de IRS n.º 2017..., para cuja apreciação o Tribunal arbitral é competente (arbitrável nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 2 do RJAT);
- Tempestividade do pedido: a apreciar em função do disposto no art.º 10.º/1/a) do RJAT.

Ou seja: a questão da reclamação graciosa e do nela decidido pela AT, deveria, sempre ressalvado o respeito devido e melhor opinião, ser encarada pela decisão tomada sob o prisma da tempestividade do pedido arbitral, e não sob o prisma da competência.

E sob tal prisma, será, crê-se, irrelevante a questão de a reclamação graciosa ter, ou não, conhecido da legalidade do acto de liquidação, desde logo porque nem do art.º 10.º do RJAT, nem do art.º 102.º do CPPT resultará, directa ou indirectamente que seja de outro modo.

Dito de outra forma, a circunstância de a decisão da reclamação graciosa não ser eventualmente arbitrável, não contenderá, do meu ponto de vista, nem com a (competência

para a) arbitrabilidade do acto de liquidação, nem, muito menos, com a respectiva tempestividade, já que a remissão feita pelo art.º 10.º/1/a) do RJAT para o art.º 102.º do CPPT - efectuada exclusivamente para esse efeito, ou seja, para aferição da tempestividade - não permitirá, salvo melhor opinião, distinguir entre decisões de reclamação graciosa que se pronunciam sobre a legalidade das liquidações, daquelas que não o fazem.

Consequentemente, face à conjugação normativa dos art.ºs 2.º e 10.º do RJAT, tanto será tempestiva a impugnação de uma liquidação (tendo-se presente que, nos termos do art.º 2.º/1/a) do RJAT é sempre esta o objecto da acção arbitral - cfr. obra citada) seguida de uma Reclamação Graciosa em cuja decisão haja sido apreciada a legalidade daquela, como será tempestiva a impugnação de uma liquidação seguida de uma Reclamação Graciosa em cuja decisão não haja sido apreciada a legalidade daquela. Com efeito, em ambas as situações a tempestividade será aferida pela aplicação conjugada dos art.ºs 10.º/1/a do RJAT e 102.º/1/b) do CPPT, que não contém, salvo melhor opinião, qualquer distinção quanto ao conteúdo da decisão da reclamação graciosa.

Deste modo, e face ao exposto, porque apresentado nos 90 dias seguintes à notificação da decisão da reclamação graciosa, nos termos conjugados do art.º 10.º/1/a) do RJAT e 102.º/1/b) do CPPT, julgaria, não só competente o Tribunal arbitral para a apreciação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2017..., como tempestivo o pedido arbitral apresentado pelo Requerente, tendo aquela por objecto.

Ex abundantia, sempre se acrescenta que a questão da arbitrabilidade dos actos de segundo e terceiro grau, se colocará e assumirá relevância, unicamente, quando estes conhecerem da legalidade do acto de liquidação, o que, consensualmente, não é o caso.

Será nesses casos, porquanto tais actos se sobrepõem ao acto de liquidação, e não poderá este ser anulado sem que se anulem aqueles, que o reafirmam, que terá pertinência a questão da arbitrabilidade dos actos de segundo e terceiro grau.

Nos casos, como o presente, em que o acto de segundo grau não conhece da legalidade do acto de liquidação, a eventual anulação deste não contendrá, por qualquer forma com aquele, na medida em que, justamente, ele não dispôs sobre a legalidade do acto de liquidação.

Dito de outro modo: a anulação de um acto de liquidação não será contraditória ou, por qualquer forma, incompatível, com um acto de segundo ou terceiro grau que a tenha

por objecto, mas que não conheça da respectiva legalidade ou ilegalidade, porquanto, na medida em que se reveste de tal natureza (ou seja: de acto que não conhece [e que, portanto, não confirma nem infirma] a legalidade ou a ilegalidade do acto de liquidação), não existe qualquer incompatibilidade, jurídica, lógica, ou formal, entre a decisão jurisdicional (no caso arbitral) que confirme e infirme a legalidade de uma liquidação, e o acto de segundo ou terceiro grau que não tenha da mesma conhecido.

Face a todo o exposto, e em suma, considero que:

- a) O objecto do processo arbitral é o acto de liquidação de IRS n.º 2017...;
- b) O acórdão que fez vencimento não se pronuncia cabalmente sobre a questão da arbitrabilidade o acto de liquidação de IRS n.º 2017...;
- c) O presente Tribunal arbitral é competente para a apreciação do acto de liquidação de IRS n.º 2017..., nos termos do art.º 2.º/a) do RJAT;
- d) A decisão do procedimento de reclamação graciosa apenas releva para a fixação do *dies a quo* do prazo de apresentação do pedido de pronúncia arbitral;
- e) Para efeitos de fixação do do *dies a quo* do prazo de apresentação do pedido de pronúncia arbitral é irrelevante se a decisão do acto de segundo ou terceiro graus (no caso, a decisão da reclamação graciosa) se pronuncia, ou não, sobre a legalidade do acto de liquidação;
- f) Face ao exposto, consideraria o Tribunal arbitral competente para a apreciação da legalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2017..., nos termos do art.º 2.º/a) do RJAT, e a presente acção arbitral tempestiva, nos termos do art.º 10.º/1/a), do mesmo diploma, procedendo, portanto, para o conhecimento do mérito da causa.

Lisboa, 13-12-2018

O árbitro presidente



(José Pedro Carvalho)