

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 242/2023-T

**Tema:** IRS — Caducidade do direito de impugnação arbitral — Modificação objetiva da instância — Residência fiscal — Rendimentos de trabalho dependente obtidos no estrangeiro.

## DECISÃO ARBITRAL

— I —

A..., contribuinte n.º ... (doravante “o requerente”), residente na Rua ..., ..., ...-... Vila Nova de Gaia, veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”), peticionando a declaração da ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2020-..., relativo ao exercício de 2016.

Para tanto alegou, em síntese, que tal ato de liquidação incorreu em errónea quantificação e qualificação do facto tributário, na medida em que entre 1 de setembro de 2012 e 31 de março de 2019 o requerente teria estabelecido residência no Reino Unido e aí efetivamente residido, trabalhando e pagando os seus impostos e contribuições naquele país; que, para o cumprimento das suas obrigações fiscais em Portugal, contratou um contabilista que, por lapso, teria preenchido erradamente a declaração de rendimentos Modelo 3 relativa ao exercício de 2016, não tendo assinalado neste impresso a sua situação de não residência fiscal em Portugal; que, porém, essa situação foi prontamente corrigida mediante a apresentação de uma declaração de substituição n.º ...-2016-... -...; que, na medida em que no exercício de 2016 o requerente residia no Reino e não obteve nesse período quaisquer rendimentos em território português, não poderia, assim, ser tributado neste território; que, por outro lado, por força do art. 15.º da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido, independentemente da residência do contribuinte, o local da tributação dos rendimentos de trabalho dependente será o da prestação do serviço e sede da entidade empregadora; que,

1.

---

durante o exercício de 2016, o requerente vivia e trabalhava no Reino Unido e estava ao serviço de uma sociedade instalada neste país; que os rendimentos obtidos pela prestação de trabalho dependente que teve lugar no Reino Unido foram objeto de tributação neste país; por conseguinte, a liquidação, no ato impugnado, de imposto incidente sobre esses rendimentos padece de ilegalidade; finalmente, que em qualquer caso os impostos pagos no Reino Unido deveriam ser considerados e descontados no valor de impostos a pagar em Portugal.

Concluiu peticionando a anulação da liquidação impugnada e bem assim a condenação na restituição dos montantes por si indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

Juntou documentos e procuração forense e declarou não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuiu à causa o valor de EUR 12.125,77 e procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

\*

Constituído o Tribunal Arbitral Singular, nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi determinada a notificação da administração tributária requerida para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Depois de devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta defendendo-se por impugnação e por exceção. Por exceção, invocou a caducidade do direito de ação, na medida em que o objeto da causa, tal como delimitado pelo requerente, consiste na impugnação do ato de liquidação de IRS n.º 2020-..., cujo prazo de pagamento terminava a 31-08-2020, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 04-04-2023, muito para além do prazo de 90 dias previsto no art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT; que, não obstante o requerente ter deduzido um pedido de desencadeamento de revisão oficiosa com referência ao ato impugnado, não peticionou, na presente arbitragem, a impugnação do despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa formulado e, não o tendo feito, não está verificada a condição que permitiria firmar a tempestividade do pedido.

Por impugnação, sustentou que o requerente possuía a sua residência em Portugal, sendo que qualquer alteração é de comunicação obrigatória à AT, sob pena de ineficácia, como decorre do art. 19.º da LGT; que, por outro lado, a informação enviada pelas autoridades fiscais inglesas ao abrigo dos mecanismos de troca de informação internacional, e constantes na aplicação informática da AT, no tocante aos rendimentos auferidos pelo requerente no Reino

Unido, pressupõe a consideração deste como residente em território nacional, caso contrário tais elementos não teriam sido enviados à AT; que no tocante à prova apresentada para a demonstração da residência fiscal no Reino Unido, e conforme consta do próprio documento, o mesmo não se trata de um certificado de residência fiscal; que, tratando-se de residente em Portugal, o mesmo está aqui sujeito à tributação pela universalidade dos seus rendimentos, de acordo com o art. 15.º, n.º 1, CIRS, sendo possível verificar que, no ato de liquidação impugnado, foi operada a eliminação da dupla tributação internacional através do reconhecimento de um crédito fiscal em virtude do imposto pago pelo requerente no Reino Unido pelos rendimentos tributados em Portugal.

Concluiu pela sua absolvição da instância ou, assim não se entendendo, pela improcedência do pedido. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses, documentos e um processo administrativo.

\*

Depois de notificado para esse efeito pelo Tribunal, o requerente nada veio dizer quanto à exceção invocada pela requerida.

\*

Por despacho do Tribunal Arbitral foi dispensada a realização da reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT, declarada encerrada a produção da prova e ordenada a notificação das partes para, querendo, produzirem alegações escritas quanto à matéria de facto e de direito, apenas o requerente as tendo produzido, demonstrando igualmente o pagamento da segunda prestação da taxa de arbitragem.

Nas suas alegações, o requerente manteve no essencial as posições já vertidas nos seus articulados, mais requerendo, a final, a ampliação do pedido originalmente deduzido nos autos à anulação do despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa, datado de 28-12-2022, invocando para tal o art. 265.º, n.º 2, do CPC.

Respondeu a requerida à matéria da ampliação do pedido, opondo-se à pretendida modificação do objeto da presente instância arbitral.

— II —

---

As partes gozam de personalidade judiciária e capacidade judiciária, têm legitimidade *ad causam* e estão devidamente patrocinadas nos autos.

\*\*\*

Nos termos do art. 97.º-A do CPPT, o valor atendível, para efeitos de custas, quando se impugne um ato de liquidação será o da importância cuja anulação se pretende.

Como resulta da demonstração de acerto de contas junto como o documento n.º 2 do requerimento inicial, da liquidação adicional ora impugnada resultou, para o requerente, um acréscimo de dívida de imposto no valor de EUR 10.558,29. É esse, portanto, o valor que deverá ser atribuído à presente arbitragem.

Fixo assim à presente arbitragem o valor de EUR 10.558,29.

\*\*\*

Fixado que está o valor da presente causa e uma vez que o requerente optou por não proceder à designação de árbitro, é o presente Tribunal Arbitral Singular competente para dela conhecer em razão do valor (art. 5.º, n.º 2, do RJAT). É também competente em razão da matéria por força da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da administração tributária requerida conforme resulta da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e, em especial, do disposto no prómio do art. 2.º e no n.º 1 do art. 3.º deste instrumento regulamentar.

\*\*\*

Conforme resulta do relatório, nas suas alegações finais veio o requerente deduzir uma pretensão de modificação objetiva da instância, requerendo a ampliação do pedido à pretensão de anulação do despacho proferido em 28-12-2022 pela Diretora Adjunta da DF Porto que negou provimento ao pedido de revisão oficiosa.

Em arbitragem tributária, a modificação objetiva da instância é regida em duas sedes normativas. Por um lado, é o próprio RJAT que prevê, no seu art. 20.º, a possibilidade de alteração do pedido quando, no decurso do processo arbitral, haja lugar à substituição do ato tributário impugnado. Por outro lado, pela aplicação supletiva à arbitragem tributária das disposições do CPTA, haverá lugar à possibilidade de modificação objetiva da instância nos casos regulados no art. 63.º (“*atos que venham a surgir no âmbito ou na sequência do procedimento em que o ato impugnado se insere*”), no art. 64.º (atos administrativos de segundo

---

grau que procedam à anulação administrativa ou revogação do ato impugnado e à regulação *ex novo* do seu objeto, bem como atos de sanação, alteração ou substituição do ato impugnado) e no art. 65.º (revogação do ato impugnado sem efeitos retroativos).

É claro e inequívoco que o objeto da presente instância arbitral, tal como inicialmente delimitado pelo requerente na sua petição inicial, se dirige apenas à impugnação da Liquidação de IRS n.º 2020-... . A pretensão de vir impugnar a decisão de rejeição ou indeferimento do pedido de revisão oficiosa deduzido contra aquele ato tributário apenas poderia vir a ser agora validamente enxertada na presente causa por via de uma modificação objetiva da instância. E é precisamente por estar ciente dessa realidade que o requerente o veio deduzir o correspondente incidente processual.

Uma tal modificação, porém, é manifestamente inadmissível à luz do art. 20.º do RJAT, cujo âmbito de aplicação se cinge àquelas situações em que, na pendência do processo arbitral, a administração tributária substitui o ato impugnado por outro ato incidente sobre os mesmos factos tributários. Não é esse o caso que se discute.

Por outro lado, o art. 63.º, n.º 1, do CPTA trata da ampliação do pedido à impugnação de novos atos, mas restringe o seu âmbito de aplicação apenas aos atos “*que venham a surgir no âmbito ou na sequência do procedimento em que o ato impugnado se insere*”, expressão que não pode deixar de se referir a atos venham a ser proferidos, após a impugnação judicial do ato impugnado, no quadro do mesmo procedimento administrativo em que este foi proferido. Estão assim em causa situações em que, *depois de impugnado um ato*, a administração vem, no âmbito do procedimento administrativo relativo a esse mesmo ato, proferir novos atos com aquele conexos. Conclusão que sai reforçada pela injunção constante do n.º 3 do mesmo preceito legal segundo a qual “*deve a Administração trazer ao processo a informação da existência dos eventuais atos conexos com o ato impugnado que venham a ser praticados na pendência do mesmo.*” Também não é esta a situação do despacho de rejeição que o requerente pretende agora impugnar, uma vez que este despacho é anterior à propositura da presente arbitragem. Manifestamente, os arts. 64.º e 65.º do CPTA são inaplicáveis à pretensão de modificação do objeto da instância deduzida pelo requerente.

Finalmente, também o art. 265.º, n.º 2, do CPC se afigura como fraco suporte para a pretensão modificativa do objeto da instância deduzida pelo requerente. Com efeito, a faculdade

---

processual que se atribui nesse preceito legal diz respeito apenas à ampliação do pedido quando esta seja “*desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo.*” Não é esse o caso quando se trata de pedidos impugnatórios dirigidos a atos jurídicos distintos inseridos em procedimentos tributários distintos e temporalmente separados.

O procedimento de revisão oficiosa de atos tributários, que pode ser desencadeado por iniciativa da administração fiscal ou a instância dos particulares, não é uma *revisitação* do procedimento de liquidação. Trata-se do mecanismo procedimental dirigido à efetivação da oportunidade, reconhecida pelo legislador e atribuída à administração fiscal, de proceder à reparação da ilegalidade de atos tributários já perfeitos e eficazes. A revisão oficiosa compreende um procedimento próprio que culminará num ato decisional que é juridicamente autónomo e distinto do ato tributário revidendo. Não se pode, desse modo, afirmar que a decisão do procedimento de revisão seja uma continuação ou um desenvolvimento do ato revidendo. Embora este forme o objeto imediato daquele, juridicamente são atos distintos e autónomos, infungíveis entre si. Desse modo, a pretensão do requerente também não tem cabimento ao abrigo do art. 265.º, n.º 2, do CPC.

Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, indefiro a pretensão de ampliação do objeto da presente instância arbitral deduzida pelo requerente nas suas alegações finais.

\*\*\*

Vem excecionada a caducidade do direito de impugnação, porquanto, alega a requerida, o requerente teria deduzido a sua pretensão para além do prazo de 90 dias previsto no art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT.

Notificado para se pronunciar acerca desta exceção, o requerente nada veio dizer os autos.

Importa assim conhecer da referida exceção.

\*

Com relevância para o conhecimento da presente exceção, julgo sumária e indiciariamente provados os seguintes factos:

- i) Em 09-07-2020 o requerente apresentou a sua declaração de rendimentos, Modelo 3, respeitante ao exercício de 2016, na qual declarou ser residente fiscal em Portugal;

- ii) Em 11-07-2020 a AT emitiu a Liquidação de IRS n.º 2020-..., da qual resultava um valor a pagar no montante de EUR 13.934,42;
- iii) Em 14-07-2020 a AT emitiu a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2020-... da qual resultou, depois de se proceder à compensação com a precedente Liquidação n.º 2017-... referente ao mesmo exercício, um valor a pagar no montante de EUR 10.558,29;
- iv) Em data não concretamente apurada, os atos referidos em ii) e iii) foram notificados ao requerente através do sistema ViaCTT, constando dessa notificação como data limite para proceder ao pagamento do imposto devido o dia 31-08-2020;
- v) Em 27-05-2021 o requerente, por intermédio de ilustre mandatário para o efeito constituído por intermédio de procuração forense, apresentou, no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – ... um requerimento que denominou de *“reclamação graciosa para revisão de atos tributários.”*
- vi) Em 28-12-2022, no âmbito do procedimento referido em v), a funcionária tributária B... elaborou a informação n.º 237/22 na qual propôs, com referência ao pedido de revisão oficiosa referido em v), o seguinte: *“sou de parecer que os argumentos agora apresentados não influenciam a decisão anteriormente notificada, pelo que, se propõe que o mesmo se convole em definitivo, e em consequência, seja indeferido.”*
- vii) Em 28-12-2022 a Diretora Adjunta da Direção de Finanças do Porto ... proferiu, sobre a informação referida em vi), um despacho do seguinte teor: *“Concordo com o indeferimento do pedido pelas razões expostas na informação. Por subdelegação de competências da Diretora de Finanças do Porto.”*
- viii) O despacho referido em vii) foi notificado ao requerente, na pessoa do seu mandatário, através de ofício expedido em 02-01-2023 sob o registo postal n.º R...PT.
- ix) A notificação referida em viii) realizou-se em 05-01-2023.
- x) O requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos em 04-04-2023.

\*

Com relevância para o conhecimento da presente exceção inexistem quaisquer outros factos, alegados pelas partes ou do conhecimento oficioso do Tribunal, que se devam considerar como não provados.

\*

Na decisão da matéria de facto relevante para a decisão desta exceção o Tribunal teve em consideração a prova documental junta aos autos pelas partes. Em especial, os factos i) a iii) dados como provados resultam demonstrados pelo confronto dos documentos n.ºs 1 e 2 juntos com a petição inicial do requerente, relevando especialmente, quanto ao facto i), também a confissão do requerente feita no seu articulado (art. 8.º do p.p.a.). Já os restantes factos encontram-se demonstrados pelos documentos constantes do Processo Administrativo junto pela requerida em especial dos fascículos identificados pelos n.ºs 1 [facto v)], 4 [factos vi) e vii)] e 4.1 e 4.2 [facto viii)].

O facto ix) resulta demonstrado pela presunção legal prevista no art. 39.º, n.º 1, do CPPT: provada que está a data de expedição postal da notificação [facto viii)], presume-se a mesma realizada no terceiro dia posterior. Já o facto x) resulta demonstrado pela consulta à ficha eletrónica dos presentes autos na plataforma informática em uso no CAAD.

\*

Quando esteja em causa a impugnação de atos tributários, o acesso à jurisdição arbitral tributária deve fazer-se no prazo de 90 dias a contar de qualquer um dos factos previstos no art. 102.º, n.º 1, do CPPT [cfr. art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT], prazo que, por não se estar ainda no âmbito de um procedimento arbitral, se conta nos termos gerais dos prazos tributários de natureza substantiva.

Por seu turno, no referido art. 102.º, n.º 1, do CPPT prevê-se, como factos determinantes do início da contagem do referido prazo de 90 dias, os seguintes factos:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;*



- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

Ora, em face da aplicação conjugada daqueles dois preceitos legais, é possível asseverar com segurança que o requerente dispunha, para a propositura da presente ação arbitral, de um prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário.

Uma vez que nos presentes autos está em causa *apenas* uma pretensão de impugnação do ato de liquidação referido em ii) do probatório — e já não a impugnação da decisão administrativa que indeferiu o pedido de revisão oficiosa deduzido contra esse ato de liquidação — e tendo presente que o prazo para proceder ao pagamento voluntário do ato de liquidação impugnado a título principal terminou a 31-08-2022 [facto d) do probatório], a presente impugnação poderia ter sido tempestivamente deduzida até ao dia 29-11-2022.

Dado que o pedido de pronúncia arbitral foi submetido eletronicamente neste CAAD apenas em 04-04-2023 [facto k) do probatório], é manifesta a intempestividade do exercício do direito de ação.

Torna-se assim evidente, e sem necessidade de maior demonstração, que a presente ação arbitral foi proposta muito para além do prazo legal previsto no art. 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT, pelo que terá de proceder a exceção de extemporaneidade e caducidade do direito de ação.

Procedendo esta exceção, tem a requerida de ser absolvida da presente instância arbitral, com a conseqüente extinção da mesma, como se decidirá a final.

\*\*\*

Tendo sido o requerente a dar causa à extinção da presente instância arbitral, é ele o responsável pelas custas — art. 12.º, n.º 2, do RJAT e arts. 4.º, n.º 5, e 6.º, al. a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD.

Assim, tendo em conta o valor atribuído ao processo, por aplicação da l. 3 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento — e atendendo a que não se encontra prevista qualquer redução da taxa de arbitragem quando o processo não conclua com decisão de mérito —, há que fixar a taxa de arbitragem do presente processo em EUR 918,00, em cujo pagamento se condenará a final o requerente.

— III —

Assim, pelos fundamentos expostos, na procedência da exceção dilatória de caducidade do direito de ação absolve a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira da presente instância arbitral e, em consequência, condeno o requerente A... nas custas do presente processo arbitral tributário, fixando a taxa de arbitragem em EUR 918,00.

Notifiquem-se as partes.

Registe-se e deposite-se.

CAAD, 31/10/2023

O Árbitro,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)