

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 795/2025-T

Tema: IRS – Remunerações de tripulantes de navios e embarcações. Tonnage Tax. Dever de decisão. Incompetência do tribunal arbitral.

SUMÁRIO:

1. O dever de decisão da pretensão formulada pelo mesmo interessado, com idênticos objeto e fundamento, apenas se renova decorridos dois anos sobre uma anterior pronúncia da AT.
2. Não existindo, no caso concreto, dever de decisão da AT sobre o novo pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS identificadas, o respetivo arquivamento não é equiparável a uma decisão de indeferimento, expresso ou tácito, em que tenha sido apreciada a legalidade do ato tributário, antes consubstancia um ato administrativo em matéria tributária, excluído do âmbito da competência material do Tribunal Arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., com o NIF..., residente na ..., ..., ...– Montijo (doravante designado por Requerente), veio, em 5 de setembro de 2025, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.o Senhor Presidente do CAAD em 8 de setembro de 2025, automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O pedido do Requerente tem por objeto imediato a apreciação da legalidade da decisão de arquivamento do procedimento de revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019 e 2020, e, por objeto mediato, a apreciação da legalidade dos mesmos atos de liquidação, nos montantes de € 1 290,91, € 7 027,64 e € 5 908,27, respetivamente.

Mais pede o Requerente que a Requerida seja condenada na restituição dos valores indevidamente cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, computados desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso.

B. Fundamentação do pedido:

O Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral como, sucintamente, se descreve:

1. Nos anos de 2018, 2019 e 2020, o Requerente exerceu a atividade de maquinista prático de 2.ª classe, a bordo de diversos navios, por períodos superiores a 90 dias, ao serviço de uma empresa que, à data dos factos, tinha sede na Dinamarca e que, nos anos em causa, ali se encontrava abrangida pelo regime especial de tributação de “Tonnage Tax” ao abrigo da lei dinamarquesa.
2. Em 17 de maio de 2025, na sequência de diversas decisões arbitrais proferidas sobre situações tributárias idênticas, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos indicados.

3. Por Despacho no procedimento de revisão oficiosa, proferido em 24 de junho de 2025, foi o mesmo arquivado, com o fundamento de que “*Não existe, no presente processo de revisão do ato tributário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do Art. 56.º da LGT, dever de decisão por parte da Administração Tributária relativamente a esta matéria, considerando que já se pronunciou, há menos de dois anos, sobre um pedido do mesmo autor com os mesmos objeto e fundamentos (...)*”.
4. Entende o Requerente que a Administração Fiscal está vinculada ao poder-dever de proceder à revisão dos atos tributários ilegais, independentemente da sua natureza ou do tempo decorrido.
5. Nos termos do n.º 3 do artigo 15.º, da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino da Dinamarca para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, “... *as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorado no tráfego internacional por uma empresa de um Estado Contratante podem ser tributadas nesse Estado.*”.
6. O artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, estabelece a isenção de IRS para as remunerações auferidas, nessa qualidade, pelos tripulantes de navios ou embarcações considerados para efeitos do regime especial de determinação da matéria coletável, condicionada à permanência do tripulante a bordo pelo período mínimo de 90 dias em cada período de tripulação.
7. Esta isenção é, por força do artigo 2.º, n.º 2, do citado diploma legal, aplicável aos tripulantes de navios ou embarcações registadas no registo convencional português ou num outro Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, utilizados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável e afetos às atividades previstas neste regime.
8. O Requerente, residente fiscal em Portugal, apresentou perante a AT documentos comprovativos de que trabalhou, nos anos em causa, para uma empresa com sede na Dinamarca, por mais de 90 dias em cada um desses anos.
9. Apresentou ainda documentos das autoridades tributárias da Dinamarca, que confirmam que a empresa empregadora estava abrangida pelo “Dannish Tonnage Tax Scheme” nos anos em causa.

10. Os “Tonnage Tax Schemes” são aprovados pela União Europeia e permitem que as companhias de transporte marítimo sejam tributadas com base na tonelagem dos navios, em vez da tributação pelos lucros.
11. O “Dannish Tonnage Tax Scheme” corresponde, assim, ao regime especial previsto pelo Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro.
12. Estando preenchidos todos os requisitos de que depende a isenção de IRS sobre os rendimentos auferidos pelo Requerente nos anos de 2018, 2019 e 2020, as liquidações de imposto referentes àqueles anos são ilegais, devendo ser anuladas, com as demais consequências legais.

C. Resposta da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), defendendo, por exceção e por impugnação, a manutenção dos atos tributários impugnados, com os seguintes fundamentos:

Defesa por exceção:

A Requerida invoca, por um lado, a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, em virtude de não ter sido apreciada a legalidade dos atos de liquidação impugnados, mas antes ter sido proferida decisão de arquivamento do pedido de revisão oficiosa dos referidos atos tributários e, por outro, a da caducidade do direito de ação quanto à impugnação dos atos de liquidação de IRS dos anos de 2018, 2019 e 2020.

Quanto à primeira das exceções invocadas, vem a AT dizer o seguinte:

1. A decisão de arquivamento do pedido de revisão oficiosa, datada de 24 de junho de 2025, foi motivada pelo entendimento de que não existia dever de decidir relativamente à matéria em litígio, por a Administração Tributária se ter pronunciado sobre a mesma há menos de 2 anos (artigo 56.º, n.º 2, alínea a), da LGT), no âmbito do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2022..., em que foi proferido Despacho de

indeferimento, em 21 de dezembro de 2023, pela Senhora Diretora de Finanças de Setúbal.

2. Constata-se, assim, que o pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a decisão de arquivamento da revisão oficiosa, uma vez que, no procedimento de revisão oficiosa, não foi apreciada a legalidade de qualquer ato de liquidação.
3. Termos em que é de concluir que estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicado através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.
4. O processo arbitral tributário encontra-se estabelecido por referência e com objeto em tudo semelhantes ao processo de impugnação judicial, em relação ao qual «deve constituir um meio processual alternativo», como decorre da Lei de Autorização Legislativa ao abrigo da qual foi constituída a arbitragem tributária (cf. n.ºs 1, 2 e 4, alínea a), do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril).
5. Assim, a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT.
6. A incompetência material do tribunal arbitral consubstancia uma exceção dilatória, nos termos da alínea a) do artigo 577.º do Código de Processo Civil (CPC), impeditiva do conhecimento do mérito da causa, implicando a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 99.º e n.º 2 do artigo 576.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer.

No que respeita à exceção da caducidade do direito de ação, defende a Requerida que:

7. O Requerente vem ainda e também, como objeto mediato, impugnar os atos de liquidação respeitantes aos anos de 2018, 2019 e 2020, cujo o prazo de pagamento terminou em 15 de novembro de 2021.
8. O prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal é de 90 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do

5.

CPPT, e encontrava-se já esgotado em 5 de setembro de 2025, data da interposição da presente ação arbitral.

Defesa por impugnação:

Aderindo ao entendimento vertido na decisão do precedente procedimento de revisão oficiosa n.º ...2022..., a AT defende o seguinte:

9. O Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, dispõe que os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações em razão da prestação de trabalho a bordo de navios ou embarcações registados no registo convencional português ou num outro Estado-Membro da UE ou do EEE que sejam operados por pessoas coletivas que exerçam a opção pelo regime especial de determinação da matéria coletável previsto no artigo 3.º, podem beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º.
10. Ou seja, a sujeição ao Regime de determinação da matéria coletável com base na tonelagem de navios (vulgarmente conhecido por “tonnage tax”) constante do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro por parte da entidade pagadora dos rendimentos é o pressuposto essencial para que a isenção de IRS possa ser concedida.
11. De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro, “ (...) *O regime fiscal proposto para os tripulantes e a fixação de uma taxa contributiva global reduzida visam incentivar o investimento e promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal, criando oportunidades para os jovens e fomentando a formação de um número suficiente de marítimos que obste à atual escassez de recursos humanos com as habilitações necessárias, devido em parte à inexistência de saídas profissionais.*».
12. Não sendo o “Tonnage Tax” um regime harmonizado ao nível da União Europeia, estamos em crer que dos elementos do preâmbulo e bem assim, do conjunto de circunstâncias sociais ou políticas e económicas em que o diploma foi elaborado (a “occasio legis”) bem expressas quer no preâmbulo quer nas orientações europeias em matéria de auxílios de Estado ao transporte marítimo, não pode resultar qualquer outro entendimento que não seja o de que a disposição “neste regime” constante do n.º 2 do

artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 92/2018 de 13 de novembro, remete única e exclusivamente para o regime especial de determinação da matéria coletável previsto no referido diploma e não para qualquer outro.

13. A igual conclusão chegaremos se apelarmos ao elemento racional ou teleológico que tem em consideração o fim ou o objetivo que a norma visa realizar, qual foi a sua razão de ser (“ratio legis”) – a de criar emprego em território português.
14. Desta forma, não podemos chegar a outra conclusão que não seja a de que o legislador expressou de forma clara o seu objetivo e que em momento algum pretendeu também abranger os rendimentos auferidos por tripulantes de navios ou embarcações que se encontrem registados por pessoas coletivas que exerçam a opção por um regime de “tonnage tax” análogo, em vigor noutro Estado-membro da UE ou do EEE.
15. Assim, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro, tem um âmbito de aplicação bem definido e perfeitamente coadunado com a exposição de motivos que lhe está subjacente e que é o de promover o trabalho no setor do transporte marítimo em Portugal.
16. cremos que fica bem claro que a concessão da isenção não é desassociada da opção, por parte da entidade pagadora dos rendimentos, pelo regime “tonnage tax” português.
17. Outra interpretação levaria a que a isenção prevista no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro abrangesse igualmente os pagamentos efetuados por entidades que não exercessem a opção pelo regime português, o que alargaria fortemente esta isenção, nomeadamente a rendimentos obtidos sem qualquer conexão com o território nacional.
18. Porém, a suscitarem-se dúvidas interpretativas sobre a presente temática deve, a título prévio, ser promovido o reenvio prejudicial ao TJUE, com vista à obtenção de resposta cabal às questões que se colocam, suspendendo a presente instância arbitral, o que se requer.
19. Sendo manifesta a legalidade da liquidação em causa, não pontificam motivos que justifiquem o pagamento de juros indemnizatórios.

D – Tramitação processual

Nos termos do Despacho Arbitral de 17 de dezembro de 2025, foi o Requerente notificado para, no prazo de 15 dias, exercer, querendo, o contraditório em matéria de exceção.

Em 5 de janeiro de 2026, o Requerente apresentou resposta às exceções invocadas pela Requerida, concluindo pela sua não verificação.

Quanto à exceção de incompetência do tribunal arbitral, refere o Requerente que o n.º 7 do artigo 78.º, da Lei Geral Tributária, estabelece que a revisão oficiosa dos atos tributários com fundamento em erro dos serviços, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo no prazo de quatro anos e que só apresentou novo pedido de revisão oficiosa face a diversas decisões arbitrais que, na sequência do indeferimento pela AT do primeiro pedido, reconheceram a ocorrência do mesmo erro de direito em situações substancialmente idênticas.

Considera ainda que, no caso concreto, a decisão de arquivamento do novo pedido de revisão oficiosa, com o fundamento de que *“não existe dever de decisão relativamente à matéria em litígio, por já se ter a Administração Tributária pronunciado sobre a mesma questão há menos de dois anos”*, configura um indeferimento expresso, designadamente quanto à possibilidade de ser impugnado contenciosamente, nos termos do artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT, uma vez que tem por objeto a manutenção de atos de liquidação, cuja apreciação cabe ao tribunal arbitral.

Quanto à caducidade do direito de ação, sustenta o Requerente, citando o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.09.2022, processo 087/22.5BEAVR, que, *“quando o contribuinte lança mão da revisão oficiosa e esta culmina numa decisão expressa de indeferimento ou de arquivamento substancial – como ocorre no presente caso, motivado pelo “não dever de decisão” –, o prazo impugnatório conta-se da notificação dessa decisão, desde*

que o pedido arbitral tenha por objeto a ilegalidade material subjacente às liquidações mantidas.”

Pelo Despacho Arbitral de 19 de janeiro de 2026, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, e convidadas as Partes a apresentar alegações escritas no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, nos termos do artigo 120.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, advertindo-se o Requerente para, no mesmo prazo, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, com conhecimento ao CAAD e indicando-se que a decisão final seria proferida dentro do prazo estabelecido pelo artigo 21.º, n.º 1, do RJAT

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas no prazo designado, nas quais reiteraram as respetivas posições iniciais.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 11 de novembro de 2025, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. A matéria de exceção será decidida a final.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

1. Em cada um dos anos de 2018, 2019 e 2020, o Requerente exerceu, por mais de 90 dias, a sua atividade profissional de maquinista prático de 2.ª classe a bordo de diversos navios comerciais da sociedade B..., com sede na Dinamarca (Docs. 1, 2 e 3, juntos ao PPA);
2. A sociedade B... está abrangida pelo regime de “tonnage tax” dinamarquês (Doc. n.º 3 junto ao PPA);
3. Notificado para o efeito, o Requerente apresentou, em 1 de outubro de 2021, declarações modelo 3 de substituição, em cujos anexos “J” – Rendimentos obtidos no estrangeiro –, inscreveu os rendimentos de trabalho dependente, que lhe foram pagos pela sociedade B... (cfr. PA);
4. Tendo por base as declarações modelo 3 de IRS apresentadas pelo Requerente, a AT emitiu as seguintes liquidações (i) 2021..., referente aos rendimentos do ano de 2018, no montante de € 1 290,91; (ii) 2021..., referente aos rendimentos do ano de 2019, no montante de € 7 027,64 e, (iii) 2021..., referente aos rendimentos do ano de 2020, no montante de € 5 908,27, todas com data limite de pagamento em 15 de novembro de 2021 (Docs. juntos ao PPA e PA);
5. Em 27 de junho de 2022, o Requerente deduziu reclamação graciosa que, por intempestividade, foi convolada em pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS ora impugnadas, registado sob o n.º ...2022... (Doc. junto ao PA);
6. O Requerente foi notificado pelo ofício n.º..., da Direção de Finanças de Setúbal, de 30 de novembro de 2023, na pessoa do seu representante fiscal, do projeto de

- indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2022..., indeferimento tornado definitivo pelo despacho da Senhora Diretora de Finanças de Setúbal, de 21 de dezembro de 2023 (Doc. junto ao PA);
7. Em 17 de maio de 2025, o Requerente apresentou novo pedido de revisão oficiosa das já identificadas liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019 e 2020, que deu origem ao procedimento n.º ...2025... (Doc. n.º 4 junto ao PPA e PA);
 8. Pelo ofício n.º ... da Direção de Finanças de Setúbal, datado de 7 de julho de 2025, foi o Requerente notificado do arquivamento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2025..., conforme Despacho do Diretor de Finanças de Setúbal, de 24 de junho de 2025, com indicação de que poderia *“recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 66.º do Código de Processo Tributário (CPPT) ou interpor impugnação de atos administrativos no prazo de três meses, nos termos do art.º 50.º e da al. b) do n.º 1, ambos do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – Doc. n.º 5 junto ao PPA e PA;*
 9. Da informação subjacente ao despacho de arquivamento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2025... consta, designadamente, o seguinte:

“(…)

III – APRECIÇÃO DO PEDIDO

Nos termos do Art.º 13.º do Código do IRS, ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

O artigo 65.º n.º 1 do CIRS prevê que o rendimento coletável em IRS seja apurado de acordo com as regras estabelecidas naquele diploma legal, com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelos contribuintes.

No caso em análise está em causa a aplicação de DL 92/2018, de 13/09, e o direito à isenção relativamente aos rendimentos obtidos enquanto trabalhador numa embarcação dinamarquesa.

Não existe, no presente processo de revisão do ato tributário, nos termos da alínea a) do n.º 2 do Art.º 56.º da LGT, dever de decisão por parte da Administração Tributária relativamente a esta matéria, considerando que já se pronunciou, há menos de dois anos, sobre um pedido do mesmo autor com os mesmos objeto e fundamentos, nomeadamente em sede do processo de revisão oficiosa n.º [] 2022 [], instaurado, em 2022/08/08, no Serviço de Finanças de Montijo.

Esta reclamação mereceu despacho de indeferimento proferido em 2023/12/21, pela Sra. Diretora de Finanças de Setúbal, por subdelegação de competências conforme Despacho nº 7735/2023, DR nº 144, Série II, de 26/07/2023.

Assim pelos motivos supra enunciados, o presente procedimento de revisão oficiosa não deverá produzir quaisquer efeitos.

V – CONCLUSÃO

Assim com base na informação disponível, propõe-se o arquivamento do presente pedido de revisão.

À consideração superior.

(...)"

10. O pedido de pronúncia arbitral deu enterrada no CAAD em 5 de setembro de 2025.

B. Factos não provados:

Com interesse para a decisão da causa, não existem factos que devam dar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e do processo administrativo instrutor, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

III.2 DO DIREITO

A – Apreciação das exceções invocadas pela AT.

Em sede de resposta, veio a Requerida invocar as exceções dilatórias da incompetência material do tribunal arbitral para a decisão da causa e da caducidade do direito de ação que, a procederem, determinam a absolvição da instância.

No que respeita à questão da incompetência do tribunal arbitral, argumenta a Requerida que sendo objeto imediato do pedido a decisão de arquivamento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2025... e, tendo esta por fundamento na inexistência do dever de decisão, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 56.º, da LGT, em virtude de a Administração Tributária já se ter pronunciado, há menos de 2 anos, sobre idêntico pedido do mesmo contribuinte, não está em causa a apreciação de qualquer ato de liquidação.

Deste modo, conclui a AT estar-se perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não é sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Por seu turno, o Requerente vem sustentar que constituindo a revisão oficiosa dos atos tributários um poder-dever da Administração Tributária, embora, nos termos do n.º 7 do artigo 78.º, da LGT, possa ser requerida pelo sujeito passivo, com fundamento em erro imputável aos serviços e dentro do prazo previsto no n.º 1 do mesmo artigo, ou seja, de quatro anos.

Considera o Requerente que, no caso em apreço, *“a AT não se limitou a recusar o conhecimento do pedido por qualquer vício estritamente formal, tendo antes efetuado um juízo jurídico sobre a in(existência) do seu poder-dever de revisão, mediante interpretação concreta do artigo 78.º da LGT, configurando um indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, designadamente quanto à possibilidade de nova reapreciação da legalidade das liquidações no referido intervalo temporal (...) nos termos do artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT.”*

A competência dos tribunais arbitrais tributários encontra-se definida pelo artigo 2.º, do RJAT, compreendendo a apreciação de pretensões relativas à (i) declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como as relativas à (ii) declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Os atos de liquidação cuja apreciação da legalidade se pretende podem ser objeto imediato da ação arbitral ou seu objeto mediato, caso tenha havido recurso prévio à via administrativa, através de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão oficiosa, quer estes tenham sido expressa, quer tacitamente indeferidos.

No caso dos autos, resulta da factualidade dada como provada que as liquidações de IRS referentes aos rendimentos auferidos pelo Requerente nos anos de 2018, 2019 e 2020 foram objeto de um procedimento de revisão oficiosa, apresentado em 27 de junho de 2022, indeferido pelo despacho da Senhora Diretora de Finanças de Setúbal, de 21 de dezembro de 2023 e que o novo pedido de revisão oficiosa das mesmas liquidações, apresentado em 17 de maio de 2025, foi arquivado com fundamento na inexistência do dever de decisão por parte da Requerida.

Em regra, a Administração Tributária está obrigada a decidir “*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*”, conforme estabelecido pelo n.º 1 do artigo 56.º, da Lei Geral Tributária (LGT), no prazo de quatro meses (artigo 57.º, n.º 1, da LGT), dever cujo incumprimento “*faz presumir o [seu] indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.*” (artigo 57.º, n.º 5, da LGT).

Porém, cessa esse dever de decisão da Administração Tributária (i) quando a AT se tenha pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos ou, (ii) se tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do ato tributário (artigo 56, n.º 2, alíneas a) e b), da LGT, respetivamente).

Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹, o dever de decisão da pretensão formulada pelo mesmo interessado, com idênticos objeto e fundamento, apenas se renova decorridos dois anos sobre uma anterior pronúncia da Autoridade Tributária e, nesse caso, estando a AT obrigada a praticar um novo ato, ainda que com carácter confirmativo do anterior, sempre poderá a legalidade desse novo ato ser apreciada contenciosamente.

Não é esta, todavia, a situação em análise, dado que, à data da apresentação, pelo Requerente, do novo pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019 e 2020, em 17 de maio de 2025, ainda não tinham decorrido dois anos sobre a anterior decisão de indeferimento do primeiro pedido de revisão oficiosa das mesmas liquidações de imposto, conforme despacho de 23 de dezembro de 2023.

Não existindo, no caso concreto, dever de decisão da AT sobre o novo pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRS identificadas, o respetivo arquivamento não é equiparável a

¹ Cfr. AA citados, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, págs. 466/467.

uma decisão de indeferimento, expresse ou tácito, em que tivesse sido apreciada a legalidade do ato tributário; antes consubstancia um ato administrativo em matéria tributária, excluído do âmbito da competência material do tribunal arbitral, como resulta, desde logo, “*da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário «os atos administrativos **que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação**»*”, pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objetos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos atos **que não comportem** a apreciação da legalidade de atos de liquidação.”².

B – Questões de conhecimento prejudicado

Julgando-se procedente a exceção da incompetência material do tribunal arbitral, exceção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos, por inutilidade (artigos 278.º, n.º 1, alínea a), e 608.º, do CPC e 89.º, n.ºs 2 e 4, do CPTA, subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide o Tribunal Arbitral:

- a. Julgar procedente a exceção de incompetência material para apreciar a legalidade do ato de arquivamento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2025...;
- b. Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de

² Cfr. a Decisão Arbitral proferida em 21 de outubro de 2019, no processo n.º 403/2019-T.

Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 14 226,82 (catorze mil, duzentos e vinte e seis euros e oitenta e dois cêntimos), indicado pelo Requerente e não contestado pela Requerida.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de abril de 2026.

O Árbitro,

Mariana Vargas

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.