

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 848/2025-T

Tema: Competência dos Tribunais Arbitrais. – Custas em caso de alteração do valor atribuído ao processo

SUMÁRIO:

I - Se se impugnarem na jurisdição arbitral duas liquidações sucessivas, sendo uma a substituição da outra em resultado da procedência parcial de uma reclamação graciosa, só esta última pode constituir objecto do processo, uma vez que a primeira deixou de existir.

II - Se o valor da única liquidação subsistente é inferior a duas vezes o valor da alçada dos Tribunais Centrais Administrativos a competência é dos tribunais arbitrais singulares, sendo o Tribunal Arbitral Colectivo incompetente para adjudicar a disputa.

III - A redefinição para menos do valor do processo não opera para efeitos de custas.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 29 de Setembro de 2025, A..., cidadão de nacionalidade britânica, titular do passaporte n.º ..., válido até 1 de Novembro de 2031, contribuinte n.º ..., e B..., cidadã de nacionalidade britânica, titular do passaporte n.º ..., válido até 15 de Janeiro de 2029, ambos residentes em..., ..., ... - ... Lagos (Requerentes), apresentaram requerimento de constituição de tribunal arbitral e Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
2. Pretendiam que fosse declarada a ilegalidade e se procedesse à consequente anulação parcial do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Singulares (IRS) n.º 2024..., referente ao ano de 2020, no valor de € 71.633,34 e do acto tributário de liquidação de IRS subsequente n.º 2025..., também referente ao ano de 2020, no valor de € 28.653,34, bem como a “*consequente qualificação dos pagamentos recebidos como rendimentos de pensão, com benefícios da isenção ao abrigo de regime de residentes não habituais, ou em alternativa, e sem conceder, tributação à taxa de 21.5% de 2/5 do acréscimo ou a taxa de 28% do total do acréscimo*”.

3. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo os Requerentes, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 10 de Dezembro de 2025.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 27 de Janeiro de 2026 a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
5. Em 20 de Abril de 2026 foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a fixar prazo para que, querendo, os Requerentes se pronunciassem sobre a excepção suscitada pela AT.
6. Os Requerentes nada disseram no prazo fixado.
7. Tomando conhecimento estes Tribunal de que se poderia suscitar-se a questão prévia quanto aos pressupostos processuais da causa, por os Requerentes terem impugnado, no mesmo PPA, a liquidação de IRS n.º 2024... (€ 71.633,34) e a liquidação de IRS n.º 2025... (€ 28.653,34), emitida esta em execução do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra aquela, foi proferido despacho, em 19 de Junho de 2026, convidando as partes a pronunciarem-se, no prazo de 10 dias e em cumprimento do contraditório (artigo 3.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, *ex vi* artigos 16.º, alínea a), e 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT), sobre a relevância de tal circunstância para a determinação do valor da causa e para a competência do Tribunal Arbitral Colectivo.
8. A Requerida respondeu por requerimento de 26 de Junho de 2026, pugnando pela procedência da excepção de incompetência do Tribunal em razão do valor.

9. Os Requerentes responderam por requerimento de 30 de Junho de 2026, pugnando pela sua improcedência.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e, sem prejuízo do que adiante se verá, é *prima facie* competente.
11. Requerentes e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
12. Retomando as palavras dos Requerentes, a AT invocou a excepção de incompetência do Tribunal quanto à “*qualificação dos pagamentos recebidos como rendimentos de pensão, com benefícios da isenção ao abrigo de regime de residentes não habituais, ou em alternativa, e sem conceder, tributação à taxa de 21.5% de 2/5 do acréscimo ou a taxa de 28% do total do acréscimo*”, argumentando que “*qualquer um dos referidos pedidos, em substância, respeita a matéria que não se inscreve no âmbito da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária*” e que “*o tribunal arbitral não se pode substituir à função administrativa exercida pela Administração Tributária no cálculo/recálculo do imposto*”.
13. Como referido, os Requerentes não se pronunciaram.
14. Os Requerentes impugnaram *duas* liquidações de IRS referentes ao mesmo ano (2020): a n.º 2024..., no valor de € 71.633,34 e a n.º 2025..., no valor de € 28.653,34. Uma vez que atribuíram ao processo o valor da primeira, foi constituído um Tribunal Colectivo.
15. Importa agora, oficiosa e preliminarmente, estabelecer os factos que confirmem – ou infirmem – a sua competência:
- a) Os Requerentes, casados entre si, adquiriram o estatuto de residente não habitual em território português pelo período de 10 anos, conforme documentos IRNH000010181 e IRNH000010182, com início em 1 de Janeiro de 2017 e fim em 31 de Dezembro de 2026;

- b) Em 22 de Junho de 2021, submeteram a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS do ano de 2020 composta pela folha de rosto e pelos Anexos J e L (rendimentos obtidos no estrangeiro e residente não habitual respectivamente) identificada com o n.º ...– 2020 ...– ..., com opção pela tributação conjunta.
- c) A referida declaração deu origem à Liquidação de IRS n.º 2021..., de 20 de Julho de 2021, referente ao ano de 2020, que apurou imposto de € 0,00.
- d) Em 15 de Abril de 2024, a AT elaborou o Documento único de correcção (DC), identificado com o n.º ...– 2020 –...–
- e) No anexo J desse DC, relativamente a rendimentos obtidos em Malta (País da fonte 470) e no Reino Unido (País da fonte 826) pelo Requerente A..., foram inscritos os seguintes valores: Rendimentos de capitais (Categoria E): € 240.000,00 (Código E22); € 71,51 (Código E21), correspondente ao valor global de € 240.071,51.
- f) Esse documento deu origem à liquidação de IRS n.º 2024..., de 20 de Abril de 2024, referente ao ano de 2020, com imposto a pagar no valor de € 71.633,34.
- g) Em 27 de Setembro de 2024, os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa (RG) contra tal acto de liquidação de IRS, à qual foi atribuído o número de procedimento...2024... .
- h) Em 8 de Julho de 2025, por despacho do Director da Direcção de Finanças (DF) de Faro, foi proferido despacho de concordância, exarado sobre a Informação de 7 de Julho de 2025, na qual foi proposto o deferimento parcial da RG.
- i) Tal deu origem à liquidação de IRS n.º 2025..., de 9 de Agosto de 2025, referente ao ano de 2020, com imposto a pagar no valor de € 28.653,34.
- j) Não se conformando, os Requerentes apresentaram no CAAD um Pedido de Pronúncia Arbitral incidente sobre ambas as liquidações referentes a 2020, atribuindo-lhe o valor da primeira.

16. Nos termos já referidos (n.ºs 7 e 8, supra), foram as partes convidadas a pronunciar-se sobre a relevância processual da circunstância de a liquidação n.º 2025... ter sido emitida em execução do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação

n.º 2024..., e sobre as consequências de tal circunstância para a determinação do valor da causa e para a competência do presente Tribunal Arbitral Colectivo.

17. Cumpre apreciar, separadamente, a posição de cada uma das partes.

18. A Requerida sustenta, em síntese, que a liquidação n.º 2025... não consubstancia *«um acto autónomo e cumulativo relativamente ao primeiro, mas antes um acto correctivo/substitutivo, emitido na sequência e em execução do deferimento parcial da reclamação graciosa»*, pelo que, *«à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a liquidação originária já não subsistia autonomamente na ordem jurídica enquanto acto lesivo suscetível de impugnação autónoma»*, sendo o único acto tributário subsistente, dotado de eficácia externa e lesividade próprias, a liquidação correctiva n.º 2025... . Conclui que *«o valor processualmente relevante não poderá corresponder ao montante da liquidação originária de € 71.633,34, entretanto substituída, mas somente ao montante da liquidação correctiva subsistente, isto é, € 28.653,34»*, valor inferior ao dobro da alçada do Tribunal Central Administrativo, do que resultaria a incompetência do Tribunal Arbitral Colectivo, tratando-se de excepção dilatória de conhecimento oficioso, insusceptível de sanção, cuja procedência determinaria a absolvição da Requerida da instância.

19. Os Requerentes sustentam a improcedência da excepção, com fundamento em três ordens de razões. Em primeiro lugar, invocam o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Junho de 2015, processo n.º 01483/14, do qual extraem, como sendo conclusão do Tribunal, a afirmação de que a lei *«não estabelece como impedimento legal o facto desta liquidação resultar de uma outra liquidação anulada por erro da recorrida»*, concluindo dela, *a contrario*, que *«é a liquidação originária um acto plenamente impugnável, independentemente da emissão superveniente de acto correctivo»*; citam ainda, do mesmo aresto, a proposição de que *«o segundo acto de liquidação é um acto meramente correctivo do acto anterior que substituiu, não podendo ser objecto de impugnação judicial»*. Em segundo lugar, invocam o artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, nos termos do qual, havendo impugnação de liquidação, o valor da causa corresponde à *«importância cuja anulação se pretende»*, identificando tal importância com o montante da liquidação originária (€ 71.633,34), por ser esse,

sustentam, o acto efectivamente impugnado, «*tal como substituído*» pela liquidação corretiva, e não o desta última. Em terceiro lugar, invocam Decisão Arbitral do CAAD que identificam como referente ao processo n.º 470/2023-T, respeitante a situação que reputam paralela à dos presentes autos (liquidação de IRS corrigida na sequência de deferimento parcial de reclamação graciosa), na qual o valor do processo teria sido fixado pelo montante da liquidação originária (€ 106.129,34), e não pelo da liquidação corretiva subsequente (€ 53.064,67).

20. Não acompanha o Tribunal nenhum dos três argumentos aduzidos pelos Requerentes, por razões que importa desenvolver.
21. Quanto ao primeiro, cumpre notar um equívoco de leitura que não pode subsistir sem reparo. A passagem que os Requerentes atribuem à doutrina do Acórdão do STA de 25 de Junho de 2015, a de que a lei «*não estabelece como impedimento legal o facto desta liquidação resultar de uma outra liquidação anulada por erro da recorrida*», não é uma conclusão tomada pelo Tribunal, mas antes uma das conclusões das alegações do então recorrente (o sujeito passivo/impugnante), tal como reproduzidas no relatório do acórdão, e que precedem a fundamentação e a decisão. Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo julgou o recurso improcedente, confirmando-se a decisão recorrida, que havia julgado verificada a excepção de inimpugnabilidade da segunda liquidação, com fundamento na consolidação, por inércia processual do sujeito passivo, da decisão proferida no procedimento gracioso. A conclusão que efectivamente traduz a *ratio decidendi* do acórdão é a segunda, também citada pelos Requerentes, a de que «*o segundo acto de liquidação é um acto meramente correctivo do acto anterior que substituiu, não podendo ser objecto de impugnação judicial*», a qual, bem lida, não sustenta necessariamente a posição dos Requerentes. Entende este Tribunal, ao invés, que é uma formulação que apenas confirmar a falta de autonomia do acto corretivo relativamente ao procedimento gracioso de que este emerge.
22. Acresce que a *ratio decidendi* do citado Acórdão é estranha à questão do valor da causa, girando antes em torno de um problema de admissibilidade da impugnação: o contribuinte deixara precluir, por inércia sua, o prazo de impugnação da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa e, subsequentemente, contra a decisão de

indeferimento do recurso hierárquico dela interposto, consolidando-se ambas na ordem jurídica como caso decidido. Ora, foi só nesse contexto que o STA indeferiu o recurso: recusou, pela via da impugnação da liquidação corretiva, a uma reapreciação indirecta daquilo que não era contenciosamente sindicável. Nenhuma situação equiparável se verifica nos presentes autos, não tendo os Requerentes deixado precluir prazo algum. Trata-se, assim, de jurisprudência estranha à questão que ora se aprecia.

23. Quanto ao segundo argumento, também não procede. Se é certo que o artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, determina que, havendo impugnação de liquidação, o valor da causa corresponda à *«importância cuja anulação se pretende»*, não é menos verdade que tal formulação não comporta, porém, leitura puramente nominal e/ou subjectiva. A questão de saber se o valor da causa deve corresponder a um critério objectivo ou a valores nominalmente indicados pelo sujeito passivo, atento o seu impacto na limitação, em razão do valor, da competência material dos tribunais arbitrais, foi abordada pelo Supremo Tribunal Administrativo.
24. No Acórdão de 14 de Outubro de 2020, no processo n.º 062/18.4BCLSB (relator Conselheiro José Gomes Correia)¹, o Supremo Tribunal Administrativo negou provimento ao recurso, e fê-lo distinguindo as situações previstas nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT. Tratando-se, naquele caso, da impugnação de correcções à matéria tributável que não haviam originado imposto a pagar, hipótese subsumível à alínea b). Confirmou o STA que aí o valor da causa corresponde ao *«valor contestado»* das correcções, e não a uma liquidação hipotética futura, por o critério da alínea a) pressupor *«que da fixação da matéria tributável resulte imposto a pagar»*. Precisou-se, no aresto referido, que o regime aplicável às situações abrangidas pela alínea a), que são as dos presentes autos, ao afirmar que *«quanto às situações abrangidas pela alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, é pacífico que as mesmas se atêm à expressão monetária da 'utilidade económica imediata do pedido'»*, por contraposição às situações das alíneas b) e c), em que o benefício se relaciona *«com o valor do imposto que for apurado em posteriores colectas»*. Não obstante respeitar, no seu *ratio decidendi*, a uma

¹ Cf. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/062-2020-189164775>

questão distinta da que ora se aprecia, o acórdão fixou, como critério aplicável às situações de impugnação de liquidação (que são as dos presentes autos), o critério também acolhido pela jurisprudência arbitral que o CAAD tem aplicado de forma constante. Na Decisão Arbitral n.º 202/2023-T, de 15 de Janeiro de 2024², recusou-se que o valor da causa corresponda ao montante nominalmente indicado pelo sujeito passivo e divergente do valor da liquidação efectivamente impugnada, afirmando o Tribunal que *«foi esse o acto impugnado – uma liquidação. Foi esse o valor controvertido e submetido a juízo, e só esse valor poderia ser objecto de uma anulação, caso procedesse o pedido de pronúncia, tal como ele foi formulado»*, e acrescentando que admitir-se o contrário equivaleria a facultar a qualquer requerente, *«por fixação subjectiva do valor do pedido (empolando esse valor), assegurar sempre a intervenção de um tribunal colectivo»*. No mesmo sentido decidiu a Decisão Arbitral n.º 649/2021-T, de 25 de Julho de 2022³, em que se discutia o valor da causa numa acção de anulação parcial de acto de liquidação, tendo o sujeito passivo indicado valor superior ao controvertido. Decidiu o Tribunal que, *«não estando em causa a anulação do valor de todo o ato de liquidação, o montante que importa para definir o valor da acção arbitral é o valor controvertido e submetido a juízo»*, e, quanto às consequências de tal incompetência, que *«não parece que esse raciocínio seja viável porque o mesmo é estranho à lógica da justiça arbitral, já tendo o CAAD decidido, na decisão tomada no Processo n.º 365/2019-T, que a consequência da incompetência do tribunal arbitral é apenas a da absolvição da instância, não a remessa dos articulados para outro tribunal arbitral competente»*.

25. Transpondo estes critérios para o caso dos autos: o deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação n.º 2024... já eliminou, por acto da própria Requerida não questionado nestes autos, a diferença entre o montante desta (€ 71.633,34) e o da liquidação corretiva subsequente (€ 28.653,34), cerca de € 43.000,00 que os Requerentes já não devem, seja qual for o desfecho da presente acção arbitral. A importância cuja anulação se pretende, enquanto utilidade económica imediata que a

² Cf. <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

³ Cf. <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

procedência do PPA proporcionaria aos Requerentes, não pode ser outra que não o montante que estes ainda arriscam ter de pagar e que, em caso de procedência do pedido, deixarão de pagar: os € 28.653,34 (da liquidação corretiva). O modo como os Requerentes formularam o pedido, impugnando a liquidação originária tal como substituída pela corretiva, não pode sobrepor-se a esta realidade substantiva, sob pena de se admitir, por essa via redaccional, precisamente a fixação subjectiva e empolada do valor da causa que a jurisprudência citada rejeita.

26. Quanto ao terceiro argumento, também não subsiste. O teor da Decisão Arbitral que os Requerentes identificam como referente ao processo n.º 470/2023-T, constata-se que a questão do valor do processo aí não foi suscitada pela Requerida, nem apreciada pelo colectivo, limitando-se o saneamento a afirmar que «*não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se*»; o valor de € 106.129,34 aí fixado corresponde, sem mais, ao valor indicado no pedido de pronúncia arbitral desde a sua apresentação inicial (que então visava a anulação de ambos os actos, o originário e o corretivo), sem que a ulterior delimitação do pedido, em alegações finais, à anulação da liquidação corretiva tivesse suscitado qualquer reponderação do valor da causa. Uma decisão que não aprecia, nem fundamenta a questão de direito agora em causa não pode invocar-se como *precedente* sobre essa mesma questão: o seu silêncio não constitui doutrina, e não pode prevalecer sobre jurisprudência do CAAD, que, quando chamada a apreciar o mesmo problema, o resolveu em sentido oposto ao pretendido pelos Requerentes.
27. Não obsta a esta conclusão a circunstância, também referida pelos Requerentes, de a Requerida não ter suscitado esta questão na sua Resposta. trata-se de excepção dilatória atinente à competência do Tribunal em razão do valor, o seu conhecimento é oficioso e não precludido por comportamento anterior de qualquer das partes, sendo, aliás, por essa razão, e não por iniciativa de qualquer delas, que o Tribunal chamou as partes a pronunciarem-se sobre o tema, nos termos já referidos (n.ºs 7 e 8, supra).
28. Em face do exposto, conclui-se que apenas a liquidação n.º 2025... subsiste, à data da apresentação do PPA, como acto tributário dotado de eficácia externa e lesividade próprias, e que o valor processualmente relevante é, tão só, o montante de € 28.653,34.

29. Uma vez que a primeira liquidação referente a 2020 deixou de existir quando foi substituída pela segunda, não pode o presente Tribunal apreciá-la.
30. Mas também não pode apreciar a segunda, uma vez que, atento o seu valor, a competência para a respetiva apreciação caberia a tribunal arbitral singular, e não a tribunal arbitral coletivo, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea a), e n.º 3, alínea a), do RJAT.
31. Como o valor da única liquidação subsistente é de € 28.653,34 e o valor mínimo das causas que podem levar à constituição de tribunais colectivos tem de ficar acima de “*duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo*” (valor esse que é de €30.000,00: artigo 6.º, n.º 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que remete para a alçada dos Tribunais da Relação, fixada no n.º 1 do artigo 44.º da Lei de Organização do Sistema Judiciário), conclui-se que o presente Tribunal é incompetente para se pronunciar sobre os pedidos.
32. Tal implica a absolvição de instância da Requerida, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

III. DECISÃO

Termos em que o presente Tribunal arbitral se considera incompetente, em razão do valor, para arbitrar a questão que lhe foi submetida, absolvendo a AT da instância e condenando os Requerentes nas custas, nos termos infra fixados.

IV. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se

pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 28.653,34 (vinte e oito mil seiscientos e cinquenta e três euros e trinta e quatro cêntimos), se bem que tal não interfira no valor das custas.

V. CUSTAS

Custas a cargo dos Requerentes, baseadas no valor que atribuíram ao processo e levou à constituição do Tribunal colectivo (v. vg, decisões dos processos n.ºs 202/2023-T, 708/2022-T, 649/2021-T e 151/2013-T), no montante de € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e oito euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o presente pedido foi julgado inadmissível.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Julho de 2026

O árbitro presidente, com declaração

de que o despacho referido e 7 (e 16) foi proferido contra a minha opinião. Como relator original, defendi que a norma do n.º 3 do artigo 3º do CPC, invocada pela maioria para fundamentar o prolongamento do processo, era inaplicável ao caso: se o Tribunal era incompetente para decidir - como era - , tinha de ser igualmente incompetente para solicitar às partes opiniões sobre essa sua incompetência.

Victor Calvete

O árbitro adjunto (Relator)

João Valbom Baptista

O árbitro adjunto

Francisco Nicolau Domingos

*A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990
excepto em transcrições que o sigam.*