

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 366/2025-T

Tema: IVA – revisão oficiosa de autoliquidação de imposto

SUMÁRIO:

Ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, um pedido de revisão oficiosa de um acto de autoliquidação de imposto deve ser apresentado pelo sujeito passivo no prazo de reclamação administrativa (2 anos, tratando-se de uma autoliquidação) ou, no prazo de 4 anos quando se verifique comprovadamente um erro imputável aos serviços da Requerida.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente), João Pedro Rodrigues e Pedro Guerra Alves (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., n.º... (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e do 10.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), e do artigos 1.º e 2.º, ambos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, com vista à declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), referente ao ano de 2020, materializado na declaração periódica de imposto relativa ao período de Dezembro de 2020, no montante total de € 169.447,98, bem como da decisão de

indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado contra aquele acto proferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 09.04.2025 e foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 11.04.2025.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 03.06.2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 25.06.2025.
6. Por despacho datado de 28.06.2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo (doravante “PA”) e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.
7. Em 17.09.2025, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o PA, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e pugnado, respectivamente, pela sua absolvição da instância e de todos os pedidos formulados pela Requerente.
8. Por despacho arbitral de 18.09.2025, foi concedido à Requerente o prazo de 10 (dez) dias para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.

9. Em 29.09.2025, a Requerente exerceu o seu direito ao contraditório, pugnando pela improcedência das excepções arguidas pela Requerida.
10. Por despacho arbitral de 02.10.2025, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Foi ainda facultado às partes o prazo de 15 (quinze) dias para as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas.
11. Ambas as partes apresentaram as suas alegações escritas no dia 21.10.2025.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

§1 Posição da Requerente

12. A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
 - a. É uma instituição de crédito que realiza, simultaneamente, operações financeiras que não conferem o direito à dedução em sede de IVA e operações que conferem esse direito à dedução;
 - b. A actividade prosseguida pela Requerente encontra-se abrangida por distintos regimes de dedução de IVA;
 - c. A Requerente utiliza, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método da imputação directa relativamente às situações em que o Requerente identificou uma conexão directa e exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas;
 - d. A Requerente utiliza, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método da afectação real relativamente às situações em que o Requerente identificou uma

- conexão directa, mas não exclusiva entre determinadas aquisições de bens e serviços (inputs) e operações activas (outputs) por si realizadas;
- e. A Requerente utiliza, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método geral e supletivo da percentagem de dedução relativamente às demais aquisições de bens e serviços, afectos indistintamente às diversas operações por si desenvolvidas (recursos de “utilização mista”), em conformidade com o ponto 9 do Ofício-Circulado n.º 30.108;
 - f. Com referência ao ano 2020, a Requerente deduziu o IVA incorrido com os recursos adquiridos aos seus fornecedores B..., S.A. e C... através da aplicação do método da percentagem de dedução;
 - g. Em face de uma revisão interna de procedimentos, a Requerente constatou que a utilização da percentagem de dedução não se afiguraria o método mais adequado para determinar a dedução do IVA incorrido, uma vez que não reflecte o efectivo consumo de recurso, devendo ao invés ter aplicado o método de afectação real, tendo, para o efeito, apurado um critério que traduz a efectiva utilização dos recursos adquiridos;
 - h. Em face deste critério, que decorre da consideração do número de comissões cobradas com IVA face ao número total de transacções realizadas relativamente à área de pagamento de serviços e de débitos directos, a Requerente apurou um rácio de dedução de 98,99% na área de pagamento de serviços e um rácio de 80,86% na área de débitos directos;
 - i. Pelo que deve haver lugar à correcção da autoliquidação de IVA do ano 2020, em concreto, a correcção das declarações periódicas de imposto submetidas naquele ano, em virtude de as mesmas terem incorrido em erro relativamente ao regime jurídico do direito à dedução do imposto por si incorrido;
 - j. Diversos normativos legais do Código do IVA prevêm a possibilidade de regularização de imposto, tanto a favor do Estado como a favor do sujeito passivo;
 - k. Tendo em consideração diversa jurisprudência e doutrina, estando em causa situações de erro de direito (como sejam o enquadramento jurídico-tributário a

conferir à dedução do IVA), a rectificação *a posteriori* é possível no prazo de 4 anos, nos termos definidos nos artigos 78.º, n.º 2, e 98.º, n.º 2, do Código do IVA;

1. Assiste-lhe o direito a deduzir adicionalmente IVA no montante global de € 169.447,98, o qual corresponde ao imposto por si incorrido na aquisição de serviços e que apenas foi deduzido com base na percentagem da dedução quando deveria ter sido aplicado o método da afectação real, sendo que aquele montante corresponde à diferença entre o montante de imposto que poderia/deveria ter sido deduzido com recurso ao método da afectação real e o valor do imposto efectivamente deduzido pelo Reclamante através da percentagem de dedução.

13. A Requerente, em resposta às excepções arguidas pela Requerida na sua resposta, refere ainda, em síntese, o seguinte:

- a. A competência do Tribunal Arbitral encontra-se restringida à apreciação de pretensões relativas à legalidade de actos de liquidação de tributos, precedidos da apresentação de pedido de revisão oficiosa de imposto, quando a decisão de indeferimento do referido pedido tenha comportado a apreciação do acto de liquidação acima referido;
- b. A Requerida pronunciou-se, na apreciação do pedido de revisão oficiosa submetido pela Requerente, sobre a legalidade da liquidação sindicada, o que corrobora que o pedido de pronúncia arbitral é o meio adequado para apreciar a (i)legalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa aqui em crise;
- c. A conclusão pela não verificação dos pressupostos legalmente exigíveis para a apresentação, à Requerida, de um pedido de revisão oficiosa, concretamente pela não verificação de um erro imputável aos serviços, comporta, por si só, a apreciação da legalidade de um acto de liquidação;
- d. Este Tribunal é competente para a apreciação da pretensão da Requerente, em virtude de esta respeitar, a título imediato, à apreciação da (i)legalidade da decisão de indeferimento que versou sobre o pedido de revisão oficiosa anteriormente apresentado pelo Requerente e, a título mediato, à apreciação da (i)legalidade do

5.

- acto tributário de (auto)liquidação de IVA do mês de Dezembro de 2020, tendo a Requerida, nessa mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade daquele acto de autoliquidação de imposto;
- e. O legislador estabeleceu que a revisão dos actos tributários, desencadeada por iniciativa do sujeito passivo, deve ser efectuada no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade;
 - f. O limite temporal para a revisão oficiosa por iniciativa do sujeito passivo é correspondente ao prazo geral de 120 dias consagrado para a reclamação graciosa no âmbito do n.º 1 do artigo 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo que, em paralelo, prevê o n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) a revisão dos actos tributários por iniciativa da própria Requerida, no prazo de 4 anos ou a todo o tempo, “*com fundamento em erro imputável aos serviços*”;
 - g. Resulta evidente que a Requerida, na apreciação do pedido de revisão oficiosa submetido pelo ora Requerente, se debruçou sobre a legalidade da pretensão de correcção da (auto)liquidação de imposto referente ao ano de 2020 e analisou os argumentos técnicos aí usados pelo Requerente;
 - h. O facto de a Requerida ter considerado intempestivo o pedido de revisão oficiosa por inexistência de erro imputável aos serviços, o que, por inaplicabilidade do prazo de 4 anos previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT determinaria a inimpugnabilidade das autoliquidações peticionadas, não impede a apreciação da (i)legalidade parcial do acto de autoliquidação de IVA respeitante a Dezembro de 2020;
 - i. A Requerida passou a ter conhecimento da alegada ilegalidade de que padecia o acto tributário de autoliquidação de IVA *sub judice*, tendo tomado uma posição quanto aos mesmos ao indeferir as pretensões anulatórias da Requerente, razão pela qual o erro de que enferma a autoliquidação, tornou-se-lhe imputável;
 - j. Não deverão proceder as excepções invocadas pela Requerida na sua resposta, pelo que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em apreço deverá ser anulada para todos os efeitos legais e, igualmente, deverão os actos de

(auto)liquidação de IVA subjacentes ao pedido de revisão oficiosa em crise ser considerados ilegais, devendo os mesmos serem anulados e o imposto pago pelo Requerente ser-lhe integralmente reembolsado, acrescido de juros indemnizatórios.

§2 Posição da Requerida

14. Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente na sua Resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a. Quer o pedido de pronúncia arbitral, quer, consequentemente, o Tribunal Arbitral são, respectivamente, inidóneos e incompetentes quanto à pretensa ilegalidade da decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa de acto tributário;
- b. A decisão da Requerida baseia-se na falha de um pressuposto e não na apreciação do mérito da autoliquidação de IVA em causa nos autos;
- c. A rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa constitui um acto administrativo em matéria tributária (porquanto tal decisão não apreciou ou discutiu a legalidade de um acto de liquidação), e não um acto tributário, sendo que somente a acção administrativa constitui o meio processual adequado para impugnar a decisão de rejeição liminar daquele pedido objecto dos presentes autos;
- d. O erro na forma do processo é uma nulidade processual que consiste no uso de um meio processual inadequado em face do pedido/preensão de tutela jurídica formulada em juízo, importando a anulação dos actos que não possam ser aproveitados ou nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, como sucede no presente caso, importa a anulação de todo o processo, e a absolvição da Requerida da instância;
- e. Impõe-se igualmente suscitar a incompetência do Tribunal Arbitral, porquanto a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei;
- f. Encontra-se fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes à apreciação da legalidade de actos em matéria tributário, sob pena de violação da lei;

- g. A incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa;
- h. Não existem quaisquer orientações genéricas (leia-se, circular ou instrução administrativa) emitidas pela Requerida sobre a matéria associada à autoliquidação de IVA de Dezembro de 2020;
- i. A autoliquidação *sub judice* deveria ter sido alvo de reclamação no prazo de 2 anos da sua apresentação;
- j. O prazo alargado de 4 anos para deduzir o pedido de revisão oficiosa, nos termos do estatuído no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, encontra-se reservado à Requerida e quanto ao prazo mais alargado “*a todo o tempo*” só dele pode ser lançada mão quando o fundamento é o erro imputável aos serviços, o que não sucede *in casu*.
- k. O pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente, para efeito de poder ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa a que se refere o artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, relativamente às autoliquidações, forçoso é concluir pela inimpugnabilidade destes actos tributários por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto;
- l. Ao contrário do que pretende fazer valer a Requerente, não existe qualquer erro no preenchimento da declaração, consubstanciado em erro no apuramento do *pro rata* de dedução;
- m. O apuramento da percentagem de dedução efectuado pela Requerente está em perfeita concordância com as normas de direito comunitário e interno;
- n. Não resulta demonstrado que o coeficiente de imputação que a Requerente agora pretende adoptar seja mais preciso do que o anteriormente utilizado, motivo pelo qual não resulta comprovada a existência de qualquer erro;
- o. Se era possível a aplicação de critérios objectivos de imputação dos custos comuns, como parece agora defender a Requerente, e, ainda assim, a Requerente decidiu, por sua iniciativa, utilizar um coeficiente de imputação específico previsto no ponto

9 do citado Ofício-Circulado, tal decisão é da sua responsabilidade e somente a si pode ser imputada;

- p. O pedido formulado de dedução adicional de IVA, no valor de € 169.447,98, carece também de fundamento legal;
- q. No caso em análise não está em causa qualquer erro de enquadramento das operações tributáveis, para que se possa invocar “*erro de direito*” e, bem assim, o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA;
- r. As circunstâncias particulares de erro de enquadramento das operações tributáveis, em que o Tribunal de Justiça da União Europeia admite a alteração de método de dedução, não se verificam no caso concreto;
- s. A Requerente deveria ter demonstrado em que medida incorreu no alegado erro de direito, ou em que ponto reside a incorrecção ou desajuste da sua aplicação face à sua actividade, o que não logrou fazer, não alegando nem demonstrando haver erro no enquadramento das operações tributáveis que realizou, estando somente em causa a substituição do método de dedução/critério de imputação por outro que lhe permitiria uma dedução adicional de IVA, no valor de € 169.447,98;
- t. Perante a inexistência de prova inequívoca, não se mostra possível a verificação da metodologia de apuramento dos valores de dedução adicional, percentagem de dedução e do montante de imposto que a Requerente pretende deduzir;
- u. O acto tributário ora contestado deverá ser mantido incólume na ordem jurídica, com as devidas e legais consequências.

III. SANEAMENTO

- 15. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a), do RJAT.
- 16. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

17. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
18. Cumpre apreciar nesta sede as excepções invocadas pela Requerida de inidoneidade do meio processual (impropriedade do meio, nas palavras da Requerida) incompetência material do Tribunal Arbitral e de caducidade do Direito de acção (inimpugnabilidade do acto, nas palavras da Requerida).

§1 Inidoneidade do meio processual

19. Por considerar que o objecto imediato do processo corresponde a um acto em matéria tributária que não apreciou a legalidade de um acto de liquidação, defendeu a Requerida que a respectiva contestação deveria ter sido feita através da acção administrativa, o que significa que o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente não seria o meio processual idóneo para o efeito, porque alternativo à impugnação judicial.
20. Ora, a posição da Requerida a este respeito está desde logo viciada pelo errado pressuposto assumido quanto à natureza do acto de segundo grau contestado no presente processo.
21. É que, conforme se viu, não está aqui em causa um acto em matéria tributária, mas sim um acto tributário, cujo meio processual de contestação é a impugnação judicial, o que resulta inequívoco face ao teor das alíneas a), c) e d) do artigo 97.º do CPPT.
22. Acresce que o factor relevante para determinar a idoneidade do meio processual não é o conteúdo do acto recorrido, mas sim a natureza das questões submetidas à apreciação do Tribunal, aferidas por referência aos concretos pedidos formulados.

23. Neste preciso sentido, sumariou o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no acórdão proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA, em 6 de Março de 2024, que:
- “I - O erro na forma de processo deve ser aferido pelo pedido concretamente formulado, só devendo julgar-se verificado se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo.*
- II - A Impugnação Judicial é o meio processual adequado à apreciação da legalidade da liquidação, ainda que esta seja interposta na sequência de despacho de indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito em que tal despacho se louvou, desde que, na Impugnação Judicial, seja simultaneamente pedida a apreciação da legalidade do referido despacho e da liquidação.”.*
24. Acresce ainda que se o Requerente pretende sindicar, de forma imediata, a legalidade do despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa de acto tributário e, de forma mediata, a legalidade da autoliquidação do IVA, o meio processual idóneo para o efeito é a impugnação judicial.
25. A este respeito é igualmente assertivo o STA ao referir no acórdão proferido no processo n.º 0279/19.4BEVIS, em 10 de Março de 2021, que:
- “para este Supremo Tribunal, o meio processual adequado, para os interessados atacarem, contenciosamente, as decisões de rejeição/indeferimento de processos/procedimentos administrativos (v.g., reclamação graciosa) e, concomitantemente, verem analisados os vícios colados ao ato de liquidação (de impostos, taxas....) em causa, é, unicamente, o processo de impugnação judicial, com as condições e trâmites, positivados nos artigos (arts.) 99.º a 133.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O exclusivo requisito/condição exigida, para que, sempre, seja esta a forma de processo a utilizar, é a verificação e conclusão de o, prévio, procedimento administrativo, casuisticamente, ativado, envolver, dizer respeito, à liquidação de tributos, estaduais, regionais e/ou locais. Portanto, numa formulação genérica, o meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem,*

contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, mesmo que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação.”.

26. Portanto, ao ser a impugnação judicial o meio idóneo para contestar a legalidade do acto visado pela aqui Requerente, conclui-se igualmente pela idoneidade do pedido de pronúncia arbitral para o efeito, que consiste numa forma alternativa à impugnação judicial de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, conforme decorre do preâmbulo do RJAT e do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que concedeu ao Governo a autorização legislativa para instituir a arbitragem tributária.
27. Pelo exposto, julga-se improcedente a excepção de inidoneidade do meio processual suscitada pela Requerida na sua resposta.

§2 Incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de pronúncia arbitral

28. Em relação à questão da competência material dos tribunais arbitrais constituídos no seio do CAAD, entende-se que o pressuposto visado pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e pelo artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação, é o de impor uma filtragem administrativa prévia à via arbitral, que confira à Requerida a possibilidade de sindicar a legalidade dos actos tributários contestados e, dessa forma, decidir sobre a sua manutenção ou anulação da ordem jurídica.
29. Assim, a apresentação de um pedido de revisão oficiosa pela Requerente permite colmatar a necessidade de apresentar reclamação graciosa, assegurando o mencionado pressuposto.

30. Isto é, o que importa é assegurar uma apreciação administrativa das autoliquidações de imposto antes da respectiva contestação junto dos Tribunais, e a revisão oficiosa permite fazê-lo.
31. De resto, a circunstância de a Requerida ter proferido decisão expressa – ainda que no sentido da sua rejeição – em tal pedido de revisão oficiosa é uma evidência adicional – se dúvidas houvesse – de que houve essa apreciação administrativa prévia à contestação efectuada pelos contribuintes (neste caso, a Requerente) junto dos Tribunais.
32. A este propósito este Tribunal adere à decisão arbitral, de 15.04.2024, proferida no processo n.º 560/2023-T, que refere o seguinte:
- “O recurso à via administrativa é exigido como condição de impugnabilidade contenciosa dos atos de retenção na fonte e de autoliquidação nos termos do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e da remissão por esta operada para o artigo 131.º do CPPT, que dispõe que a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa.*
- Tal alegação [da Requerida] é, todavia improcedente, pois o pedido de revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, entendimento reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesas.*
- É verdade que os artigos 131.º e 132.º do CPPT, para os quais a Portaria n.º 112-A/2011 remete, fazem referência à reclamação graciosa, mas não à revisão oficiosa dos atos tributários. Não obstante, deve ser entendido como abrangendo, além da reclamação, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, pois a finalidade visada pela norma é a de garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da Autoridade Tributária) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte ou nas retenções na fonte efetuadas pelo substituto*

tributário e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

Efetivamente, a doutrina e a jurisprudência portuguesas (acórdão do STA de 12.07.2006, Processo n.º 042/06) veem no pedido de revisão do ato tributário um meio impugnatório administrativo com um prazo mais alargado que os restantes, um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.

Como referido por Carla Castelo Trindade (*“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”* Coimbra, 2016, Almedina, páginas 96 e 97 **“(...) as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessidade de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP.**

E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação graciosa.”

Não se alcança que deva ser outro o propósito da norma de remissão da Portaria de Vinculação que indica expressamente as pretensões **“que não tenham sido precedid(a)s de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”**, ou seja, referindo-se com clareza a um procedimento administrativo prévio e não, em exclusivo, à reclamação graciosa. Por outro lado, seria incoerente e antissistemático que os artigos 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais.

Aliás, sob idêntica perspetiva se pode afirmar que a alegada falta de suporte literal também se verificaria quanto àqueles Tribunais (administrativos e fiscais), pois as normas interpretandas são as mesmas, o que poria em causa a jurisprudência consolidada do STA, solução a que não se adere, até porque é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento de segundo grau que se insere na “via administrativa”, locução empregue pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 122-A/2011, aludindo-se neste sentido às decisões proferida nos processos arbitrais n.º 245/2013-T e 678/2021T.

De igual modo, o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”) pronunciou-se sobre a questão no sentido da admissibilidade do recurso à arbitragem tributária quando se reaja a indeferimento de pedido de revisão oficiosa contra ato de liquidação, entre outros, no acórdão de 26.05.2022, no âmbito do processo n.º 96/17.6BCLSB, cujo excerto se transcreve de seguida:

“O que cumpre aqui aferir é se estão ou não abrangidas, na competência material dos tribunais arbitrais tributários, as situações de reação a indeferimento de pedido de revisão de autoliquidação, em relação à qual não foi apresentada reclamação graciosa. Adiantemos, desde já, que a resposta é afirmativa, como, aliás, tem vindo a ser decidido por este TCAS – v. os acórdãos de 11.03.2021 (Processo: 7608/14.5BCLSB), de 13.12.2019 (Processo: 111/18.6BCLSB), de 11.07.2019 (Processo: 147/17.4BCLSB), de 25.06.2019 (Processo: 44/18.6BCLSB) e de 27.04.2017 (Processo: 08599/15). Desde logo, o art.º 2.º do RJAT não exclui casos como o dos autos, devendo considerar-se que são abrangidas as situações em que a liquidação seja o objeto imediato ou mediato da impugnação arbitral. Portanto, por esta via, não há que restringir o alcance desta norma de competência. Por outro lado, a exclusão constante da al. a) do seu art.º 2.º da Portaria de vinculação não tem o alcance que lhe é dado pela Impugnante, porquanto visa salvaguardar as situações em que o legislador consagrou a reclamação administrativa necessária prévia – sendo certo que a nossa jurisprudência admite a possibilidade de se formularem pedidos de revisão de autoliquidações, ao abrigo do art.º 78.º da LGT, ainda que não tenha sido apresentada reclamação graciosa (cfr., v.g., o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.05.2012 (Processo: 0140/13)(...))”

De referir ainda que o problema deve ser juridicamente analisado na perspetiva das condições de impugnabilidade do próprio ato tributário e não da competência do tribunal, pois o que está em causa é a necessidade de uma (específica) interpelação administrativa prévia. Este requisito configura o pressuposto processual da impugnabilidade do ato (in casu, dos atos de autoliquidação, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4 alínea i) do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT (sobre esta questão vide Vieira de Andrade, “Justiça Administrativa (Lições)”, 9.ª edição, Almedina, 2007, p. 305 e segs.). Dito de outro modo, se a tese da AT tivesse vencimento, o Tribunal Arbitral seria competente, mas o ato seria inimpugnável, pelo que do mesmo não poderia conhecer (vide decisão do processo arbitral n.º 397/2019-T, de 12 de junho de 2020).

Em qualquer caso, independentemente da qualificação jurídica como incompetência do Tribunal ou como inimpugnabilidade do ato, a exceção suscitada pela Requerida é improcedente, pois não corresponde à melhor interpretação das normas aplicadas, que é a de que se encontram abrangidas pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria de Vinculação as pretensões que se prendam com a ilegalidade de atos de autoliquidação e/ou de retenção na fonte que sejam precedidos de pedido de revisão oficiosa, pelo que este Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011” (com negritos nossos).

33. É também este entendimento que vem sendo seguido pelo STA, recordando-se aqui o exposto por este tribunal no acórdão de 08.02.2017, proferido no processo n.º 0678/16, em que o mesmo conclui que “[a] circunstância de ter decorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação do acto de liquidação, não obsta a que seja pedida a respectiva revisão oficiosa e seja impugnado contenciosamente o eventual acto de indeferimento desta”.

34. Em função do acima exposto, é de concluir que a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral arguida pela Requerida terá de ser julgada improcedente, podendo o Tribunal conhecer o pedido de pronúncia arbitral.

§3 Inimpugnabilidade do acto de autoliquidação

35. A impugnabilidade do acto tributário referente à autoliquidação de IVA que aqui se encontra em causa está dependente da tempestividade da apresentação do pedido de revisão oficiosa que sobre aquele versou.
36. Só a eventual extemporaneidade de tal pedido terá como consequência a formação de caso decidido ou resolvido e tal traduzir-se-á em que o acto tributário posto em crise deixará de poder ser contestado judicialmente.
37. Assim, para apreciar a impugnabilidade do acto posto em crise, é necessário analisar se estavam ou não preenchidos os pressupostos de que dependia a procedência do pedido de revisão oficiosa.
38. O mesmo é dizer que é necessário analisar se o acto de autoliquidação de IVA posto em crise estava ou não viciado por erro imputável aos serviços da Requerida e se foi respeitado o prazo, previsto no artigo 78.º, n.º 1, parte final, da LGT, de impulsionar a revisão oficiosa nos quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.
39. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente invoca o direito de proceder à regularização do IVA que, alegadamente, foi indevidamente (por defeito) deduzido, dentro do referido prazo de quatro anos.
40. Por seu turno, de acordo com a Requerida, cabe à Requerente o ónus de comprovar a ocorrência do erro que lhe está subjacente e a efectiva imputabilidade do mesmo aos

serviços da Requerida, para que tal revisão oficiosa possa ocorrer dentro do já mencionado prazo de quatro anos.

41. A este propósito, no que tange à querela acerca da existência (ou não) de erro imputável aos serviços da Requerida, subscrive-se, com as devidas adaptações, o entendimento professado pelo STA, no acórdão de 02.10.2024, no processo n.º 01917/21.4BELRS (Relator João Sérgio Ribeiro), no qual se enuncia o seguinte:

- “(...) a revisão oficiosa, apesar de dever ser efetuada pela Administração Tributária, pode resultar da iniciativa desta ou do sujeito passivo. (...). A AT, por seu lado, pode fazer a revisão no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”;
- “O procedimento de revisão dos atos tributários caracteriza-se, sobretudo, por nele ser a entidade que os praticou que eventualmente os vai rever. Podendo fazê-lo por iniciativa própria, no prazo de 4 anos, após a liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, ou por iniciativa do sujeito passivo que terá, tal como decorre da jurisprudência deste STA, um prazo de 4 anos para requerer, também com fundamento em erro imputável aos serviços, a revisão do ato. (...). Pois, uma coisa é o prazo que AT tem para rever o ato, outra, distinta, é o prazo que o sujeito passivo tem para requerer a revisão que, a ser feita, terá sempre como executante a AT, no prazo de 4 anos”;
- “O procedimento de revisão tem, como o próprio nome indica, o propósito de que seja revisto o ato tributário com o objetivo de reforçar as garantias dos contribuintes e, no respeito pela verdade material, permitir que, detetando a AT algum erro, ou sendo alertada para alguma ilegalidade por parte do sujeito, faça as correções que são devidas O objetivo último do procedimento de revisão é, por conseguinte, que seja feita a correção de qualquer erro, incluindo uma qualquer ilegalidade, sempre, no interesse do sujeito passivo, sendo este, aliás, o espírito do procedimento”;
- “(...) decorre da lei e da jurisprudência que no âmbito do procedimento de revisão, tanto a AT como o sujeito passivo poderão ter a iniciativa da revisão no prazo de

4 anos quando se verifique um erro imputável aos serviços, valendo esta última condição para os dois. Isto é, o fundamento tem de ser sempre um erro imputável aos serviços quer para AT quer para o sujeito passivo.”; e

- *“(…) no quadro do artigo 78.º da LGT, está, neste momento, consolidada a possibilidade de o sujeito passivo poder, ainda, solicitar a revisão num período de 4 anos quando se verifique um erro imputável aos serviços. Conceito este que, pela sua abrangência, contempla vícios de facto e de direito o que, em última análise, permitirá abranger ilegalidades que, por essa via, poderão ser suscitadas, já não somente no período de 2 anos, mas num período de 4, pelo facto de serem suscetíveis de ser reconduzidas a um erro de direito imputável aos serviços” (com negritos nossos).*

42. Seguindo-se esta mesma orientação, não decorrendo dos autos qualquer prova ou evidência de que o acto de autoliquidação ora posto em crise padece de um erro que possa ser imputável aos serviços da Requerida, o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação devia ter sido apresentado pela Requerente, no prazo de reclamação administrativa (em regra, 120 dias; no caso em apreço, por se tratar de autoliquidação, 2 anos). É, de resto, esse o entendimento que resulta do pugnado pela própria Requerente, no ponto 42 do seu requerimento de 29.09.2025.
43. Feito este ponto, importa sublinhar que a autoliquidação impugnada nestes autos respeita à declaração periódica do período de Dezembro de 2020, pelo que a 27.12.2024 (data em que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado pela Requerente, conforme decorre do PA), o prazo de 2 anos para pedir a revisão oficiosa daquele acto de autoliquidação já se havia esgotado, o que tem como consequência que este mesmo acto torna-se inimpugnável.
44. Por conseguinte, verifica-se a caducidade do direito de acção em relação a tal acto, já que só a utilização tempestiva do pedido de revisão permitiria abrir (tempestivamente) a via judicial da respectiva contestação.

45. Em função do acima exposto e em suma, é de concluir que o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente deve ser considerado intempestivo relativamente ao acto de autoliquidação de IVA referente ao ano de 2020, plasmado na declaração periódica de IVA respeitante ao período de Dezembro de 2020, caso em que a excepção de caducidade do Direito de acção procede, resultando a consequente absolvição da instância da Requerida.
46. Face ao sentido da decisão, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

IV. DECISÃO

47. Termos em que se decide neste Tribunal Colectivo:
- a. Julgar improcedentes as excepções dilatórias de inidoneidade do meio processual (impropriedade do meio, nas palavras da Requerida) e de incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral, arguidas pela Requerida;
 - b. Julgar procedente a excepção dilatória de caducidade do Direito de acção (inimpugnabilidade do acto, nas palavras da Requerida) arguida pela Requerida, por ocorrer intempestividade na apresentação do pedido de revisão oficiosa de acto tributário por parte da Requerente, e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
 - c. Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

48. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 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 Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 169.447,98 (cento e sessenta e nove mil, quatrocentos e quarenta e sete euros e noventa e nove cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

VI. CUSTAS

- 49.** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 3.672,00 (três mil seiscientos e setenta e dois euros), a suportar pela Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e Relatora)

João Pedro Rodrigues
(Adjunto)

Pedro Guerra Alves
(Adjunto)

