

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 975/2025-T**

**Tema: IRS – Reclamação Prévia – Auto-liquidação**

### **Sumário:**

1 – Tem sido entendido pelo Tribunal Central Administrativo que os TA, que funcionam no CAAD, têm competência para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação, na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa (Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-04-2017, processo n.º 8599/15; de 25-06-2019, processo n.º 44/18.6BCLSB; de 11-07-2019, processo 147/17.4BCLSB; de 13-12-2019, processo n.º 111/18.6BCLSB; de 11-03-2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB; de 26-05-2022, processo n.º 97/16.6BCLSB; de 12-05-2022, processo n.º 96/17.6BCLSB; de 09-01-2025, processo n.º 105/20.1BCLSB).

2 – *De acordo com o Acórdão do STA, Proc. 117/24.6BALS, de 22 de Janeiro de 2025:*

*(...), ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 132.º, n.º 3, do CPPT (cfr., neste sentido, os citados acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 840/2021-T e 778/2023-T na situação similar de impugnação no caso de erro na autoliquidação). Ou seja, havendo lugar a prévia impugnação administrativa necessária para efeito de poder ser deduzida a impugnação judicial (...), o pedido de revisão oficiosa apenas pode ser entendido como preenchendo esse requisito procedimental se for apresentado no prazo de dois anos legalmente previsto para a reclamação graciosa.*

## Decisão Arbitral

### 1. Relatório

A..., NIF ..., com o domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., na cidade de Vila do Conde, (doravante designado de “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento dos actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios n.º 2021 ... . respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de €17.266,65, n.º 2022... respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de €10.364,76, n.º 2021... respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de €4.618,81 e n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de €6.697,94, no total de €38.948,16 (trinta e oito mil, novecentos e quarenta e oito Euros e dezasseis cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 14.11.2025.

O tribunal arbitral foi constituído em 23.01.2026.

A 24.02.2026, a AT apresentou resposta, em que suscitou a excepção de extemporaneidade dos actos tributários referentes aos anos 2017 2018 2020 e 2021.

Por despacho de 23.1.2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações tendo sido dado o direito de contraditório ao Requerente.

O Requerente pronunciou-se sobre a excepção de extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, defendendo a tempestividade do pedido.

O TA foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Objecto do Pedido**

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato o indeferimento (tácito) do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 29 de Maio de 2025, com vista à anulação dos actos de autoliquidação de IRS dos anos 2017, 2018, 2020 e 2021, no valor total de €38.948,16. Mais pede o Requerente a condenação da Requerida na restituição do imposto pago em excesso, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos legais.

## **3. Questão-Prévia: Excepção de Intempestividade**

Na elaboração da decisão arbitral deve dar-se prioridade ao conhecimento “*das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica*” (artigo 608.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC),

subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A AT invoca que tendo o pedido de Revisão Oficiosa (RO) sido apresentado em 29.05.2025, o mesmo é extemporâneo para as liquidações dos anos de 2017, 2018, 2020 e 2021, por ter sido excedido o prazo de dois anos para a apresentação de reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do artigo 140.º do Código do IRS.

Por sua vez, o Requerente defende que o PPA não tem como objecto os actos de liquidação originários, mas antes o indeferimento do pedido de RO, apresentado em 29.05.2025, sendo certo que entende o Requerente que o referido pedido podia ser apresentado no prazo de 4 anos.

### **3.1. Dos Factos Provados**

Com relevância para a apreciação da excepção invocada, consideraram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 29.05.2025, veio o Requerente apresentar revisão oficiosa das auto-liquidações de IRS referentes aos anos de 2017, 2018, 2020 e 2021, alegando que foi residente fiscal nos Países Baixos e exerceu atividade como marinheiro a trabalhar para uma empresa sediada nos Países Baixos, sendo aí que se encontra todo o centro dos seus interesses económicos;
- b) Para o ano 2017, a data limite de entrega da declaração de rendimentos mod.3 foi 31 de Maio de 2018;
- c) Para o ano 2018, a data limite entrega da declaração de rendimentos mod.3 foi 1 de Junho de 2019;
- d) Para o ano de 2020, a data limite de entrega da declaração de rendimentos mod.3 foi em 30 de junho de 2021;
- e) E para o ano de 2021, a data limite de entrega da declaração de rendimentos mod.3 foi em 30 de junho de 2022.

### 3.2. Da Excepção

O efeito jurídico pretendido pelo Requerente com a presente acção arbitral consiste na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento (tácito) do pedido de RO apresentado relativamente aos actos de autoliquidação de IRS de 2017, 2018, 2020 e 2021.

Sobre o pedido de RO dispõe-se no artigo 78.º, n.º 1, da LGT – Revisão dos Actos Tributários – o seguinte:

*1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, 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.*

Resulta, assim, da base legal acima transcrita que é admitida a RO em duas situações:

- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte);
- por iniciativa da administração tributária, 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 (artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte).

No caso em análise, foi apresentado pedido revisão oficiosa, em 29.05.2025, contra actos de autoliquidação (2017, 2018, 2020 e 2021).

Deste modo, relativamente à Declaração de IRS de 2017, o pedido de RO foi apresentado cerca de 7 anos depois do termo do prazo de entrega da declaração (31.05.2018). Relativamente à Declaração de IRS de 2018, o pedido de RO foi apresentado quase 6 anos depois da data de entrega da declaração de IRS (1.06.2019); No que concerne ao acto de auto-liquidação de IRS 2020, o pedido de RO foi apresentado 3 anos 3 anos e 11 meses depois do termo da data de entrega da Declaração de IRS (30.06.2021); por fim, no que respeita à Declaração de IRS de 2021, o pedido de RO foi apresentado 2 anos e 11 meses depois do termo da data de entrega da Declaração de IRS 2021 (30.06.2022).

Estando em causa nos presentes autos, a impugnação de actos de auto-liquidação de IRS, importa nesta análise considerar o disposto no artigo 131.º do CPPT - **Impugnação em caso de autoliquidação** - que estabelece o seguinte:

*1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.*

(...)

*3 - Quando estiver exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1.*

Resulta daquela base legal que a reclamação prévia é obrigatória para abrir a via contenciosa se o seu fundamento não for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação não tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT.

Sobre a reclamação-prévia necessária veio recentemente o STA (Proc. 0117/24.6BALSb, de 23.01.2025), proferir acórdão sobre a questão no seguinte sentido:

---

*(...), ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência **apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 132.º, n.º 3, do CPPT (cfr., neste sentido, os citados acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 840/2021-T e 778/2023-T na situação similar de impugnação no caso de erro na autoliquidação).***

*Ou seja, havendo lugar a prévia impugnação administrativa necessária para efeito de poder ser deduzida a impugnação judicial dos atos de retenção na fonte, **o pedido de revisão oficiosa apenas pode ser entendido como preenchendo esse requisito procedimental se for apresentado no prazo de dois anos legalmente previsto para a reclamação graciosa.***

No caso em análise, o que se constata é que o Requerente impugna actos de autoliquidação de IRS de 2017, 2018, 2020 e 2021, tendo apresentado um pedido de RO em 29 de Maio de 2025, e, fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa dos actos de auto-liquidação em causa.

Constata-se, assim, que o pedido de RO apresentado em 29.05.2025 não foi apresentado dentro do prazo de dois anos relativamente às Declarações de IRS de 2017, 2018, 2020 e 2021.

Sendo assim, é de concluir que o pedido de RO 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, pelo que se verifica a inimpugnabilidade dos actos tributários que constituem objecto (mediato) do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.

\

Alega, ainda, o Requerente a este propósito que o decurso do prazo da reclamação graciosa (que obsta à admissibilidade da revisão com fundamento na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT) não obsta a que seja pedida a revisão oficiosa, com fundamento na 2.ª parte deste artigo,

em que se permite a revisão oficiosa no prazo de 4 anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Refere o Requerente que, tendo sido apresentado pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos, nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, os actos de autoliquidação são impugnáveis, independentemente de se encontrar prevista a reclamação graciosa necessária no prazo de dois anos.

Não se põe em dúvida, e constitui jurisprudência pacífica do STA, que a revisão dos actos tributários por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a liquidação, pode ser suscitada pelo contribuinte, com base em erro imputável aos serviços (cfr. acórdãos de 20 de Março de 2002, Processo n.º 026580, de 12 de Julho de 2006, Processo n.º 0402/06, e de 29 de Maio de 2013, Processo n.º 0140/13).

No entanto, numa interpretação conforme a unidade do sistema jurídico, uma tal possibilidade não pode inutilizar a exigência legal de impugnação administrativa necessária que consta do artigo 131.º, n.º 1, do CPTT, dentro do prazo aí previsto, e que constitui um requisito de impugnabilidade dos actos de auto-liquidação (neste sentido, vide acórdãos do CAAD proferidos nos Processos n.ºs 840/2021-T e 778/2023-T, na situação similar de impugnação no caso de erro na autoliquidação).

Tendo o pedido de RO sido apresentado fora do prazo de 2 anos verifica-se a excepção de inimpugnabilidade dos actos tributários referidos, uma vez que a reclamação prévia é necessária para efeitos de dedução de pedido arbitral. (Cfr. STA, Proc. 87/22, de 9 de Novembro de 2022).

Em conclusão:

Verifica-se a excepção dilatória de inimpugnabilidade dos actos tributários de auto-liquidação de IRS 2017, 2018, 2020 e 2021, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo de dois anos, e, por conseguinte, a impugnação judicial não foi precedida de impugnação administrativa necessária, conforme impunha o artigo 131.º, n.º 1, do CPPT

Face à decisão de inimpugnabilidade dos actos de autoliquidação, fica prejudicado o conhecimento dos restantes pedidos, como o reembolso do imposto liquidado e o pagamento de juros indemnizatórios.

#### **4. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente a excepção de inimpugnabilidade dos actos impugnados;
- b) Absolver a AT da instância;
- c) Condenar o Requerente nas custas do processo.

#### **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 €38.948,16, indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

#### **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €1836, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Lisboa, 30.03.2026

A Árbitra,

Magda Feliciano