

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 151/2026-T

Tema: IRC. Dividendos. Organismos de investimento coletivos não residentes e sem estabelecimento estável. Reclamação graciosa necessária.

SUMÁRIO:

I - Nos termos das disposições conjugadas dos artºs 2º, nº 1, alínea a), do RJAT e 2º, nº 1, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, o tribunal arbitral é competente para conhecer dos pedidos de declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte, independentemente de a impugnação judicial se encontrar sujeita a prévia impugnação administrativa necessária, nos termos da norma regulamentar.

II - O pedido de revisão oficiosa, apresentado nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária pode considerar-se equiparável à reclamação graciosa, para efeito de constituir a impugnação administrativa necessária a que se refere o artº 132º, nº 3, do Código de Procedimento e Processo Tributário e artº 137º, n.ºs 3 e 4 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, caso seja interposto no prazo de dois anos previsto nestes preceitos legais.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º ..., com sede em ..., Luxemburgo, neste ato representado pela sua entidade gestora B... S.A. (“Requerente”), apresentou, nos termos dos artºs 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

(“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade dos atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2021 e 2022, bem como da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra esses mesmos atos.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) foram designados o Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente), o Dr. Nuno Pombo e a Dra. Paula da Silva Andrade para constituir o presente Tribunal Arbitral Colegial, os quais aceitaram no prazo legal, sem que tivesse sido suscitada qualquer oposição pelas partes, e tendo nessa sequência o Tribunal Arbitral sido constituído em 24.4.2025.

Por despacho do Tribunal de 29.4.2026, nos termos do artº 17º, nºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo.

Em 1.6.2026, a Requerida AT apresentou a sua resposta e juntou ainda cópia digitalizada do processo administrativo.

Depois de facultar ao Requerente o exercício do contraditório quanto às exceções invocadas na resposta da AT, em 15.6.2026 o Tribunal proferiu despacho a dispensar a realização da audiência prevista no artº 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

III - POSIÇÃO DAS PARTES

O Requerente alega que é uma entidade jurídica de direito luxemburguês, mais concretamente um organismo de investimento coletivo (“OIC”), com residência fiscal no Luxemburgo e constituída sob a forma contratual e não societária, sendo, para efeitos fiscais em Portugal, um sujeito passivo de IRC não residente e sem qualquer estabelecimento estável neste país. Mais alega que nos anos de 2021 e 2022, na qualidade de acionista de sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação neste país, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos e que foram sujeitos a tributação por retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, perfazendo um total 433.386,05 € de imposto retido na fonte, mas que, na ótica do Requerente, e como resulta do Acórdão do TJUE proferido em 17.3.2022, no processo nº C-545/19 (AllianzGI-Fonds AEVN), ao sujeitar, à data dos factos tributários em análise, a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal aos OIC estabelecidos em Estados Membros da União Europeia, simultaneamente isentando de tributação a distribuição de dividendos a OIC estabelecidos e domiciliados em Portugal, viola, de forma frontal, o artigo 63.º do Tratado para o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”). Neste sentido, no dia 18.7.2025, o Requerente apresentou, ao abrigo do artº 78º da Lei Geral Tributária (“LGT”), pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos referidos atos de retenção na fonte de IRC relativos aos anos de 2021 e 2022, na qual solicitou a anulação dos mesmos por vício de ilegalidade por violação direta do Direito da UE, bem como o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal. No entanto, alega ainda o Requerente que nunca foi notificado de qualquer decisão no

procedimento, pelo que, decorrido o prazo legal para o efeito, presume-se o indeferimento tácito do referido pedido de revisão oficiosa.

A Requerida, na sua resposta, sustenta que os atos de liquidação por retenção na fonte são inimpugnáveis na medida em que, tratando-se de substituído tributário, tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e tendo invocado retenção indevida de imposto é de aplicar o disposto no n.º 3 do art.º 137.º do Código do IRC (“CIRC”). Invoca ainda incompetência, em razão da matéria, porquanto, relativamente ao pedido de revisão oficiosa, o Requerente, na qualidade de substituído tributário, pede que o Tribunal Arbitral aprecie as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do art.º 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, como resulta do disposto no art.º 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março, em que a AT excecionou da sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais tributários as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.» Por impugnação a Requerida sustentou, ainda, que, sendo o Requerente um OIC e um sujeito passivo não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável, deverá o peticionado ser julgado improcedente já que a situação dos residentes e dos não residentes não é, por regra, comparável e que a discriminação só acontece quando estamos perante a aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou de uma mesma regra a situações distintas. Deste modo, tem o TJUE entendido que o facto de determinado Estado-membro não conceder a não residentes certos benefícios fiscais que concede a residentes, apenas pode ser discriminativo, na medida em que residentes e não residentes não se encontram numa situação comparável já que a análise da comparabilidade entre a carga fiscal a que se encontra sujeito o Requerente relativamente aos dividendos pagos por uma sociedade residente em território português e a carga fiscal que pode incidir sobre os OIC abrangidos pelo art.º 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) exige que sejam tidas

em consideração todas as formas de tributação que podem ser aplicadas aos dividendos e às correspondentes ações.

IV - QUESTÕES A DECIDIR

Está em causa no presente processo arbitral determinar se o regime previsto nos artºs 94º, nº 1 alínea c), 94º, nº 3, alínea b), 94º, nº 4 e 87.º, nº 4, todos do CIRC, ao prever que os rendimentos obtidos em Portugal por OIC não residentes estão sujeitos a retenção na fonte liberatória em sede de IRC a uma taxa de 25%, enquanto no artº 22º do EBF se prevê uma isenção de tributação a dividendos auferidos por OIC residentes, é incompatível com o princípio da livre circulação de capitais e, nessa medida, se os atos de liquidação de IRC por retenção na fonte a título definitivo impugnados neste processo arbitral são ilegais e devem ser anulados.

Preliminarmente, importa decidir as exceções de inimpugnabilidade dos atos de liquidação impugnados e de incompetência em razão da matéria suscitada pela Requerida.

V – EXCEÇÕES DILATÓRIAS

V-1 Exceção de incompetência material

Entende a Requerida que o tribunal arbitral é incompetente para conhecer do pedido, com base no disposto no artº 2º da Portaria nº 112/2011, de 22 de março, que estabelece o objeto da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, e, em especial, na alínea a) do n.º 1 desse artigo que, na parte que interessa considerar, é do seguinte teor:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja

cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

(...)”

Para assim concluir, a Requerida sustenta que foi apresentado um pedido de revisão oficiosa contra a retenção na fonte de IRC sem que tenha sido desencadeado precedentemente o procedimento de reclamação graciosa a que se refere o artigo 132º do CPPT, situação que está fora da vinculação da Autoridade Tributária à arbitragem tributária. Acrescenta ainda que o Requerente não recorreu, em tempo, à reclamação graciosa, deixando precluir o prazo de dois anos aí previsto, e, por outro lado, o procedimento revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa para que remete o falado artº 132º do CPPT.

Tal como vem colocada, a questão não respeita à competência do tribunal arbitral, mas à possível inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte.

Com efeito, o Requerente veio impugnar, perante o tribunal arbitral, diversos atos de liquidação de IRC, por retenção na fonte a título definitivo, proferidos entre 2021 e 2022, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido.

Nos termos do artº 2º, nº 1, alínea a) do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais abrange, entre outras pretensões, a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. O pedido de declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte integra, deste modo, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais, no quadro da arbitragem tributária, independentemente de a impugnação contenciosa arbitral se encontrar sujeita a prévia impugnação administrativa necessária, nos

termos da transcrita norma regulamentar. Em todo o caso, essa é uma questão procedimental que poderá conduzir à inimpugnabilidade e não, em sentido próprio, à incompetência do tribunal.

Não pode, por conseguinte, deixar de reconhecer-se que o tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido arbitral, sendo improcedente a exceção dilatória de incompetência do tribunal que vem alegada pela Requerida.

V-2 Exceção de inimpugnabilidade

Na sua resposta a Requerida suscitou a exceção de incompetência deste Tribunal Arbitral alegando, no essencial, que nos termos dos artºs 131º a 133º do CPPT a impugnação de atos de liquidação por retenção na fonte está dependente da prévia apresentação de reclamação graciosa no prazo de 2 anos previstos nesses preceitos como forma de abrir a via contenciosa, não sendo suficiente, para essa finalidade, a apresentação de um pedido de revisão oficiosa apresentado para além do referido prazo de 2 anos.

Quanto a esta exceção, respondeu o Requerente que está em causa uma posição claramente minoritária que tem sido rejeitada unanimemente pelo Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo semelhantes, pois na jurisprudência deste Tribunal tem sido aceite, com relevante unanimidade, que o pedido de revisão oficiosa pode ser espoletado, no prazo de quatro anos, pelo próprio contribuinte e com fundamento em qualquer ilegalidade.

Decidindo.

Quanto a esta exceção, este Tribunal Arbitral adere àquela que lhe parece ser a corrente jurisprudencial mais conforme ao espírito da lei e à unidade do sistema jurídico, segundo a qual a dedução de um pedido de revisão oficiosa apenas pode fazer as vezes de uma reclamação

graciosa de natureza necessária quando aquele pedido tiver sido apresentado dentro do prazo previsto para a interposição desta reclamação.

Apresentado um pedido de revisão oficiosa para além do prazo de 2 anos previsto para a interposição de uma reclamação graciosa necessária, terá de se considerar como não deduzido o meio de impugnação administrativa que o legislador estabeleceu, nos artºs 133º a 135º do CPPT, como um meio de impugnação de natureza necessária.

Assim, decidiu-se na Decisão arbitral de 25.7.2022, procº 840/2021-T:

«Como resulta do transcrito n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos atos tributários pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, com fundamento em qualquer ilegalidade, no prazo de reclamação administrativa, ou por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito (cfr. acórdão do STA de 14 de Março de 2012, Processo n.º 01007/11). Esta distinção quanto a prazos relaciona-se, por outro lado, com o disposto no artigo 131.º do CPPT, que, sob a epígrafe “Impugnação em caso de autoliquidação”, prescreve no seu n.º 1, que “[e]m 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”.

Entende-se também, por efeito do disposto no n.º 7 desse artigo 78.º, que a revisão oficiosa pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos mesmos pressupostos legais, no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento Tributário, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605, e Leonardo Marques dos Santos, “A revisão do ato tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Vol. II, págs. 14 e ss.).

Como se deixou esclarecido, constituindo o pedido de revisão um procedimento de segundo grau que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do ato tributário, haverá de concluir-se que a lei confere ao interessado dois meios alternativos de reação administrativa contra o ato tributário com idênticos efeitos de direito, não existindo nenhum motivo para que não possa estabelecer-se a equiparação entre esses meios.

A questão está, portanto, na limitação que a lei estabelece quanto aos prazos que resulta dos dois segmentos normativos o n.º 1 do artigo 78.º da LGT: o sujeito passivo, por sua iniciativa, pode solicitar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1, primeira parte); a administração tributária, por sua iniciativa, pode proceder à revisão oficiosa no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços, possibilidade que se torna extensiva ao contribuinte por força do n.º 7 do artigo 78.º da LGT.

No caso vertente, o que se constata é que a Requerente impugna atos de autoliquidação de imposto do selo realizados entre 1 de julho de 2017 e 1 de julho de 2021 e apresentou o pedido de revisão oficiosa em 18 de junho de 2021. Fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa, e, 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 131.º, n.º 1, do CPPT).

Impondo-se concluir que o pedido de revisão oficiosa apenas podia abarcar qualquer ilegalidade, como prevê o artigo 78.º, n.º 1, primeira parte, da LGT, caso fosse interposto no prazo de dois após a apresentação da declaração de rendimentos. Tendo sido apresentado para além desse prazo, a revisão oficiosa apenas podia fundar-se em erro imputável aos serviços, o que não se verifica quando estamos perante uma autoliquidação e a Autoridade Tributária ainda não teve oportunidade de se pronunciar sobre a situação jurídica do contribuinte (cfr., neste sentido, acórdão do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e o acórdão proferido no Processo n.º 429/2020-T).»

Na Decisão arbitral de 5.7.2024, proc.º 1000/2023-T decidiu-se o seguinte:

«No entanto, 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.»

Decidiu ainda o CAAD na Decisão arbitral de 14.10.2025, procº 245/2025-T:

«No caso em análise, o que se constata é que a Requerente, no cumprimento das suas obrigações fiscais declarativas, submeteu, em 30 de outubro de 2020, a declaração Modelo 27 da CESE relativa ao ano de 2020 (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral) e apresentou pedido de revisão oficiosa contra os mesmos atos de autoliquidação, em 30 de outubro de 2024 (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral), e fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa.

E 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 131.º, n.º 1, do CPPT (cfr., neste sentido, entre outros, o acórdão proferido no Processo CAAD n.º 840/2021-T).

Sendo assim, é de concluir que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente, para efeito de poder ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, pelo que se verifica a inimpugnabilidade dos atos tributários que constituem objeto do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa necessária dentro do prazo legalmente previsto.

Não se põe em dúvida, e constitui jurisprudência pacífica do STA, que a revisão dos atos tributários por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de 4 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 à 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 atos de autoliquidação. Nesse sentido aponta o acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22), onde se consigna, na situação paralela do artigo 132.º do CPPT, que a formulação de pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a atos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, mas esta é necessária para efeitos de dedução de impugnação judicial.»

Também na Decisão arbitral de 6.1.2026 do procº 327/2025-T se teceram as seguintes considerações:

«É absolutamente consensual que a reclamação graciosa prevista para os atos de substituição tributária tem natureza necessária e que a falta da sua interposição tempestiva torna o ato de primeiro grau contenciosamente inimpugnável. Se, depois de ultrapassado o referido prazo de dois anos, vier a ser apresentada uma reclamação graciosa não há qualquer dúvida de que este meio impugnatório seria intempestivo e deveria ser liminarmente indeferido, sem sequer se conhecer do mérito, ficando também prejudicado o conhecimento de eventual impugnação judicial que se lhe seguisse.

A questão, pois, é a de saber se essa inimpugnabilidade pode, por um mero bizantino formalismo ritual, ser sanada se, depois de decorrido o prazo perentório de dois anos, o contribuinte em vez de deduzir uma reclamação graciosa vier apresentar pedido de instauração oficiosa de um procedimento de revisão. Aceitá-lo significaria fazer tábua rasa do requisito de prévia reclamação graciosa necessária legislativamente erigido como critério de impugnabilidade contenciosa, tornando-o num requisito legal completamente excrecente, inútil e ineficaz, já que o efeito claramente visado e desejado pelo legislador (: estabelecer a

inimpugnabilidade contenciosa de certas categorias de atos tributários quando não sejam objeto de impugnação administrativa no prazo de dois anos) seria completamente frustrado se o contribuinte, numa soi-disant ‘burla de etiquetas’, alterasse a denominação por si atribuída ao procedimento administrativo cujo desencadeamento se apresentava a suscitar.

Ora, não é razoável nem compreensível que a efetividade de requisitos de impugnabilidade contenciosa de atos tributários — que são, note-se bem, erigidos em ordem à prossecução de finalidades de ordem pública ligadas aos interesses da segurança e da certeza jurídicas — ficassem inteiramente na disponibilidade da vontade dos particulares e subordinados aos caprichos do critério que seguissem na denominação atribuída aos requerimentos procedimentais por si apresentados.

Conforme é entendimento dominante na jurisprudência, o pedido de revisão oficiosa deduzido dentro do prazo para a interposição de reclamação graciosa pode fazer as vezes desta e produzir os mesmos efeitos que teriam resultado da interposição deste procedimento. Não obstante inexistir uma completa identidade estrutural e funcional entre ambos os meios procedimentais, a interposição de um pedido de revisão oficiosa dentro de prazo para a dedução da reclamação graciosa é suficiente para satisfazer o requisito da necessidade de prévia interposição de reclamação graciosa previsto tanto no art. 137.º, n.º 4, do CIRC, como no art. 132.º, n.º 4, do CPPT, na medida em que o fim visado pelo legislador é assegurar que a ilegalidade destes atos (que, repete-se, não foram praticados pela Administração fiscal) seja trazida ao conhecimento da AT dentro do referido prazo de dois anos para que, sendo caso disso, possa ser reparada em tempo útil, mediante a intervenção corretiva da Administração. No limite, mesmo que se considerasse a impropriedade do meio procedimental empregue, em tal situação não repugnaria que a Administração procedesse à convolação para a forma procedimental adequada à decisão da pretensão deduzida (assim, art. 52.º do CPPT).

O que já não se afigura possível será reconhecer à dedução de um pedido de revisão oficiosa a aptidão para suprir a omissão de tempestiva interposição da reclamação graciosa que o legislador qualificou de necessária e erigiu em requisito de impugnabilidade contenciosa: admiti-lo implicaria, em total rutura com a unidade do sistema jurídico, que a reclamação graciosa, afinal de contas, não seria nem necessária, nem condição de procedibilidade do subsequente processo jurisdicional.»

Também na Decisão arbitral de 25.2.2026, procº 620/2025-T se decidiu:

«No caso em análise, o que se constata é que o Requerente impugna actos de retenção na fonte realizados em 2021 e 2022, e apresentou um pedido de revisão oficiosa em 29 de Janeiro de 2025, e, fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa.

Sendo assim, é de concluir que 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 132.º, n.º 3, do CPPT, pelo que se verifica a inimpugnabilidade dos actos tributários que constituem objecto do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.

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 Administração Tributária, 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 132.º, n.º 3, do CPTT, dentro do prazo aí previsto, e que constitui um requisito de impugnabilidade dos actos de retenção na fonte. (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).»

Finalmente, na Decisão arbitral de 23.2.2026, procº 857/2025-T concluiu-se:

«Portanto, sufragando a posição perfilhada nas Decisões arbitrais atrás referenciadas, é este Tribunal Arbitral do entendimento que o Artigo 137.º, n.º 4, do CIRC e o Artigo 131.º, n.º 1, do

CPPT impõem, como requisito de impugnabilidade contenciosa de atos de autoliquidação de IRC, a dedução de prévia Reclamação Graciosa no prazo de 2 anos, que assim tem natureza necessária. Desse modo, a falta de interposição de uma Reclamação Graciosa torna os atos de autoliquidação contenciosamente inimpugnáveis.

Contrariamente ao que sustenta a Requerida, a apresentação de um Pedido de Revisão Oficiosa pode fazer as vezes de uma Reclamação Graciosa e produzir os mesmos efeitos procedimentais que teriam resultado da dedução deste meio impugnatório, desde que tal pedido seja apresentado dentro do prazo de caducidade de 2 anos previsto nos referidos Artigos 137.º, n.º 4, do CIRC e 131.º, n.º 1, do CPPT.»

Também não procede a invocação, pelo Requerente, do Acórdão do STA de 9.11.2022, procº 1458/13. Isto porque o «que se consigna nesse aresto é que o pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a atos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, mas esta é necessária para efeitos de dedução de impugnação judicial. O que significa que o acórdão está em perfeita consonância com o princípio resultante do citado artigo 185.º, n.º 1, do CPA, pelo qual, sendo a reclamação graciosa necessária, é exigível a sua prévia utilização, dentro do prazo legalmente previsto, para efeito de dedução da impugnação judicial» (vd. Voto de vencido, Decisão arbitral de 15.6.2026. procº 957/2025-T).

Como também se deixou dito na já citada Decisão arbitral de 6.1.2026 do procº 327/2025-T: «Para que fique claro, (...), os atos de liquidação por retenção na fonte podem sempre ser objeto de pedidos de revisão oficiosa deduzidos no prazo geral de quatro anos previsto no art. 78.º, n.º 1, da LGT e a AT não deixa de estar investida no poder-dever de decidir esses meios impugnatórios. O que fica afastada é a impugnabilidade contenciosa (quer por via da impugnação judicial, quer por via da arbitragem tributária) dos atos de retenção na fonte nos casos em que o pedido de instauração do procedimento de revisão oficiosa não possa fazer as vezes de uma reclamação graciosa necessária por ter sido deduzido para além do prazo de dois anos previsto para a instauração deste meio de impugnação administrativa.

Trata-se, portanto, de um verdadeiro e próprio requisito de impugnabilidade contenciosa, que funciona assim como um pressuposto processual relativo ao ato tributário objeto de impugnação jurisdicional.»

No caso deste processo arbitral está também em causa a aplicação do artº 137º do CIRC, de cujos nºs 2 a 4 resulta o seguinte:

“2 - A faculdade referida no número anterior é igualmente conferida relativamente à autoliquidação, à retenção na fonte e aos pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

3 - A reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido a fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.

4 - A impugnação dos actos mencionados no n.º 2 é obrigatoriamente precedida de reclamação para o director de finanças competente, nos casos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Destarte, e em conclusão, resulta quer do artº 132º, nº 4 do CPPT, quer do artº 137º, nº 4 do CIRC que a impugnação contenciosa de um ato de liquidação por retenção na fonte a título definitivo depende da prévia dedução, contra tal ato, do meio procedimental de reclamação graciosa, no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega da prestação tributária retida. Esta reclamação funciona, assim, como um meio de impugnação administrativa de natureza necessária e, portanto, como um pressuposto processual para a impugnação contenciosa de tais atos tributários.

Neste contexto, é de aceitar que a apresentação de um pedido de revisão oficiosa possa fazer as vezes de uma reclamação graciosa necessária, desde que tenha sido apresentado dentro do prazo legal de apresentação de uma tal reclamação. Porém, nos casos em que a reclamação graciosa tenha natureza necessária, a não apresentação deste meio impugnatório administrativo, ou a sua apresentação fora de prazo, conduzem à inimpugnabilidade contenciosa do ato de liquidação que dela deveria ter sido objeto. Tal ato já não mais poderá ser objeto de impugnação judicial ou de impugnação arbitral, pese embora persista, na esfera da AT, o poder-dever de, sendo caso disso e se verificados os demais pressupostos procedimentais, reparar a eventual ilegalidade de que tal ato padeça por intermédio de um procedimento de revisão oficiosa, de iniciativa própria ou a instância do sujeito passivo.

Aplicando este enquadramento à matéria deste processo arbitral, é possível verificar que os atos de liquidação sob impugnação foram praticados, pelo substituto tributário BNP Paribas Securities Services - S.C.A. (NIF 980279402), entre 20.7.2021 e 9.6.2022. Desse modo, e tendo apenas em consideração o mais recente desses atos (datado de 9.6.2022), o prazo de entrega ao Estado das quantias retidas ao seu abrigo terminou a 20.7.2022, nos termos do artº 94º, nº 6 do CIRC. Assim, como resulta dos já mencionados artºs 132º, nº 4 do CPPT e 137º, nº 3 do CIRC, o prazo para a dedução da reclamação graciosa, de natureza necessária, contra tal ato terminou a 20.7.2024.

Ora, resulta do documento nº 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral do Requerente que o Requerente deduziu em 18.7.2025 (através de requerimento expedido nessa mesma data sob o registo postal nº RL399048971PT e rececionado pela Requerida em 21.7.2025) pedido de revisão oficiosa contra todos os atos que são impugnados neste processo arbitral. Trata-se de pretensão que, desse modo, foi deduzida muito para além do prazo limite de dois anos para a dedução da reclamação graciosa (que terminou, como se viu, em 20.7.2024), circunstância da qual decorre a inimpugnabilidade contenciosa dos referidos atos de liquidação.

Assim, a exceção de inimpugnabilidade suscitada pela Requerida tem de proceder.

VI – DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material suscitada pela Requerida;
- Julgar procedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade suscitada pela Requerida e, consequentemente, absolver a Requerida da instância neste processo arbitral.

VII - VALOR DO PROCESSO

O valor da causa, nos termos do artigo 97º-A do CPPT, é fixado em 433.386,05 €.

VIII - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2 e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e no artigo 4º, nº 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 7.038,00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, condenando-se o Requerente no pagamento da mesma.

Registe-se e notifique-se.

CAAD, 6 de Julho de 2026

O Tribunal Arbitral Colegial,

Carlos Alberto Fernandes Cadilha
(Presidente)

Nuno Pombo
(com declaração de voto)

Paula da Silva Andrade
(Relatora)

Declaração de voto

O presente Tribunal Arbitral julgou procedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade suscitada pela Requerida, absolvendo consequentemente a Requerida da instância. Entendeu ser de aceitar que a apresentação de um pedido de revisão oficiosa possa fazer as vezes de uma reclamação graciosa necessária, o que se mostra pacífico, mas desde que o pedido tenha sido apresentado dentro do prazo legal de apresentação de uma tal reclamação. Sustentou, porém, que nos casos em que a reclamação graciosa tenha natureza necessária, a não apresentação deste meio impugnatório administrativo, ou a sua apresentação fora de prazo, conduzem à inimpugnabilidade contenciosa do ato de liquidação que dela deveria ter sido objeto. Rejeita, portanto, a aplicabilidade do pedido de revisão oficiosa, ou seja, do artigo 78.º da LGT a situações como esta que nos ocupou.

Esta exceção já foi suscitada pela AT noutros processos arbitrais. Um dos mais recentes é o processo n.º 902/2025-T. Nesta decisão, acolhe-se a argumentação expendida na decisão prolatada no processo n.º 1337/2024-T, que merece igualmente a minha concordância.

Ali se pode ler:

“62. Como tem sido entendimento pacífico na jurisprudência do STA a revisão dos atos tributários por iniciativa da Administração Tributária no prazo de 4 anos após a liquidação pode ser suscitada pelo contribuinte, pelo que, a AT não pode recusar a apreciação dessa revisão oficiosa – cfr. a este propósito os acórdãos do STA de 20/03/2002, rec. 026580, de 12/07/2006, proc. 0402/06, e de 29/05/2013, proc. 0140/13, acórdão de 09/11/2022, Processo 087/22.5BEAVR.

63. Resulta do artigo 78.º da LGT que, mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar atos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da LGT.

64. A revisão do ato tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efetuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do art. 78º da LGT, o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer.

65. Ora, in casu, ocorreu o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. Mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa, mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o ato com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte – cf. artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT.

66. Com efeito, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a atos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT.

67. Assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta do IRC, cobrado no âmbito de operações de pagamento de dividendos, e suportado pelo Requerente, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é suscetível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.

68. Note-se que a revisão oficiosa deve ser entendida como um meio administrativo alternativo ou complementar à disposição do contribuinte e tanto pode ser deduzida no prazo de dois anos (v. por remissão para o artigo 132.º do CPPT), como dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, II parte da LGT, desde que, nesta última hipótese, se verifique o pressuposto de “erro imputável aos serviços”. Este entendimento foi há longa data reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. V. a título de exemplo, com as necessárias adaptações, o acórdão de 9 de novembro de 2022, processo n.º 087/22.5BEAVR, em cujo sumário se lê: “IV - O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que [este] não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.]. [...] VI - O meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que

aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).”

69. O conceito de erro imputável aos serviços a que alude o artigo 78.º, n.º 1 da LGT, embora não compreenda todo e qualquer vício (nomeadamente vícios de forma ou procedimentais), abrange a ilegalidade substantiva ou material, i.e., o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo a imputabilidade aos serviços independente da demonstração de culpa dos funcionários. Constitui jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores que esse erro concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente.

70. Perante atos de retenção na fonte, que não foram praticados pelo sujeito passivo, pontifica a jurisprudência que, desde que o erro não seja atribuível a conduta negligente do Requerente, será imputável à AT, independentemente de esta não ter praticado o ato tributário. Salienta-se que dentro do conceito de erro se inclui o erro de direito por aplicação de normas nacionais que violem o direito da União Europeia (tal como conformado na causa de pedir do Requerente), desde que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. O que se compreende, dado que não só o substituto tributário (in casu, a entidade pagadora dos rendimentos) atua em substituição da administração, como seria inadmissível responsabilizar o contribuinte pela atuação do substituto – v. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 9 de novembro de 2022, processo n.º 087/22.5BEAVR e de 12 de dezembro de 2021, processo n.º 26.233, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23 de março de 2017, processo n.º 1349/10.0BELRS.

71. Em síntese, estando em discussão uma ilegalidade substantiva dos atos de retenção na fonte por violação do direito europeu e não existindo quaisquer indícios, nem tal tendo sido alegado, de que o Requerente tenha contribuído para esse erro, estamos perante um erro imputável à administração tributária, enquadrável na previsão do artigo 78.º, n.º 1, II parte da LGT. Desta forma, a revisão do ato tributário pode ser efetuada no prazo de 4 anos, com a consequente tempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido pelo Requerente e a sua equiparação à reclamação graciosa, para efeitos do disposto no artigo 132.º do CPPT, aplicável por remissão do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011. Não assiste razão à Requerida neste ponto.

72. Assim sendo, a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa é suscetível de impugnação, por via judicial ou arbitral, se o Requerente tiver deduzido – dentro do prazo

de quatro anos - a que se refere o artigo 78.º, n.º 1 e 7 da LGT, pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”.

Assim, teria decidido pela improcedência da exceção de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte, apreciando o mérito da causa.

Nuno Pombo