

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 84/2026-T

Tema: IRS. Erro na forma de processo.

SUMÁRIO:

I - Quando as especificidades do caso permitam afirmar que os atos administrativos em matéria tributária não comportam a apreciação da legalidade do ato de liquidação, o meio processual próprio não é o pedido de pronúncia arbitral, mas a ação administrativa.

II - O indeferimento de um pedido de revisão oficiosa exclusivamente por intempestividade permite afirmar que o ato praticado não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

III - O erro na forma de processo não é passível, por incompetência do CAAD em razão da matéria, de convalidação no processo devido, no caso, a ação administrativa regulada no CPTA, ao abrigo do disposto no artigo 193.º do CPC.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Manuel Faustino, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

a) O pedido

A..., casada, contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio na rua ..., n.º ..., em Beja (...-... Beja), doravante "Requerente", notificada em 05-12-2025 do indeferimento do pedido de revisão oficiosa submetido via Portal SICAT em 2025-11-26, a que foi atribuída a entrada n.º 2025..., tendo por objeto a anulação da liquidação de IRS n.º 2022..., de 16-05-2022, com o valor a pagar de € 710,93, relativa ao ano fiscal de 2021, veio, em 16-01-2026, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 e 2 do artigo 95.º e da alínea a), do artigo 101.º, da Lei Geral Tributária (LGT), do artigo 140.º, do CIRS e da alínea a), do n.º 1, do artigo 97.º e da alínea a), do artigo 99.º, e da alínea a), do n.º 1, do art.º 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), impugnar o ato tributário de liquidação de 2023 acima identificada, solicitando ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), ao abrigo dos art.º 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pretende que seja revogado o despacho de indeferimento liminar, ou de rejeição liminar como o Serviço de Finanças de Beja o denomina (objeto imediato) e, conseqüentemente, a anulação da liquidação de IRS subjacente, na medida e no montante que digam respeito ao que qualifica como "alienação de quinhão hereditário", o que tudo se deduz do pedido formulado e da causa de pedir invocada.

b) Tramitação processual

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 28-01-2026

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) nomeou o signatário como árbitro singular, em 16-03-2026.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Por força do preceituado na alínea c), do n.º 1, e do n.º 8, do artigo 11.º, do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 06-04-2026.

Em 06-04-2026 o Tribunal proferiu o seguinte despacho, na mesma data notificado às partes:

- 1. Nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17º, do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), **notifique-se** a Sra. Diretora Geral da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a eventual produção de provas adicionais.*
- 2. Notifique-se a Requerente para, no mesmo prazo, juntar aos autos a petição de revisão oficiosa da liquidação ora impugnada, bem como o despacho de indeferimento. Não obstante a posição já expressa pela Requerente, convida-se a mesma a suprir, em igual prazo, a falta de constituição de mandatário.*

Em 07-05-2026, a Requerente apresentou os documentos e a procuração de constituição de mandatário judicial.

Na mesma data, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante "AT" ou "Requerida", apresentou a sua resposta, em 27.03.2025, onde, por exceção e por impugnação, sustentou a improcedência do pedido.

O Tribunal, também em 07-05-2025, proferiu o seguinte despacho, notificado às partes na mesma data:

Notifique-se o Ilustre Mandatário da Requerente, ora constituído, para, no prazo de 10 dias, ratificar o processado nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 48.º do Código de Processo Civil e, no mesmo prazo, aperfeiçoar a petição inicial quanto aos requisitos daquela, nos termos do disposto no artigo 78.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ambos os Códigos aplicáveis ao Processo Arbitral nos termos do disposto no artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

A Requerente, em 25-05-2026, veio juntar a p.i. articulada e ratificar o processado, defendendo a procedência do pedido por ilegalidade da liquidação de IRS que lhe foi efetuada com referência ao ano de 2021.

Ainda em 25-05-2026, o Tribunal proferiu o seguinte despacho, notificado em 26-05-2026 às Partes:

Notifique-se a Requerida para, no prazo de 10 dias, modificar ou manter a Resposta, em face da p.i. ora junta aos autos na sequência de despacho de aperfeiçoamento.

Em 09-06-2026 veio a Requerida apresentar requerimento em cujos termos mantém a Resposta apresentada.

Ainda em 09-06-2026, o Tribunal proferiu o seguinte despacho, na mesma data notificado às partes:

Decide este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

A decisão arbitral será proferida até ao termo do prazo fixado.

Em 22-06-2026, o Tribunal proferiu o seguinte despacho, notificado às partes em 23-06-2026:

1. Em 2026-06-09, este Tribunal, no exercício das suas competências, proferiu o seguinte despacho:

Decide este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

A decisão arbitral será proferida até ao termo do prazo fixado.

2. Nos mesmos termos, este Tribunal anula agora o despacho anteriormente proferido, com os seguintes fundamentos:

a. Ao iniciar a elaboração da Decisão Arbitral, o Tribunal deu-se conta de que, na sua Resposta, sob a epígrafe "Questão Prévia", o que parecia tratar-se apenas de uma questão de intempestividade da Resposta (por parte da Requerida) considerando as atribuições processuais aqui verificadas, aliás especificamente resolvida com a fixação de prazo, após a receção da pi articulada, para alegar, querendo, o que entendesse, alarga-se, objetivamente, à invocação de duas exceções: "Da impropriedade do meio" e "Da impugnabilidade do ato impugnado"

b. Relativamente às exceções invocadas pela Requerida deve este tribunal proporcionar à Requerente o exercício do direito ao contraditório, nos termos previstos nos artigos no artigo 3.º, n.º 3, que tem aplicação ao processo administrativo por força do artigo 1.º do CPTA e no processo arbitral por força do disposto no artigo 29.º do RJAT. Com efeito,

c. O princípio do processo equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4, da CRP e no artigo 2.º, n.º 1, do CPTA, assume uma dimensão mais ampla do que o princípio do contraditório, mas inclui-o no seu âmbito, segundo uma formulação que visa assegurar a resolução de litígios através de um processo que observe as corretas regras de funcionamento do

5.

tribunal, segundo as garantias de independência e imparcialidade, mas, simultaneamente, que assegure as regras do contraditório e do direito à prova;

d. Assim, o princípio do contraditório assegura que as partes devem sempre ser ouvidas sobre as questões suscitadas ao longo do processo, que se estende às matérias de exceção, que possam ser determinantes para a decisão da causa e, bem ainda, antes de ser decidida qualquer questão de conhecimento oficioso.

3. Ora, não tendo a Requerente, por iniciativa própria, respondido às matérias de exceção invocadas, não pode o Tribunal deixar de lhe proporcionar essa oportunidade, pelo que, anulado o anterior, profere novo despacho, nos termos seguintes:

Notifique-se a Requerente para, querendo, se pronunciar, no prazo de 10 dias, sobre as exceções invocadas pela Requerida.

A Requerente apresentou em 03-07-2026 as suas alegações.

Por não ter sido requerida e não ter sido considerada necessária, a audiência prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada por despacho proferido em 19-07-2026 e notificado às partes em 20-07-2026:

II. SANEAMENTO

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciais e mostram-se devidamente representadas.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT).

A Requerida invoca, na sua Resposta, as exceções dilatórias de impropriedade do meio e inimpugnabilidade do ato impugnado e delas cumpre de imediato conhecer, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 595.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ao processo arbitral nos termos do disposto no artigo 29.º do RJAT, fundamentando-as nos termos seguintes:

Da impropriedade do meio

- i.** A Requerente, pede a anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, no entanto, a revisão oficiosa foi rejeitada liminarmente, por intempestividade, conforme decisão da RO, que se junta como doc. 1.
- ii.** Ora, atendendo a que na Revisão oficiosa não foi apreciado o pedido, nem a legalidade da liquidação de IRS, então, o processo de impugnação não é o meio próprio.
- iii.** Cumpre ter presente o artigo 2º do CPTA, onde se determina no n.º 2 que: “A todo o direito ou interesse legalmente protegido corresponde a tutela adequada junto dos tribunais administrativos” que traduz o princípio da tipicidade de meios processuais.
- iv.** Pelo que, a apreciação do mérito de uma causa pressupõe que o autor tenha lançado mão do meio processual legalmente previsto, que se mostra adequado para fazer valer a sua pretensão.
- v.** Ora, nos presentes autos, o pedido formulado não se enquadra na finalidade abstratamente definida na lei para a concreta via processual utilizada, pois pretende atacar a legalidade da liquidação de 2021 de IRS, sem que, contudo, o despacho recorrido a tenha apreciado.
- vi.** Pelo que, não cabe no disposto no artigo 99º do CPPT, que indica os fundamentos da impugnação Judicial, como se transcreve:
 - «Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:
 - a) *Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;*
 - b) *Incompetência;*
 - c) *Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;*
 - d) *Preterição de outras formalidades legais.»*
- vii.** Com efeito, a utilização do processo de impugnação judicial ou da ação administrativa especial depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o

processo de impugnação judicial, se não comporta uma apreciação desse tipo, é aplicável a ação administrativa especial.

- viii.** A pretensão da Requerente não cabe no processo de impugnação, pois em causa nos presentes autos, apenas está em causa a tempestividade do pedido de revisão oficiosa, por não estarem preenchidos os pressupostos do artigo 78º n.1 e 4 da LGT.
- ix.** Pelo que, não estando em causa a apreciação do acto de liquidação, sempre se concluiria pelo erro na forma do processo, por ser a ação administrativa prevista no CPTA, o meio próprio para reagir do acto em questão.
- x.** Ora, não sendo esta Impugnação o meio próprio e adequado para apreciar os vícios do acto de indeferimento, por intempestividade do pedido de revisão oficiosa, forçoso é concluir que se verifica um erro na forma do processo, o que configura uma nulidade processual, e consubstancia uma exceção dilatória que determina a absolvição da instância, nos termos dos artigos 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea b) do CPTA, aplicável ex vi artigo 2.º alínea c) do CPPT.

Da Inimpugnabilidade do ato impugnado

- xi.** O ppa foi apresentado sem que tenha sido precedido de reclamação graciosa contra a liquidação ora impugnada.
- xii.** O artigo 140.º, n.º 2, do CIRS estabelece que “em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração”.
- xiii.** É, assim, inequívoco que a impugnação contenciosa de liquidações de IRS com fundamento em erros na declaração de rendimentos depende de prévia reclamação graciosa.
- xiv.** Isto é, as liquidações de IRS não são diretamente impugnáveis com fundamento em erro na declaração de rendimentos.
- xv.** A Requerente imputa à liquidação ora impugnada erro que, a verificar-se, decorreria diretamente da declaração mod. 3 que submeteu.

- xvi.** Termos em que se verifica a exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato impugnado, por falta da prévia reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração, cfr. imposto pelo art.º 140º, nº 2 do CIRS, o que constitui uma exceção dilatória insuprível e tem como consequência a absolvição da Requerida da instância – Cfr. art.º 89.º n.º 2 e 4 al. i) do CPTA e arts. 278.º, al. e), 577.º e 578.º do CPC, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Por sua vez, a Requerente fundamentou a improcedência das exceções invocadas nos seguintes termos:

- i.** Vem a requerida AT, em sede de resposta, deduzir as exceções de impropriedade do meio e de impugnabilidade do ato impugnado.
- ii.** Sucede que nenhuma se verifica, como se verá.
- iii.** Com efeito, quanto à alegada impropriedade do meio, afirma a requerida, entre o mais, que "... o processo de impugnação não é o meio próprio." e que "... não cabe no disposto no artigo 99.º do CPPT, que indica os fundamentos da impugnação judicial...". (cfr. artigos 12.º e 16.º da Resposta – sublinhado nosso)
- iv.** E quanto à alegada impugnabilidade do ato impugnado, afirma a requerida que "O artigo 140.º, n.º2, do CIRS estabelece que "em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração." e que "É, assim, inequívoco que a impugnação contenciosa de liquidações de IRS com fundamento em erros na declaração de rendimentos depende de prévia reclamação graciosa.". (cfr. artigos 22.º e 23.º da Resposta – sublinhado nosso)
- v.** Sucede que, como é sabido, a requerente não intentou qualquer impugnação contra a requerida.
- vi.** Tendo antes recorrido a essa CAAD, isto, como é evidente, não nos termos do CPPT, mas sim do RJAT (DL 10/2011).

vii. Pelo que se não verifica nenhuma das alegadas exceções.

Conhecendo:

É manifesto que a Requerente incorre num equívoco de qualificação jurídica quando alega a não verificação da exceção invocada com o facto de "não ter intentado qualquer impugnação contra a Requerida" nos termos do CPPT, porque optou por recorrer ao CCAD, nos termos do RJAT. É que, de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 2, al. c) do RJAT, o ppa deve conter "a identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objeto do referido pedido de pronúncia arbitral" (sublinhado nosso).

Ora, decorre do artigo 1.º do RJAT que a arbitragem é um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária. Sendo um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária é, por inerência, um meio alternativo à impugnação judicial regulada no CPPT e, nesse sentido, comungam da mesma natureza jurisdicional. Acrescendo o facto de a administração tributária se ter vinculado à jurisdição dos tribunais arbitrais mediante a denominada "portaria de vinculação" - a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro que densifica o sentido e o âmbito dessa vinculação, nomeadamente no que diz respeito à competência do CAAD consagrada no artigo 2.º do RJAT.

Não obstante, a alegada impropriedade do meio é fundamentada no circunstancialismo descrito pela Requerida, ou seja, no não recurso à reclamação graciosa a deduzir obrigatoriamente, nos termos do artigo 140.º do Código do IRS (CIRS) e no recurso extemporâneo ao procedimento de revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) para impugnação judicial, *per saltum*, da liquidação do imposto.

A *impropriedade do meio*, que mais não é do que *erro na forma de processo*, traduz-se no plano jurídico, na utilização de um meio processual inidóneo para o efeito pretendido. E ocorre, neste processo, a invocada exceção dilatória, porque, para o efeito não é um pedido de pronúncia arbitral, equivalente a impugnação judicial, como o presente, mas uma ação administrativa, este sim o meio processual adequado para atacar os atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, em face do disposto no artigo 97.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2 do CPPT.

Em Revista, pronunciou-se o STA por Acórdão de 01-10-2025, Processo 0153/14.0BELRS, sobre a questão, tendo sumariado que *"Quando as especificidades do caso permitam afirmar que os atos administrativos em matéria tributária não comportam a apreciação da legalidade do ato de liquidação, o meio processual próprio não é a impugnação judicial, as a ação administrativa"*.

Ora, manifestamente o pedido de revisão oficiosa, ao ser indeferido por intempestividade, não conheceu do mérito, ou seja, não conheceu da legalidade do ato que aquela visava anular - um ato tributário de liquidação.

Procede, pois, a invocada exceção de impropriedade do meio, o que determina, para a Requerida, a absolvição da instância, com todos os legais efeitos. De facto, não sendo o CAAD competente para a apreciação de ações administrativas, na noção que delas dá o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), artigo 35.º e seguintes, também lhe está vedada a convolação do pedido de pronúncia arbitral em conformidade com o disposto no artigo 193.º do Código de Processo Civil (CPC), ambos aplicáveis nos termos do artigo 29.º do RJAT.

O conhecimento da exceção dilatória referida obsta ao conhecimento não apenas ao da segunda exceção dilatória invocada, mas também do mérito do pedido, pelo que não tem o Tribunal de se pronunciar nem sobre as restantes exceções invocadas, nem sobre os factos alegados pelas Partes

III. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, absolve-se a requerida da instância, com todas as consequências legais.

IV. VALOR DO PROCESSO

Tendo a Requerente indicado como valor da causa o montante de € 995,97 e não tendo sido contestado pela Requerida fixa-se naquele montante o valor da causa.

V. DAS CUSTAS

Não é suscetível de se aplicar ao caso a jurisprudência que emana do Acórdão n.º 0740/06, do STA, de 16-05-2007 e, conseqüentemente concluir que a Requerente não deu azo à ação dirigida a tribunal incompetente, no caso o CAAD, uma vez que na notificação do indeferimento do pedido de revisão, nos meios de defesa indicados, constam o recurso hierárquico, nos termos do CPPT, ou a impugnação de atos administrativos, nos termos do CPTA como se colhe do seguinte extrato do ofício n.º..., de 3-12-2025, da Direção de Finanças de Beja (cfr. **Requerimento da Requerente: docs e procuração - notific. decisão final AT** e, também, **PA1, pá. 31**):

Fica ainda notificado de que deste despacho pode recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 66.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou interpor impugnação de atos administrativos no prazo de três meses, nos termos do art.º 50.º e da al. b) do n.º 1 do art.º 58.º, ambos do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, fixa-se em € 306,00 € o valor das custas, em conformidade com o Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de julho de 2026

O Árbitro singular,

(Manuel Faustino)