

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 962/2025-T**

**Tema: IRC - Retenção na fonte. Competência do tribunal arbitral. Pedido de revisão oficiosa. Impugnação administrativa necessária.**

### **Sumário:**

I – Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 2.º, n.º 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 – Se não estiverem preenchidos os requisitos para que o pedido de revisão oficiosa seja válido, a liquidação consolida-se e a AT deve ser absolvida da instância.

### **I – Relatório**

1. A..., fundo de investimento coletivo constituído ao abrigo da lei dos Estados Unidos da América, residente em ..., ..., Estados Unidos da América, com o número de contribuinte fiscal norte-americano ... e com o número de contribuinte fiscal português ... (doravante Requerente), representado pela sua entidade gestora B..., sociedade de direito norte-americano, com sede em ..., Estados Unidos da América, com o número de contribuinte fiscal norte-americano ..., vem, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da revisão oficiosa deduzida contra os atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) de 2022, consubstanciado na guia n.º..., do período de maio de 2022, no montante de € 175.800,17 que incidiu sobre os dividendos auferidos em território nacional melhor identificados infra, requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º,

n.º 3, alínea a), 6.º n.º 2, alínea a) e 10.º n.º 1 alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária plasmada no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com vista à declaração de ilegalidade da referida decisão de indeferimento tácito e do ato de retenção na fonte (15%) com natureza definitiva em sede de IRC, que incidiram sobre dividendos referentes à sua participação social em sociedades comerciais residentes para efeitos fiscais em Portugal no período de tributação de 2022, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a Requerida, AT) no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

O Requerente é um fundo de investimento constituído e a operar de acordo com o direito norte-americano (cf. doc. n.º 1 do pedido de revisão oficiosa) que reúne e investe, de forma coletiva e estruturada, os ativos de diferentes fundos ou planos de proteção na reforma, constituídos por empregadores do setor público ou privado. Os riscos do investimento são partilhados pelos investidores. A gestão do Requerente é levada a cabo pela entidade gestora, identificada supra.

Em 2022, o Requerente auferiu dividendos resultantes da sua participação no capital de uma sociedade comercial portuguesa residente para efeitos fiscais em Portugal, tendo os mesmos sido objeto de retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 15% ((cf. artigo 94.º do Código do IRC e artigo 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Estado Português e os Estados Unidos da América), como melhor se discrimina na tabela infra:

| Entidade Distribuidora dos Dividendos | N.º de Ações | Dividendos (valor bruto) | Data do Pagamento | Retenção na Fonte |                     |      |
|---------------------------------------|--------------|--------------------------|-------------------|-------------------|---------------------|------|
|                                       |              |                          |                   | Taxa              | Imposto             | Guia |
| C...                                  | 5.925.557    | € 1.125.855,83           | 28/04/2022        | 15%               | € 168.878,37        | ...  |
| C...                                  | 242.870      | € 46.145,30              | 28/04/2022        | 15%               | € 6.921,80          | ...  |
| <b>Total</b>                          |              |                          |                   |                   | <b>€ 175.800,17</b> |      |

O Requerente não deduziu nos EUA, Estado da residência, o imposto retido na fonte em Portugal, Estado da fonte, uma vez que de acordo com o direito norte-americano é qualificado como *Collective Investment Funds* ou *Collective Trust Funds*, entidades isentas de impostos ao abrigo do *Internal Revenue Service (IRS) Revenue Ruling 81-100*, estando excluídas da definição de “*investment company*” nos termos da secção 3(c)(1) 1) da *Investment Company Act of 1940*. Deste modo, por serem entidades isentas, os *Collective Investment Funds* não apuram coleta, o que, em consequência, impossibilita a dedução de um eventual crédito de imposto ao abrigo de Convenções para Evitar a Dupla Tributação, assim como não apresentam declarações fiscais.

O Requerente defende que a apresentação de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT do ato de retenção efetuada pelo substituto reunia os pressupostos legais para tal. Por um lado, entende que pelo facto de não ter sido deduzida reclamação administrativa contra o ato tributário (retenção na fonte), nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o contribuinte pode ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do ato tributário ao abrigo da segunda parte desse n.º 1, invocando quer jurisprudência do STA, nomeadamente, o Acórdão de 14.06.2012 proferido no processo n.º 1007/11 e o Acórdão de 18.06.2014 proferido no processo n.º 0862/13, assim como doutrina (FREITAS da ROCHA e PAULO MARQUES). O facto de se estar perante uma situação do artigo 132.º do CPPT – reclamação graciosa necessária – não impede que se utilize outros meios garantísticos administrativos – pedido de revisão oficiosa – se não se tiver utilizado a reclamação graciosa necessária, conforme jurisprudência arbitral de 22.10.2024 no Processo n.º 187/2024-T. Nestes casos, defende o Requerente que o pedido de revisão oficiosa pode ser despoletado no prazo de quatro anos com base nos seguintes fundamentos: “*erro imputável aos serviços*” [art.º 78.º n.º1 , *in fine*, da LGT], “*injustiça grave ou notória*” [art.º 78.º n.º3, da LGT] ou “*duplicação de colecta*” [art.º 78.º n.º 6, da LGT].

O Requerente defende que o conceito de “*erro imputável aos serviços*”, para efeitos do disposto no art.º 78.º n.º1 da LGT diz respeito a qualquer ilegalidade do ato tributário não imputável ao contribuinte, mas à administração tributária, isto é, qualquer ilegalidade para a qual o contribuinte não tenha contribuído, mas, sim, a própria administração através de uma conduta ativa ou omissiva, no ato de liquidação. Essa conduta pode assumir erro de facto (como por exemplo divergências de natureza material e aritmética – errónea quantificação – com a realidade controvertida) ou erro de direito (situações de má qualificação jurídica da (s) realidade(s) controvertidas – errónea qualificação – ou uma situação de má aplicação das normas jurídicas ao caso controvertido).

O Requerente defende que, no caso em concreto, o ato tributário – retenção na fonte nos dividendos distribuídos – não houve qualquer intervenção da sua parte no mesmo e, por isso, não foi praticado por ele, devendo considerar-se “*erro imputável aos serviços*”, posição que tem respaldo quer na jurisprudência arbitral (Processo n.º 924/2023-T e Processo 1356/2024-T ) quer a nível do STA no Acórdão de 29.03.2023 proferido no processo n.º 02087/15.2BEPRT, para concluir que atos de retenção não praticados pela administração tributária mas, sim, pelo substituto tributário, não ilibam a imputabilidade dos mesmos à administração tributária, pelo que se deve concluir pela admissibilidade do pedido de revisão oficiosa do ato de retenção na fonte no prazo de quatro anos ao abrigo do artigo 78.º n.º1 2ª parte da LGT. Uma vez que o ato de retenção foi efetuado em 20.05.2022, o termo do prazo de quatro anos termina em 20.05.2026 e o pedido de revisão oficiosa efetuado em 08.04.2025 é tempestivo.

Por outro lado, o Requerente chama à colação os princípios da justiça, igualdade e da legalidade (art. 266.º n.º2 da CRP e art. 55.º da LGT) que devem nortear a atividade da administração tributária, para concluir que os prazos concedidos ao contribuinte e à administração tributária para exercerem as suas garantias ao abrigo do artigo 78.º n.º 1 da LGT são desiguais, uma vez que o prazo concedido à administração tributária para rever um ato de liquidação é de quatro anos enquanto o contribuinte tem um prazo para solicitar a revisão do ato de liquidação de dois anos (reclamação administrativa),

violando-se o princípio da igualdade de armas previsto nos artigos 13.º, 266.º n.º2 da CRP e artigo 55.º da LGT. Unicamente com o fundamento de “*erro imputável aos serviços*”, o contribuinte e administração tributária estarão em pé de igualdade para exercer os seus direitos, isto é, a aplicação do prazo de quatro anos, devendo concluir-se que a apresentação do pedido de revisão oficiosa no caso concreto foi tempestiva.

Adicionalmente, apelando aos princípios de interpretação das normas jurídicas previstas no artigo 11.º<sup>1</sup> da LGT, os quais remetem para as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, o Requerente refere que quanto ao elemento sistemático, deve ter-se em conta a unidade do sistema jurídico ao abrigo do qual o artigo 78.º n.º 1 da LGT visa o reforço das garantias dos contribuintes assim como a igualdade a nível do procedimento tributário previsto no artigo 55.º da LGT, os quais apontam para que o contribuinte possa usufruir do mesmo prazo que usufrui a administração tributária, isto é, quatro anos. Também igualmente atendendo ao elemento teleológico ou racional que deve existir na interpretação das normas da LGT e, mais, concretamente, no artigo 78.º n.º 1 daquela, vai no sentido de se considerar o pedido de revisão oficiosa como um meio complementar aos meios de impugnação administrativa e contenciosa para corrigir ilegalidades dos atos tributários, pelo que não considerar prazos iguais ao contribuinte e administração tributária, era limitar as garantias dos contribuintes quando na verdade o que se pretendeu foi precisamente o contrário, isto é, reforçá-las.

O Requerente também defende no pedido de revisão oficiosa do ato tributário – retenção na fonte – a violação do Direito da União Europeia, pelo que existe uma situação de injustiça grave e notória nos termos do disposto no artigo 78.º n.º 4 da LGT, defendendo igualmente que também se está neste caso perante um “erro de direito”, pelo que há lugar à aplicação do “*erro imputável aos serviços*”, conforme jurisprudência do STA no Acórdão de 19.11.2014 proferido no processo 0886/14.

O Requerente defende que a aplicação da taxa de retenção a título definitivo de 15% aos dividendos distribuídos [cf. artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.º 1, alínea c) e n.º 3, alínea

---

<sup>1</sup> O Requerente refere artigo 9.º da LGT quando na verdade é o artigo 11.º da LGT.

c), e 87.º, n.º 4, todos do Código do IRC e artigo 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Estado Português e os Estados Unidos da América] viola o Direito da União Europeia, uma vez que, se tais dividendos fossem auferidos por um Organismo de Investimento Coletivo (OIC) constituído e a operar de acordo com a legislação nacional, estariam excluídos de tributação [cf. artigo 22.º, n.º 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)]. O tratamento fiscal conferido pela legislação nacional, que distingue o tratamento a conferir aos dividendos auferidos por fundos de investimento consoante a residência tributária destes, configura, como de seguida se evidencia, uma restrição à liberdade de circulação de capitais, a qual é proibida pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), tendo o TJUE já se pronunciado no mesmo sentido no acórdão AllianzGI-Fonds AEVN, processo C-545/19, pelo que deverá ser anulado o ato de retenção na fonte com o fundamento de violação do disposto do artigo 63.º do TFUE.

Peticona pela procedência do PPA com o consequente reembolso do montante de 175.800,17€ de imposto indevidamente suportado, acrescidos de juros indemnizatórios contados desde a data em que ocorreu o indeferimento tácito, 08.08.2025, posição que tem respaldo quer na jurisprudência do TJUE quanto ao direito a juros indemnizatórios quer em jurisprudência do STA em termos de contagem de prazo quanto aos juros indemnizatórios.

A Requerida apresentou Resposta por exceção e impugnação. A nível da defesa por exceção argui (1) a inimpugnabilidade dos atos de liquidação por retenção na fonte (2) Improriedade do meio processual (3) a incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, e por impugnação defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral por violação do direito da União Europeia.

Assim quanto às exceções a Requerida defende que:

(1) Inimpugnabilidade dos atos de liquidação por retenção na fonte

A Requerida argui que, nos termos do n.º 4 do art. 137.º do CIRC, a impugnação de atos de retenção na fonte a título definitivo é obrigatoriamente precedida de reclamação para o diretor de finanças competente, a deduzir no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte. Também do n.º 4 do art. 132.º CPPT resulta que a impugnação, pelo substituído, da retenção na fonte que lhe tenha sido efetuada a título definitivo deve ser antecedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional no mesmo prazo de 2 anos. Deste modo, uma vez que não foi deduzida reclamação graciosa prévia (e necessária) no prazo de 2 anos prevista nos artigos anteriormente referidos, está-se perante uma exceção dilatória de inimpugnabilidade contenciosa dos atos objeto dos autos, cuja procedência determina a absolvição do pedido.

## (2) Da Impropriedade do meio processual

A Requerida defende que o Requerente não poderia ter apresentado o pedido de revisão oficiosa. Fundamenta a sua posição com o que está plasmado no artigo 78.º n.º1 da LGT, isto é, a revisão oficiosa de um ato tributário apenas pode ser levada a cabo pela entidade que praticou o ato e face ao elemento literal da norma em causa, artigo 78.º n.º1 da LGT, uma vez que de acordo com o âmbito material da norma em causa, só estão abrangidos os atos praticados pela própria administração tributária. Assim, entende que seja duvidosa a possibilidade do procedimento de revisão oficiosa regulado pelo artigo 78.º da LGT para a apreciação da legalidade e validade de atos tributários praticados pelos próprios sujeitos passivos (autoliquidação) ou substitutos tributários (atos de retenção na fonte), como é o caso dos autos. Deste modo, o pedido de revisão oficiosa para revisão do ato de liquidação (retenção na fonte) levada a cabo por entidade diferente da administração tributária, não pode ser admitida, constituindo uma exceção dilatória cuja procedência implica a absolvição de instância.

(3) Da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral

A Requerida invoca ainda a incompetência do tribunal em razão da matéria, na medida em que o Requerente, na qualidade de substituído tributário, pretende que seja apreciada a legalidade das retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário, sem que tenha desencadeado previamente o procedimento de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, além de que o pedido de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa necessária e não foi apresentado no prazo de 2 anos conforme referido artigo 132.º.

A Requerida em defesa da sua posição chama à colação o disposto no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março através da qual a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, *“com exceção de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos 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.”* Ora, *in casu*, não tendo o pedido de anulação das retenções na fonte sido precedido, em prazo, de reclamação graciosa necessária, o Tribunal Arbitral carece de competência para apreciar sobre a (i)legalidade das mesmas, que obsta ao conhecimento do pedido, ainda que o Requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de 4 anos ao abrigo do artigo 78.º da LGT, está-se perante uma exceção dilatória que determina a absolvição da Requerida.

Em sede de impugnação, na resposta a Requerida defende que se encontra subordinada ao princípio da legalidade, pelo que não pode aplicar de forma direta as decisões do TJUE proferidas sobre casos concretos que não relevam do direito nacional.

E, por outro lado, o regime fiscal aplicável aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional, embora consagre a isenção dos dividendos distribuídos por sociedades residentes, não afasta a tributação desses rendimentos por outras formas, seja

por tributação autónoma, seja em imposto de selo, quando os mesmos rendimentos integram o valor líquido destes organismos, não podendo afirmar-se, em substância, que a situação dessas entidades seja objetivamente comparável com a dos Fundos de Investimentos constituídos e estabelecidos noutros Estados-Membros, que auferem dividendos de fonte portuguesa.

Acrescenta que, a admitir-se a comparabilidade das situações dos OIC residentes e não residentes, o tratamento diferenciado não constitui em si mesmo qualquer discriminação proibida pelo n.º 1 do artigo 63.º do TFUE, cabendo às entidades financeiras não residentes demonstrar que suportaram uma tributação mais elevada no seu conjunto, o que não se verificou.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. Em 6 de março de 2026 foi proferido o seguinte despacho:

*“Uma vez que não foram indicadas testemunhas, decide-se:*

*i. dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT);*

*ii. conceder um prazo de 15 dias para que a Requerente, querendo, se pronunciar sobre as questões prévias e as exceções suscitadas pela AT, bem como sobre:*

*- a eventual inadmissibilidade de, no acesso à jurisdição arbitral, se poder dispensar a reclamação graciosa de actos de retenção na fonte (vg, decisão do processo n.º 997/2024-T);*

*- a eventual inadmissibilidade de se poder configurar um erro imputável aos serviços na imputação de desconformidade da lei interna com o Direito da UE (vg, decisões dos processos n.ºs 1309/2024-T e 1342/2024-T);*

- a eventual necessidade de, após a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT (pela Lei n.º 7-A/2016), ser necessário que os Requerentes demonstrem que a AT cometeu algum erro (vg, processo n.º 14/2022-T);

- a eventualidade de a pronúncia solicitada à AT não poder comportar a análise da questão que lhe foi colocada, por não lhe caber qualquer poder para aferir da desconformidade das normas legais com a Constituição (vg. acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 30 de Janeiro 2019, proferido no âmbito de recurso para Uniformização de Jurisprudência - Proc. 0564/18.2BALSB) ou com o Direito da UE (por maioria de razão).

iii. sem prejuízo de a decisão ser proferida até 13 de Julho de 2026, determinar o pagamento do remanescente da taxa arbitral até ao final do próximo mês de Maio.

*Notifique.*

*O árbitro presidente*

*Victor Calvete “*

O Requerente replicou por requerimento, via email, datado de 24.03.2026, com registo no SGP do CAAD em 25.03.2026, pugnando pela improcedência das exceções dilatórias suscitadas. Igualmente também se pronunciou quanto às questões levantadas pelo Tribunal no despacho de 6 de março de 2026 abaixo identificadas:

- a) Inadmissibilidade de, no acesso à jurisdição arbitral, se poder dispensar a reclamação graciosa de atos de retenção na fonte
- b) Inadmissibilidade de se poder configurar um “erro imputável aos serviços” na imputação de desconformidade da lei interna com o direito da União Europeia;
- c) Necessidade de, após a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, ser necessário que os Requerentes demonstrem que a administração tributária cometeu um erro;

- d) Eventualidade de a pronúncia solicitada à administração tributária não poder comportar a análise da questão que lhe foi colocada, pelo facto de a administração tributária não ter qualquer poder para aferir da desconformidade das normas legais com a Constituição ou com o direito da União Europeia.

O Requerente considera quanto a a) que o Tribunal é competente para conhecer do pedido. Quanto a b) considera o Requerente que esta questão foi analisada no âmbito da exceção de inimpugnabilidade invocada pela AT vindo a considerar que existe “erro imputável aos serviços” quando se está numa situação de aplicação de uma norma contrária ao direito da União Europeia. Quanto a c) o Requerente não acompanha a conclusão da necessidade de, por força da revogação do artigo 78.º n.º 2 da LGT (2- Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação), em que havia uma equiparação em termos de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação aos atos de retenção na fonte, haja necessidade de o Requerente provar que a AT cometeu um erro. Quanto a d) o Requerente defende que a AT deve assegurar a prevalência das normas do direito europeu sobre as normas do direito interno, decorrente do princípio do primado do direito europeu e a sua inobservância dá origem a um erro.

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

---

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 13 de janeiro de 2026.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

A Requerida apresentou resposta e juntou PA.

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

O processo não enferma de nulidades.

Foram invocadas diverso tipo de exceções dilatórias que serão analisadas de seguida.

Cabe apreciar e

decidir.

## **II – Fundamentação**

### **Matéria de facto**

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- a) O Requerente -A...- é um fundo de investimento coletivo constituído ao abrigo da lei dos Estados Unidos da América, residente fiscal nos Estados Unidos da América, com o número de contribuinte fiscal norte-americano...,

cf. DOC. 2 anexo ao PPA, e com o número de contribuinte fiscal português ..., cf. PA.

- b) O Requerente era administrado, no período de tributação de 2022, pela entidade B..., sociedade de direito norte-americano, com sede em..., Estados Unidos da América, com o número de contribuinte fiscal norte-americano ...;
- c) Durante o período de tributação de 2022, o Requerente deteve participações em sociedade residente, em território português, tendo auferido, nesses anos, dividendos por efeito da sua participação no capital social dessa entidade;
- d) No referido período de tributação de 2022, o Requerente auferiu dividendos, em território português, no montante total de 1.172.001,13€ (1.125.855,83€+46.145,30€), cf. DOC. 3 anexo ao PPA;
- e) Os dividendos auferidos pelo Requerente foram objeto de retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 15%, em 28/4/2022, nos termos do disposto nos artigos 94.º do Código do IRC e artigo 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Estado Português e os Estados Unidos da América, conforme se discrimina no quadro abaixo:

| Entidade Distribuidora dos Dividendos | N.º de Ações | Dividendos (valor bruto) | Data do Pagamento | Retenção na Fonte |                     |      |
|---------------------------------------|--------------|--------------------------|-------------------|-------------------|---------------------|------|
|                                       |              |                          |                   | Taxa              | Imposto             | Guia |
| C...                                  | 5.925.557    | € 1.125.855,83           | 28/04/2022        | 15%               | € 168.878,37        | ...  |
| C...                                  | 242.870      | € 46.145,30              | 28/04/2022        | 15%               | € 6.921,80          | ...  |
| <b>Total</b>                          |              |                          |                   |                   | <b>€ 175.800,17</b> |      |

cf. DOC. 3 anexo ao PPA

- f) A entidade que procedeu à retenção na fonte, intervindo na qualidade de substituto tributário, foi o Banco D... com o número de identificação fiscal em Portugal ..., cf DOC: 3 anexo ao PPA;

- g) Por se tratar de entidade não sujeita a imposto no seu Estado de residência, o Requerente não deduziu nos Estados Unidos da América o imposto retido na fonte em Portugal, cf. DOC. 4 anexo ao PPA.
- h) O Requerente apresentou na Serviço de Finanças de Lisboa ..., em 8 de maio de 2025, um pedido de revisão oficiosa com o n.º ...2025... contra os atos de retenção na fonte, cf. DOC. 1 anexo ao PPA e PA;
- i) O pedido de revisão oficiosa não foi apreciado no prazo de quatro meses legalmente cominado, pelo que se formou presunção de indeferimento para efeitos de impugnação judicial;
- j) O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 5 de novembro de 2025.

### **Factos não provados**

Não há factos não provados que se considerem relevantes para a decisão da causa.

### **Motivação da matéria de facto**

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

### **III – Saneamento**

A Requerida invoca uma panóplia de exceções referidas acima que importa analisar.

Vejamos

O artigo 124.º, do CPPT, não faz alusão às questões processuais, diversamente do que sucede no CPC, no artigo 608.º, n.º 1, o qual estabelece um critério de precedência lógica, que impõe ao tribunal a apreciação prioritária das questões que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa.

Com efeito, nos termos do artigo 608, n.º 1, do CPC, «sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 278.º, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica».

Considera-se aplicável ao processo arbitral o estabelecido no artigo 608, n.º 1, do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

E o artigo 18.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, refere-se expressamente às «exceções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido».

Tendo em conta o acima exposto, apreciar-se-ão primeiramente as exceções invocadas pela Requerida, a saber:

### **Incompetência em razão da matéria do tribunal arbitral**

Esta questão já foi objeto de jurisprudência arbitral. Este Tribunal Arbitral segue o vertido nos Acórdãos Arbitrais dos Processos n.º 1000/2023-Te 1309/2024-T, de 5 de julho de 2024 e 24 de novembro de 2025, respetivamente, que se pronunciaram do seguinte modo:

Processo n.º 1000/2023-T<sup>2</sup>

[

---

<sup>2</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)

*O artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), subsidiariamente aplicável na arbitragem tributária, sob a epígrafe “Conhecimento da competência e do âmbito da jurisdição”, determina que o âmbito da jurisdição administrativa e a competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria.*

*A atribuição de prioridade absoluta ao conhecimento da questão da competência justifica-se pela consideração de que a única questão para que um tribunal incompetente é competente é para apreciar a sua incompetência, pelo que, verificada essa incompetência, ele fica naturalmente impedido de entrar na apreciação, quer dos restantes pressupostos processuais, quer do mérito da causa.*

*Por outro lado, a competência do tribunal deve ser aferida pelos termos da relação jurídico-processual, tal como é apresentada em juízo pelo autor, independentemente da idoneidade do meio processual utilizado (cfr. acórdãos do Tribunal de Conflitos de 25 de janeiro de 2007, Processo n.º 19/06, do TCA Sul de 12 de fevereiro de 2009, Processo n.º 3501/08, e de 5 de março de 2009, Processo n.º 3480/08).*

*No caso vertente, a Requerida entende que o tribunal arbitral é incompetente para conhecer do pedido, com base no disposto no artigo 2º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março, que estabelece o objeto da vinculação a Administração Tributária 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 as retenções na fonte sem que tenha desencadeado precedentemente o procedimento de reclamação graciosa a que se refere o artigo 132º do CPPT, situação esta que está fora da vinculação da Autoridade Tributária à arbitragem tributária. Acrescentando 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 artigo 132.º 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, os atos de retenção na fonte, no valor total de € 930.635,39, nos períodos de tributação de 2019, 2020 e 2021 **[no caso controvertido o período de tributação é 2022 e os atos de retenção ascendem ao montante de 175.800,17€, sublinhado nosso]** - , bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido.*

*Nos termos do artigo 2.º, n.º 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 judicial 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 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. ]*

Processo n.º 1309/2024-T<sup>3</sup>

[

*Invoca a Requerida que foi deduzido o pedido de revisão oficiosa sem ter sido desencadeado previamente o procedimento de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT. Em função dessa falta de reclamação graciosa “necessária”, o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar o pedido de indeferimento da revisão oficiosa.*

*A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a respectiva apreciação, previamente à verificação dos demais pressupostos processuais - artigos 16.º, do CPPT e 13.º, do CPTA, ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.*

*A Requerida, conforme se explanou, perspectiva a situação de incompetência que argui devidamente, aludindo a liquidações de retenções na fonte efectuadas pelo substituto tributário aquando da colocação à disposição da requerente de dividendos decorrentes de participações detidas em sociedades residentes em território português.*

*A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).*

---

<sup>3</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

*Há restrições à competência dos tribunais arbitrais, derivadas das excepções que constam da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, operada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, mas não têm aplicação no caso em apreço, em que está em causa a apreciação da legalidade de actos de retenção na fonte que foram objecto de pedido de revisão oficiosa.*

*Dispõe o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, na parte relevante, que:*

*Artigo 2.º - Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*

*1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*Por aqui verificamos que a natureza de actos de retenção na fonte são da competência dos tribunais arbitrais, não constando do elemento literal que as mesmas tenham, ou não, sido objecto de pedido de reclamação prévia previsto no art.º 132.º do CPPT<sup>4</sup>*

*Para além da apreciação directa dessa legalidade de actos deste tipo, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de*

---

<sup>4</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo 01901/10.3 BEBRG

Data do Acórdão: 08.06.2012, Maria Fernandes Antunes Aparício Duarte Brandão

Sumário:

I- Verificando-se a excepção dilatória de incompetência absoluta em razão da matéria, o tribunal terá de absolver da instância o Réu (e não ordenar a remessa dos autos ao tribunal competente).

II- Resulta do disposto no n.º 2 do artº 14º do CPTA que, quando a petição seja dirigida a tribunal incompetente sem que o tribunal competente pertença à jurisdição administrativa, deverá o tribunal administrativo declarar a sua incompetência e, em consequência, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 101.º, 102.º, n.º 1, 105.º, n.º 1 e 494.º alínea a) do CPC, ex vi artigo 1.º do CPTA, absolver o Réu da instância.

II.1- Os motivos, de ordem meramente pragmática, não legitimam a remessa dos autos, ao arrepio da lei e do princípio basilar do direito segundo o qual onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através do processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT.*

*Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de que o processo arbitral tributário constitua «um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» (n.º 2).*

*A necessidade que existiu de não se abrangerem acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo ou de acção administrativa, nasce da própria redacção do artigo 2.º do RJAT, uma vez que a arbitragem tributária não foi implementada quanto a essas matérias.*

*De qualquer forma, extrai-se também da referida autorização legislativa, designadamente da alínea a) do n.º 4 do referido artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, ao fazer referência aos «actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação», que não se pretendeu estender o âmbito da arbitragem tributária à apreciação de actos que, nos termos do CPPT, não podem ser objecto de impugnação judicial, mas para que é adequada a acção administrativa.<sup>5</sup>*

*Aquela expressão tem insita a exclusão dos «actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação» e das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através*

---

<sup>5</sup> Idem.

*de impugnação judicial ou da acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), conforme esses actos comportem ou não comportem, a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.*

*É este o único critério de distinção dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, com as limitações que apontámos, não havendo suporte legal para sustentar que, relativamente à impugnação de actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, se possa utilizar a acção administrativa, designadamente para apreciar questões relativas à verificação dos pressupostos de pedido de revisão oficiosa e utilizar a acção “tributária” para apreciar somente a liquidação! Não nos parece que faça qualquer sentido!*

*Da nossa jurisprudência, sem querermos ser fastidiosos, retira-se que além dos Tribunais Tributários serem os competentes para apreciar reclamações e revisões em que se discutem questões tributárias, ainda “Na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento oficioso.”, tendo pois os órgãos jurisdicionais um dever acrescido.*

*Nos casos de indeferimento tácito, não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado.*

*No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter*

*sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo. Por isso, presume-se o indeferimento tácito do meio de impugnação administrativa utilizado (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo um acto de liquidação, baseando-se em razões substantivas e não em razões formais.<sup>6</sup>*

*Por maioria de razão o que vem sendo dito será aplicável a actos expressos de indeferimento proferidos em sede de revisão oficiosa.*

*De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo actos de retenção na fonte, ficcionando-se o indeferimento das ilegalidades invocadas, é de considerar que o acto conhece expressamente da legalidade desses actos e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa, nos tribunais estaduais, é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo a acção arbitral.<sup>7</sup>*

*É assim competente o Tribunal arbitral para apreciar actos de revisão oficiosa sobre liquidações, quer sejam tácitos, quer sejam expressos.]*

---

<sup>6</sup> E confirma essa interpretação o abandono pelo procedimento administrativo geral, da figura do indeferimento tácito, típico apenas do procedimento administrativo-tributário, pois, naqueles, tendo sido colocado o ênfase no dever de decisão da Administração, de que é apanágio a acção administrativa especial para condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido (n.º 1 e alínea b) do n.º 2, ambos do art.º 46º e arts.º 66º e ss.) que garante aos particulares o direito de acesso aos tribunais para os efeitos que lhe são próprios, em caso de silêncio da Administração perante legítimos pedidos seus, ou seja, em caso de omissão ilegal do exercício daquele dever. Na verdade, perante tal silêncio e quando ao mesmo não seja atribuído significado inverso (de deferimento tácito), o que passa a admitir-se, diferentemente do que sucedia anteriormente, não é a impugnação dum (ficcional) acto de indeferimento (tácito), mas antes o desencadear dum novo mecanismo conducente a exigir da Administração a conduta que legalmente lhe é devida; quer dizer, enquanto suporte do objecto da causa, o que está em presença não é um hipotético (com base em presunção) acto da Administração, mas, justamente, o seu oposto, ou seja, a concreta omissão ilegal de acção (decisão) desta. O deferimento tácito que estava previsto no art.º 109.º do CPA, foi revogado pelo art.º 7.º do Decreto-Lei 4/2015, de 7/1/2015. Mas, como dissemos, o procedimento administrativo-tributário não tem “cedido” às pressões para terminar com o privilégio da execução prévia, pressuposto de tudo o resto.

<sup>7</sup> Cfr. Ac. do STA, processo n.º 01166/04, de 6-10-2005, Jorge de Sousa: processo n.º 01171/04, de 02-02-2005, Baeta de Queiroz: processo n.º 0306/09, de 08-07-2009, Pimenta do Vale: processo n.º 0420/09, de 23-09-2009, Isabel Marques da Silva: processo n.º 087/22.5BEAVR, de 09-11-2022, José Gomes Correia. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Aliás, refira-se que a fundamentação usada no Processo 1309/2024-T para defender a improcedência da exceção dilatória do tribunal em razão da matéria alegada pela Requerida, já tinha sido adotada pelo tribunal arbitral relativo ao Processo 551/2024-T de 10.02.2025.

Tendo em conta o acima exposto, é convicção deste tribunal arbitral que é competente para conhecer do pedido arbitral, sendo improcedente a exceção dilatória de incompetência do tribunal em razão da matéria alegada pela Requerida.

### **Inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte**

Por despacho de 6 de março de 2026, o tribunal arbitral suscitou oficiosamente a questão da inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte com fundamento na intempestividade da impugnação administrativa necessária a que se refere o artigo 132.º, n.º 3<sup>8</sup>, do CPPT, tendo determinado, nesse mesmo despacho, para efeito do exercício do contraditório, a notificação do Requerente para se pronunciar quanto a essa possível exceção dilatória.

É esta a questão que cabe agora analisar.

Na análise quanto a esta questão, este tribunal arbitral segue a posição assumida no Acórdão arbitral de 5 de julho de 2024 referente ao Processo n.º 1000/2023-T quando o mesmo conclui que

[

*Em conclusão:*

*Verifica-se a exceção dilatória de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte, suscitada oficiosamente pelo tribunal arbitral, uma vez que o pedido*

---

<sup>8</sup> O regime do n.º 3 do artigo 132.º do CPPT também se aplica às situações previstas no n.º 4, que é o caso dos presentes autos, do mesmo artigo, por remissão deste para o n.º 3.

*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 132.º, n.º 3, do CPPT. ]*

transcrevendo-se o que é relevante no aresto arbitral ao Processo 1000/2023-T com as adaptações ao caso concreto para fundamentar a posição assumida no caso em análise:

[

*(...) nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, os serviços e organismos que integram a Administração Tributária vinculam-se à jurisdição arbitral no tocante a qualquer dos tipos de pretensões identificadas o n.º 1 do artigo 2.º desse RJAT, com exceção das relativas à “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação 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” (CPPT).*

*No caso de impugnação de retenção na fonte, o artigo 132.º do CPPT estatui o seguinte:*

- 1- A retenção na fonte é suscetível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.*
- 2- 2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido.*
- 3- Caso não seja possível a correção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.*

*4 – O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efetuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.*

*O n.º 3 do artigo especifica, à semelhança do que sucede em caso de erro na autoliquidação, a que se refere o artigo 131.º, que a impugnação judicial será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração. Essa disposição, que tem igualmente aplicação quando a impugnação judicial seja deduzida pelo substituído, tem o sentido inequívoco de tornar exigível a prévia impugnação administrativa do ato tributário como condição de acesso à via jurisdicional, e constitui um requisito de impugnabilidade contenciosa.*

*Esse, aliás, é o princípio geral que resulta do artigo 185.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável no processo arbitral, segundo o qual, “as reclamações e os recursos são necessários ou facultativos, conforme dependa, ou não, da sua prévia utilização a possibilidade de acesso aos meios contencioso de impugnação e de condenação à prática de ato devido”.*

*Por outro lado, a exigência legal de uma impugnação administrativa necessária tem em vista obter, por via de um procedimento de segundo grau, a reapreciação da legalidade do ato impugnado, permitindo que a Administração possa ainda tomar uma posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder ser suscitar um litígio judicial.*

*É ainda de fazer notar que a lei permite que o sujeito passivo, por sua iniciativa, possa solicitar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, da LGT).*

*O pedido de revisão constitui igualmente um procedimento de segundo grau, que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o artigo 132.º do*

*CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do ato tributário, e que pode ser deduzido no mesmo prazo e desencadear, em idênticos termos, em caso de indeferimento, o recurso à via contenciosa.*

*Conferindo a lei ao interessado dois meios alternativos de reação administrativa contra o ato tributário, com idênticos efeitos de direito, nenhum motivo existe para que não possa estabelecer-se a equiparação entre esses meios para o efeito de sujeitar o litígio à arbitragem.*

*A questão em análise foi já dirimida nesse mesmo sentido por jurisprudência amplamente maioritária dos tribunais arbitrais (entre muitos, os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 617/2015-T, 429/2020-T, 840/2021-T e 778/2023-T, e veio a ser sufragada pelo acórdão de 27 de abril de 2017 do TCA Sul, no Processo n.º 08599/17).*

*Tendo sido apresentado, no caso vertente, um pedido revisão oficiosa contra atos de autoliquidação, e sendo esse um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, a questão está na limitação que a lei estabelece quanto aos prazos que resulta dos dois segmentos normativos do 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 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.*

*No caso em análise, o que se constata é que o Requerente impugna atos de retenção na fonte realizados em 13 de maio de 2019, 12 de maio de 2020 e 22 de abril de 2021 e apresentou um pedido de revisão oficiosa em 18 de maio de 2023, 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 atos tributários que constituem objeto do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.*

*Refere a 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 atos de autoliquidação são impugnáveis, independentemente de se encontrar prevista a reclamação graciosa necessária no prazo de dois anos.*

*(...)*

*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 atos de retenção na fonte.*

*Nesse sentido aponta o acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22), onde se consigna, na situação abrangida pelo 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.]*

Do acima transcrito e transpondo para o caso dos autos deve ler-se “No caso em análise, o que se constata é que o Requerente impugna atos de retenção na fonte realizados em 28/4/2022, conforme provado (sublinhado nosso), e, apresentou um pedido de revisão oficiosa em 8 de maio de 2025, conforme provado (sublinhado nosso) 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 atos tributários que constituem objeto do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.”<sup>9</sup>*

---

<sup>9</sup> A posição assumida no referido Acórdão Arbitral relativo ao Processo n.º 1000/2023-T foi chamada à colação pelo STA em sede de uniformização de jurisprudência com a prolação do respetivo Acórdão de 22/1/2025 relativo ao Processo n.º 0117/24.6BALSb no âmbito de pedido de pronúncia arbitral formulado no processo n.º 1000/2023-T (decisão recorrida) que correu termos no CAAD e com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) datado de 27 de abril de 2017 vertido no Processo n.º 08599/15 (Acórdão fundamento do TCAS), embora o STA neste Acórdão de Uniformização, não se tenha pronunciado sobre a questão da exceção dilatória suscitada no Acórdão Arbitral de 22/1/2025 relativo ao Processo n.º 0117/24.6BALSb.

Assim, tendo em conta o acima exposto, é convicção deste Tribunal Arbitral que a exceção dilatória invocada pela Requerida é procedente com as devidas consequências legais.

### **Exceções de conhecimento prejudicado.**

5. Face à decisão de inimpugnabilidade dos atos de retenção fica prejudicado o conhecimento da exceção de impropriedade do meio processual e das restantes questões constantes suscitadas no Processo.

### **Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios**

6. Não sendo de tomar conhecimento do pedido arbitral de declaração de ilegalidade dos atos de retenção na fonte e da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, fica necessariamente prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto liquidado e do pagamento de juros indemnizatórios.

## **III – Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência do tribunal arbitral;
- b) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade dos atos de retenção na fonte que constituem objeto do pedido arbitral;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento da exceção dilatória de impropriedade processual e demais questões;
- d) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância quanto ao pedido principal;
- e) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de juros indemnizatórios.

---

### **Valor do processo**

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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 175.800,17 €.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, que fica a cargo do Requerente em face do decaimento.

Notifique.

Lisboa, 29 de julho de 2026,

Os Árbitros,

Victor Calvete (Presidente - com a declaração de que preferiria usar a fundamentação da absolvição da instância constante da declaração de voto do Senhor Dr. António Pragal Colaço)

António Pragal Colaço (Adjunto, com declaração de voto anexa)

Júlio Tormenta (Adjunto-relator)

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Com todo o respeito pelo duto e tecnicamente bem elaborado Acórdão, exarado pelo Relator deste processo, decidiria igualmente pelo decidido nas alíneas d) e e) do presente Acórdão arbitral, mas “calcorreando” caminho distinto.

À imagem do que defendi no Processo nº 551/2024-T de 2025-02-10,<sup>10</sup> de cujo sumário consta:

*1 - A falta do procedimento prévio de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT, não obsta à admissibilidade do pedido de Revisão de Acto Tributário previsto no art.º 78.º da LGT, mesmo que interposto para além do “terminus” do prazo daquele;*

Teria de decidir pela improcedência da exceção de inimpugnabilidade dos atos de retenção na fonte que constituem objeto do pedido arbitral e que constitui a alínea b) do decidido no presente Acórdão arbitral.

Mas também à imagem do que defendi no mesmo processo e cuja continuação de sumário no mesmo processo, foi: *2 - O conceito de “serviços” previsto no art.º 78.º da LGT, não engloba actos “errados” praticados pelo poder legislativo;*

*3 - A interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquele.*

*4 - A legislação portuguesa de IRC, ao tributar por retenção na fonte juros auferidos por sociedades residentes em Portugal a OIC’s constituídos ao abrigo da legislação de outro Estado, sem estabelecimento estável em Portugal, ao mesmo tempo que permite aos OIC*

---

<sup>10</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt);

*equiparáveis constituídos ao abrigo da legislação nacional beneficiar, em idêntica situação, de isenção dessa retenção na fonte, não é compatível com o direito da União Europeia, por violação da liberdade fundamental de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo C-545/19, (acórdão de 17.03.2022). decidiria assim pela absolvição da Requerida arrimado no seguinte:*

Haveria uma questão com natureza equiparada a prévia, que além de constituir matéria de direito é de conhecimento oficioso pelo Tribunal, que tem de ser analisada na sua dimensão jurídico-formal, qual seja, a interpretação do inciso do art.º 78.º, n.º 1 da LGT. Na verdade, esta previsão normativa abrange duas situações integradas entre si – a admissibilidade da revisão oficiosa e o preenchimento do conceito de “erro imputável aos serviços”, como pressupostos materiais e processuais da mesma.

A Requerente invoca no presente processo erro imputável aos serviços e foi com base nesse pressuposto que deduziu a revisão do acto tributário.

Sobre este entendimento, escreveu-se na Resposta da AT:

*“Significa isto que, tem de existir erro de facto ou de direito que seja objetivamente imputável aos serviços para que a administração possa, ainda que tenha decorrido o prazo de reclamação, promover essa revisão.*

*Sucedem que, no que respeita às retenções na fonte atacadas por via da revisão oficiosa, todas realizadas após 30 de março de 2016, data que marca o fim da ficção legal consagrada no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, inexistem qualquer erro imputável aos serviços, uma vez que a AT não teve qualquer intervenção nas liquidações de imposto por retenção na fonte realizadas pelo substituto tributário de acordo com o quadro legal vigente.”*

Lê-se nas declarações de voto lavradas às decisões dos processos n.º 812/2023-T e n.º 935/2023-T o seguinte:

Na primeira declaração de voto escreveu-se:

*“Votei vencido quanto ao conhecimento das questões que foram objecto de pedido de revisão oficiosa porque, como tenho entendido (em outros processos e em M. Porto/V. Calvete, “Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários”, Estudos em Homenagem à Professora Doutora Maria da Glória Garcia, UCP Ed., Lisboa, 2023, pp. 1635 e ss.) nem a Requerente estava em condições de recorrer ao mecanismo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (por não ser “contribuinte”*

*e não estar em tempo), nem a desconformidade da legislação interna com o Direito da União – sendo, como é, um “erro do legislador” susceptível de gerar responsabilidade civil extra-contratual –, se pode reconduzir a um “erro imputável aos serviços” da AT. Demais, entendo que do indeferimento tácito de um oximórico “pedido de revisão oficiosa” não se pode retirar o que da sua decisão expressa nunca poderia resultar: o afastamento de lei interna vigente por invocação de uma suposta desconformidade com a Constituição ou com o Direito Europeu (a apurar necessariamente à margem do due process: sem contraditório, sem imparcialidade e sem possível controlo do Ministério Público ou recurso ao reenvio prejudicial). Quer dizer que importaria fazer um distinguo no âmbito da jurisprudência que se tem ocupado das ficções de indeferimento de “pedido de revisão oficiosa”: nos casos em que não está em causa uma errada determinação dos factos ou uma equivocada interpretação da lei – ie, nos casos em que a lei não é o parâmetro mas sim a própria origem da desconformidade invocada, como acontece nas situações em que se invocam inconstitucionalidades ou desconformidades com o Direito da União – julgo que tais decisões da AT nunca poderiam comportar a apreciação da legalidade dos actos de liquidação (e, portanto, fossem elas expressas ou tácitas, nunca poderiam fundamentar a dispensa da reclamação graciosa para efeitos de credenciar a sua impugnação arbitral).”.*

Sublinhe-se que o suposto “erro imputável aos serviços” que fundamentaria o pedido de revisão oficiosa do Requerente não existiu antes de o Tribunal de Justiça da União Europeia – contra a opinião da Advogada-Geral Kokott – ter decretado que sim, na decisão proferida em 17 de março de 2022 no processo n.º C-545/19.

E na segunda declaração de voto, acrescentou-se o seguinte:

*“Quanto ao âmbito do processo: entendo – por identidade, se não por maioria, de razão com o decidido no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 30 de Janeiro 2019 (Proc. 0564/18.2BALSB) – que “não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT)”. Ora, não podendo a AT deixar de cumprir a lei (nem com fundamento em qualquer inconstitucionalidade nem em qualquer desconformidade com o Direito da União – que, aliás,*

*teria sempre de diagnosticar sem due process, sem imparcialidade, sem contraditório e sem possibilidade de recurso ao reenvio prejudicial/sujeição a recurso obrigatório de constitucionalidade por parte do Ministério Público), não pode evidentemente errar na sua aplicação estrita. E não podendo a AT errar não se pode preencher o requisito de que o n.º 1 do artigo 78.º da LGT faz depender[1] a possibilidade de recorrer ao “pedido de revisão oficiosa” para lá do prazo de reclamação graciosa (que, de resto, sendo sustentada, como é, em argumento feito derivar do n.º 7 do mesmo artigo, se deveria cingir aos “contribuintes”).*

*Por outro lado, entendo que a presunção de indeferimento desse “pedido” de revisão oficiosa não pode gerar nada diferente do que seria a resposta expressa que a AT poderia dar a esse pedido. Ora, não podendo a AT afastar a aplicação da lei vigente (ainda que com base em decisões do Tribunal Constitucional ou do Tribunal de Justiça da União Europeia – que serão feitas cumprir, se for o caso, quando os sujeitos passivos recorrerem aos Tribunais), o indeferimento tácito não “comporta em si mesmo uma tomada de posição sobre a ilegalidade invocada no pedido de revisão”, pela razão simples de que a AT não tem competência para se pronunciar sobre a eventual desconformidade das leis – nem com a Constituição, nem com o Direito da União.*

*Assim, porque o que o Requerente pedia com o seu “pedido de revisão oficiosa” era triplamente impossível (porque não estava perante um erro imputável aos serviços, porque não era “contribuinte” e porque a AT não tem competência para se poder pronunciar sobre a desconformidade das leis com parâmetros superiores), devia essa parte do pedido ter sido julgada inadmissível.”*

No Acórdão do STA de 15 de Janeiro de 2025, proferida no Proc 0980/12.3BEAVR e publicada no Diário da República em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/0980-2025-929429275>, decidiu-se que:

*“Não existe erro imputável aos serviços quando a Administração Tributária não desaplica norma legal alegadamente inconstitucional, por a mesma inconstitucionalidade não ter sido sancionada pelos tribunais (artigos 204.º e 281.º da CRP), nem estar estabilizada na ordem*

*jurídica.*”, é sua convicção que não pode ser dada ao Direito da União um tratamento mais vantajoso do que o que é dado à Constituição.

Daí, que se tenha de concluir, *mutatis mutandis*, como no referido acórdão arbitral proferido no processo n.º 114/2019-T: *“a intempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IUC em crise terá repercussões nos mecanismos de reação subsequentes, ou seja, em matéria do próprio pedido de pronúncia arbitral”*.

*Isto é: não sendo admissível um pedido de revisão oficiosa fundado em “erro imputável aos serviços”* – porque, no caso, mesmo que os serviços tivessem tramitado e decidido tal pedido, teriam de o ter feito em estrita obediência à lei aplicável, com isso não incorrendo em erro algum (que, e só supervenientemente à decisão do TJUE de 17 de Março de 2022, podia ser imputável ao legislador) – não podia um tal pedido ter o horizonte de 4 anos, razão pela qual falece o pressuposto necessário para que o presente pedido de pronúncia arbitral seja admissível.

O signatário escreveu na Decisão do CAAD, processo n.º 551/2024, de 10/2/2025, o seguinte: *“Apenas a imputação e demonstração de um erro dos serviços da AT poderia constituir fundamento para a revisão oficiosa ao abrigo do disposto no art.º, 78.º n.º 1, “in fine”, da LGT.”*

A petição de revisão oficiosa apresentada pelo Requerente não conseguiu identificar a existência de um erro imputável aos serviços, mas antes ao legislador. As modalidades de responsabilidade extracontratual do Estado nos moldes “pós-revolução de Abril”, são os que constam da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro. Serviços e Estado na aceção do exercício do poder legislativo, e não se podem confundir.

É verdade que o Primeiro Ministro é o chefe supremo da Administração Pública, e podemos equiparar não totalmente de forma coincidente, o conceito de Administração Pública e erro nos serviços, mas estamos a falar de actuar no exercício da função administrativa e não da função legislativa. O eventual responsável é o Estado por ter criado normas jurídicas que contrariam Tratados a que ficou adstrito. Na verdade, pressupõe-se que os elementos que são escolhidos

para exercer a função legislativa são os tecnicamente mais aptos e se assim não foi, estamos no campo da responsabilidade civil extracontratual do Estado “Político”.

A Requerente teve à sua disposição meios de impugnação, se efetivamente utilizados, e utilizados de forma tempestiva, poderiam corrigir os actos de retenção na fonte, mas não o fez.

Termos em que, tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa invocando o n.º 1 do art.º 78º da LGT, sem a prova ou sequer a alegação da responsabilidade pela existência de erro na liquidação imputável à AT, teria o pedido de pronúncia arbitral, de considerar-se extemporâneo, por violação do artigo 10º, n.º 1 do RJAT, na parte em apreciação.

Em conclusão, tendo presente que para a aplicação do artigo 78.º, n.º 1, “in “fine da LGT não basta que se verifique a existência de um erro, mas deve esse erro ser imputável à AT, imputabilidade essa, que no nosso entendimento não se verifica no caso em concreto pois, o erro existente resultou, como vimos, da atuação do Requerente, e do exercício pelo Estado da função legislativa, (legislador), teria de concluir-se pela legalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa e da liquidação em crise.

Uma palavra ainda para a suposta disparidade entre a AT – que teria 4 anos para corrigir os seus erros – e o contribuinte – que teria apenas dois. Como já foi notado, trata-se de uma falácia: o paralelo só se pode fazer com uma norma de Direito interno vigente que seja desconforme com o Direito da União. Ora, se tal norma nacional criasse uma isenção desconforme com este Direito, a AT não teria 4 anos para recuperar os montantes não pagos. Nem dois: enquanto a norma interna não fosse suprimida, continuaria a ter de a aplicar (como a AT tem de aplicar todas as leis vigentes). Assim, a haver disparidade de armas, seria em desfavor da AT.

António Pragal Colaço