

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 48/2026-T

Tema: Reclamação graciosa como condição de recurso à jurisdição arbitral.

SUMÁRIO:

I – Tem sido entendido que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competência para apreciar a legalidade de actos de retenção na fonte na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa e que, nesses casos, a AT se encontra vinculada à sua jurisdição.

II – Porém, sendo imposta a prévia impugnação administrativa necessária para poder ser deduzida impugnação judicial de actos de retenção na fonte, o pedido de revisão oficiosa apenas pode suprir tal requisito procedimental se for apresentado no prazo legalmente previsto para a reclamação graciosa.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 13 de Janeiro de 2026, A... LIMITED, com sede em..., ..., Londres, residente para efeitos fiscais no Reino Unido, onde tem o número de identificação fiscal (NIF) ..., e com o NIF nacional ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral e Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e nos artigos 1.º, al. a), e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de vinculação).
2. Pretendia que fossem anulados os actos de retenção na fonte de IRC, no montante total de € 777.865,00, correspondente ao imposto efectivamente retido e entregue à taxa de 10% prevista no artigo 10.º, n.º 2, alínea a), da Convenção entre a República Portuguesa

1.

e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT), relativamente a rendimentos de capitais (dividendos) de fonte interna pagos pela sociedade B..., Lda ao Requerente, o qual reclama a respectiva isenção ao abrigo do n.º 3 do artigo 14.º do Código do IRC, com a devolução do montante pago acrescido de juros indemnizatórios.

3. Nomeados os presentes árbitros, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo o Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 23 de Março de 2026.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 30 de Abril de 2026 a AT apresentou resposta em que, entre o mais, suscitou as excepções de incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral e de inimpugnabilidade dos actos tributários de retenção na fonte.
5. Em 4 de Maio de 2026, a Requerida juntou o processo administrativo (PA).
6. Nesse mesmo dia foi proferido despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a fixar prazo para que o Requerente se pronunciasse sobre as excepções suscitadas.
7. Em 22 de Maio de 2026, o Requerente apresentou a sua pronúncia.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
9. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
10. O PPA foi tempestivamente interposto.
11. A AT invocou duas excepções, aliás intrinsecamente imbricadas, que terão de ser avaliadas antes de se entrar na apreciação de mérito.

Vejamos então:

A. Sobre a incompetência do Tribunal

A. 1. Posição da Requerida:

12. Entende a Requerida que, porque o Requerente não desencadeou o procedimento de reclamação graciosa previsto no artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o presente litígio não é arbitrável, uma vez que, para tal, por força do disposto na alínea *a*) do artigo 2.º da Portaria de vinculação, as pretensões que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte têm de ter sido *“precedidos de impugnação administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”* Como no artigo 132.º desse Código se estabelece que *“o substituto que quiser impugnar **reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos**”* (n.º 2, destaque aditado) e que – excepto *“quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final”*, o que não era o caso –, o aí disposto se aplica *“à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada”* (n.º 3), faltaria esse pressuposto para legitimar a vinculação da AT à jurisdição arbitral.
13. Invocou em abono, transcrevendo extractos, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 382/2019-T e 51/2012, bem como a inconstitucionalidade de qualquer interpretação extensiva que alargasse a sua sujeição à jurisdição arbitral.
14. Acrescentou que, tendo os actos de retenção na fonte sido praticados por terceiro, nunca se chegou a pronunciar sobre a sua legalidade, justamente porque o Requerente não fez uso do meio de reacção ao seu dispor – a reclamação graciosa – em tempo útil. Sobre o pedido de revisão oficiosa interposto – depois de esgotado o prazo de dois anos – não chegou a haver qualquer pronúncia da AT, uma vez que o Requerente presumiu o seu indeferimento para recorrer à via arbitral.
15. Acresce que em tal pedido o Requerente não invocou, muito menos tentou provar, que teria havido algum erro da AT, o que – desde a revogação do n.º 2 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) – constitui condição para que os contribuintes possam

invocar o prazo alargado previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. *“Inexistindo erro imputável aos serviços na liquidação, preclude, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação.”.*

16. Acresce que *“conforme se decidiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06-11-2008, proferido no processo n.º 0357/08, a forma processual adequada de reacção contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa poderá assumir a forma de impugnação judicial ou de acção administrativa especial, consoante tal decisão comporte, ou não, a apreciação da legalidade do acto de liquidação.”.*
17. Mesmo não tendo havido pronúncia expressa da AT sobre o anterior pedido, o que o Requerente pretende do Tribunal arbitral é a apreciação de *“uma questão relativa à verificação dos pressupostos de aplicação do artigo 78.º da LGT.”*, e este Tribunal *“não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.”.*
18. Conclui, assim, que se verifica

“a existência de uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.”.

A. 2. Posição do Requerente:

19. Na sua pronúncia sobre esta excepção de incompetência do Tribunal arbitral, entendeu o Requerente, em tese geral,

“que a Jurisprudência também já esclareceu, em diversas decisões que, mesmo nos casos em que o contribuinte não tenha apresentado a Reclamação Graciosa a que se refere artigo 132.º do CPPT, pode, ainda assim, requerer a revisão do ato tributário, no prazo de 4 anos, desde que, naturalmente, a ilegalidade dos atos de retenção derive de erro imputável aos serviços da AT.”.

20. Invocou, a “*título meramente exemplificativo*”, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 9 de Novembro de 2022 no processo n.º 087/22.5BEAVR, de 14 de Março de 2012 no processo n.º 01007/11 e de 2 de Julho de 2014 no processo n.º 01950/13, bem como uma anotação de Jorge Lopes de Sousa ao CPPT e o decidido no processo n.º 940/2023-T.

21. Acrescentou que

“o erro imputável aos serviços verifica-se, no caso vertente, pelo simples facto de o imposto ter sido liquidado e entregue – via retenção na fonte efetuada pelo substituto tributário – em excesso e em desconformidade com a realidade material dos factos, na medida em que se encontravam verificadas as condições para a dispensa de retenção na fonte.”.

22. E explicitou o que entendeu estar em causa:

“à data dos factos tributários, encontravam-se verificados os requisitos materiais previstos para a aplicação da isenção de IRC sobre dividendos, estabelecida no n.º 3 do artigo 14.º do Código do IRC.

23. Sucede que, por circunstâncias que não lhe são imputáveis, a Requerente não logrou obter a declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente a entidade beneficiária (o Reino Unido), a que alude o n.º 4 do mesmo normativo, motivo pelo qual o substituto tributário efetuou retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos à Requerente, em conformidade com previsto no artigo 10.º da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

24. Com efeito, os certificados de residência fiscal emitidos pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido, em 2021 e 2022, apenas atestavam a residência fiscal da Requerente nos termos da CDT entre Portugal e o Reino Unido, não certificando a sujeição a um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC, a uma taxa legal não inferior a 60% da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC.

25. Neste sentido, e apesar de todos os esforços envidados pela Requerente no sentido de obter junto das Autoridades Fiscais do Reino Unido, uma declaração que lhe permitisse atestar o requisito da sujeição a imposto nos termos referidos – o que é certo é que apenas conseguiu obter as referidas declarações confirmadas e autenticadas pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido para os anos de 2021 e 2022 no dia 29 de maio de 2025.”.

A. 3. Decidindo

23. Como referido, a viabilidade de um pedido de revisão oficiosa para lá do decurso do prazo de dois anos depende de ser possível imputar um erro aos serviços (de modo a, segundo se tem entendido, *bilateralizar* a possibilidade que o legislador conferiu estritamente à AT, na 2.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, de reverter actos de liquidação até ao limite de 4 anos).
24. Por outro lado, para que a forma de reacção ao indeferimento de tal pedido não tenha de ser a acção administrativa especial (e, portanto, para que os tribunais arbitrais ainda possam ser competentes), tem-se entendido necessário que tal decisão *comporte a avaliação da legalidade do acto impugnado* (pois de outro modo não haveria qualquer posição da AT a reavaliar pelos Tribunais).
25. Sem prejuízo de as razões de facto invocadas pelo Requerente configurarem, *prima facie*, a confissão de um défice instrutório inultrapassável pelo terceiro que operou a retenção na fonte (e, portanto, poderem fazer presumir a inexistência de qualquer “*erro imputável aos serviços*”), pode admitir-se que tal avaliação integre o juízo de mérito que foi solicitado a este Tribunal.
26. Ora, uma vez que a AT sempre teria a capacidade – e a obrigação – de, perante um pedido de revisão oficiosa, fazer um juízo sobre se, perante tal défice probatório, a entidade encarregue de actuar por si no apuramento do montante do imposto a reter o fizera, ou não, em conformidade com a lei, tem de se admitir que o seu silêncio tenha a mesma exacta extensão¹. Assim, o conteúdo imputável à decisão omitida comportaria a avaliação do mérito dos actos de retenção na fonte.

¹ Como se escreveu na decisão do processo n.º 635/2024-T,
“No Sumário da decisão intercalar proferida em 19 de Janeiro de 2024 no processo n.º 357/2023-T escreveu-se o seguinte:

“I – A verificação do requisito de arbitrabilidade da impugnação dos actos de 2.º grau que se traduz na exigência de que estes comportem a apreciação da legalidade dos actos de 1.º grau não é uma questão de facto, mas sim de Direito:

II – Como se decidiu no processo n.º 629/2021-T, entende-se que “o critério da admissibilidade do pedido de revisão oficiosa e, em estrita decorrência, do conteúdo de

27. Nesses termos, do que se trata não é de verificar liminarmente um limite procedimental à intervenção o Tribunal – e, portanto, de uma questão de excepção –, nem de avaliar autonomamente o conteúdo de um acto de 2.º grau – que, aliás, nem chegou a ocorrer –, mas sim de uma indagação sobre a legalidade das actuações do substituto tributário e do Requerente – e, portanto, de uma questão de mérito.

28. Improcede, pois, a excepção da incompetência do presente Tribunal.

B. Sobre a inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte

B. 1. Posição da Requerida:

29. A AT começou por lembrar que

“a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 17/06/2026 (relativo a rendimentos e respectivas retenções na fonte dos anos de 2021 e 2022). Sucede, porém, que o prazo para apresentação do pedido de reembolso relativamente a tais rendimentos, nos termos do artigo 98.º, n.º 7, do CIRC, se encontrava limitado a “dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto”, o que correspondia, no caso, às datas de 31-12-2023 e 31-12-2024, respectivamente.”².

reapreciação do acto de 1.º grau feito na eventual decisão da sua inadmissão se recorta menos pelo conteúdo da fundamentação adoptada pela AT (que implicaria variações ad hoc e, portanto, desigualdade de tratamento dos peticionantes) do que pelo tipo de questão que suscita esse pedido de revisão: - se tiver a ver com as circunstâncias de facto ou a interpretação da lei na sua aplicação ao caso, a AT tem de considerar as particularidades deste e, portanto, a sua decisão “comportará” sempre possibilidade de reapreciação jurisdicional (o que quer que diga ou omita); - se tiver a ver com uma alegada desconformidade da lei aplicável com o “bloco de legalidade” ou com o “bloco de constitucionalidade” a possibilidade de a AT rever o acto é lhe legalmente vedada e, portanto, seja qual for a fundamentação da decisão de indeferimento, deve entender-se que esta não “comporta” a reapreciação do acto de 1.º grau.”;

² Dispõe o n.º 7 do artigo 98.º do Código do IRC:

“7 — As entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.os 1 e 2 do presente artigo e nos n.os 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo

30. Invocou depois o enquadramento legal que considerou aplicável:

“O regime previsto no artigo 98.º do CIRC assume natureza especial face ao previsto nos artigos 132.º da LGT e 137.º do Código do IRC, aplicável à generalidade das situações de retenção na fonte.”³.

Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.”.

³ A referência ao (inexistente) artigo 132.º da LGT resulta de lapso evidente na convocação do artigo 132.º do CPPT, epigrafado “*Impugnação em caso de retenção na fonte*”, que prevê:

“1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - Caso não seja possível a correcção 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 efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 - (Revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

6 - A impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.”.

O n.º 3 do artigo 131.º do CPPT determina o seguinte:

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

Os primeiros quatro números do artigo 137.º do Código do IRC, epigrafado “*Reclamações e impugnações*”, têm a seguinte redacção:

“1 — Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

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

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

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

“O prazo de quatro anos a favor do contribuinte para apresentação de pedido de revisão por erro imputável aos serviços, previsto no artigo 78.º da LGT, apenas se aplica aos casos em que se encontra em causa o prazo de reclamação genérico de 120 dias do artigo 70.º do CPPT.”⁴.

“No presente caso, a Requerente, tratando-se de substituído tributário, tendo a retenção na fonte sido efectuada a título definitivo e sendo invocada a indevida retenção de imposto, sempre se demonstraria aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 137.º do Código do IRC, enquanto norma especial face ao regime consagrado no artigo 132.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT.”⁵.

⁴ Sob a epígrafe “Revisão dos actos tributários”, o artigo 78.º da LGT dispõe o seguinte:

“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”.

A regra geral do artigo 70.º do CPPT está no seu n.º 1:

“A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º.”.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 102.º do mesmo Código prevê o seguinte:

“A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.”.*

⁵ As disposições aqui mencionadas já foram transcritas supra, nota 3.

31. Em seguida evocou o decidido na decisão arbitral do processo n.º 1000/2023-T⁶ e os votos de vencido apostos às decisões proferidas nos processos n.ºs 984/2023-TCAAD⁷, 619/2023-T⁸, 928/2023-T⁹, 817/2023-T¹⁰, 391/2024-T¹¹ e 445/2024-T¹².

⁶ De que se tratará adiante.

⁷ Do Conselheiro Carlos Fernando Cadilha, que aí escreveu, designadamente, o seguinte:

“Tendo sido apresentado, no caso vertente, um pedido revisão oficiosa contra actos de retenção na fonte, e ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 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 deduzida a impugnação judicial dos actos 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.”.

⁸ Não relevante para a questão em apreço.

⁹ Do Prof. Gustavo Gramaxo Rozeira, que aí escreveu, designadamente, o seguinte:

“Conforme é entendimento dominante na jurisprudência, o pedido de revisão oficiosa deduzido dentro do prazo para a interposição de reclamação graciosa pode fazer as vezes desta e produzir os mesmos efeitos que teriam resultado da interposição deste meio procedimental. A meu ver, o que já não se afigura possível será reconhecer-se à dedução de pedido de revisão oficiosa a aptidão de suprir a omissão de tempestiva interposição da reclamação graciosa que o legislador qualificou de necessária e erigiu em requisito de impugnabilidade contenciosa: admiti-lo implicaria que a reclamação graciosa, afinal de contas, não seria nunca nem necessária nem condição de procedibilidade do subsequente processo jurisdicional. A natureza reconhecidamente complementar do procedimento de revisão oficiosa face aos demais meios de impugnação administrativa não pode ter um alcance tão vasto e tão extenso a ponto de derrogar in totum qualquer efeito útil ou eficácia ao regime procedimental (e às suas projeções processuais) que resulta do art. 132.º, n.º 4, do CPPT.”.

¹⁰ Do Dr. António Lima Guerreiro, que aí escreveu, designadamente, o seguinte:

“O argumento defendido por alguns de que o n.º 1 do art. 78º da LGT, interpretado no sentido de que exclui a possibilidade de revisão da autoliquidação findos os prazos normais de reclamação administrativa ou impugnação o judicial com fundamento em erro imputável aos serviços ou no prazo de 2 anos previsto no art. 131º do CPPT, colide com os princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da justiça e da proporcionalidade, bem como, do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, argumento, invocado no recurso de revista anteriormente identificado e por alguma doutrina ,após a Lei n.º 7-A/2016. não parece relevante,

Com efeito as situações do contribuinte que, a quando da retenção suportada , dada a sua proximidade com o facto tributário, já dispõe dos elementos necessários para aferir se esta

B. 2. Posição do Requerente:

32. Sobre estas razões da AT o Requerente nada disse.

33. Em contrapartida considerou que

“Nem sequer se alvitre que o Tribunal Arbitral possa estar a imiscuir-se nos poderes da AT, quer porque esse poder lhe advém da própria CRP e porque é um órgão de soberania com competência para fiscalizar a legalidade de atos tributários, nos termos do RJAT, quer por não haver qualquer meio alternativo para requerer o reembolso de retenção na fonte solicitado, senão pela via de um pedido de revisão oficiosa e posteriormente de um PPA.”.

B. 3. Decidindo

34. Ainda que seja incerto o relevo desta última consideração para o que estava em causa, sempre terá de se fazer notar que não é verdade que o Requerente não tivesse podido obter o reembolso, se ele fosse devido, *“senão pela via de um pedido de revisão oficiosa e posteriormente de um PPA.”*. Além do pedido de reembolso, nos termos do artigo 98.º, n.º 7, do Código do IRC, tinha à sua disposição a reclamação graciosa prevista no artigo 137.º, n.º 3, do mesmo Código. O facto de o Requerente ter deixado passar o prazo para recurso a tais mecanismos não quer dizer que eles não existissem, nem que tais prazos não fossem generosos.

foi ou não corretamente efetuada e da administração fiscal, que atua reativamente “ex post” relativamente não apenas a um contribuinte específico mas ao universo indeterminado de sujeitos passivos. não são comparáveis

O prazo de reação de dois anos para reclamar da autoliquidação, bem como de retenção na fonte, já muito superior aos prazos normais de reclamação ou impugnação, não ofende, assim, qualquer princípio constitucional.”.

¹¹ Do Prof. Gustavo Gramaxo Rozeira, que retomou o sentido do voto apostado à decisão do processo n.º 928/2023-T, acima citado.

¹² Idem.

35. Também não é questão uma suposta invasão dos poderes da AT: o argumento desta – a propósito da alegada incompetência do Tribunal – era referente a uma interpretação que alargasse a vinculação da AT aos poderes jurisdicionais deste.

36. A verdadeira questão é a de lidar com a interpretação que levou a “*fazer desaparecer a distinção entre a primeira e a última parte da previsão do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, ou seja, entre as condições para que tenha lugar uma iniciativa do sujeito passivo e uma iniciativa da AT*” e, do mesmo passo, à

“obliteração do préstimo do (actual) n.º 4 do mesmo artigo: afinal se o «erro imputável aos serviços» – entendido como tem sido entendido – pode servir para o contribuinte desencadear potestativamente, durante 4 anos, um processo de «revisão oficiosa», a sua salvaguarda por essa outra disposição (reconhecidamente excepcional) em caso de «injustiça grave ou notória» e «desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte» não serve, manifestamente, para coisa alguma.”¹³.

37. Uma das vias de mitigação destas consequências foi a de manter a equiparação do pedido de revisão oficiosa à reclamação graciosa, mas fazer depender o subsequente acesso à via jurisdicional (designadamente naquelas situações em que a lei imponha reclamação graciosa necessária, ie: autoliquidações, retenções na fonte e pagamento por conta, nos termos do disposto nos artigos 131.º a 133.º do CPPT) da existência dessa prévia diligência. Como se escreveu na decisão do processo n.º 1000/2023-T, atrás referenciado,

“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

¹³ As transcrições são de Manuel Porto/Victor Calvete, “Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários”, *Estudos em Homenagem à Professora Doutora Maria da Glória Garcia*, Vol. II, UCP Editora, 2023.

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. (...)

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.”.

38. Esta orientação foi levada ao STA em recurso para uniformização de jurisprudência, mas este não foi admitido¹⁴. Em todo o caso, ainda há pouco voltou a ser endossada na decisão do processo n.º 962/2025-T, e parece à maioria do presente Colectivo a mais equilibrada,

¹⁴ Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 22 de Janeiro de 2025 no processo n.º 0117/24.6BALS.B.

até tendo em consideração os meios e os prazos que existem em outros ordenamentos jurídicos europeus para reagir contra erros de tributação¹⁵.

39. Com tal decisão ficam prejudicadas todas as demais questões suscitadas nos autos.

III. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide-se:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência suscitada pela AT;
- b) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade dos actos impugnados;
- c) Absolver a AT da instância;
- d) Condenar o Requerente nas custas do processo nos termos fixados infra.

¹⁵ Abaixo vai o quadro-síntese obtido com o modelo de Inteligência Artificial Claude 4.8:

Síntese Esquemática [kpmg](#)

País	Carácter	Prazo para reclamar	Órgão
Portugal	Facultativo (mas suspende impugnação)	120 dias (recl. graciosa); 4 anos (revisão of.)	AT
França	Obrigatório	Até 31/12 do 2.º ano seguinte (regra geral)	DGFIP
Alemanha	Obrigatório	1 mês	Finanzamt emissor
Espanha	Obrigatório (via económico-adm.)	1 mês	TEAR/TEAC
Itália	Obrigatório (fase pré-liquidação)	60 dias (<i>contraddittorio</i>) / 30 dias (<i>adesione</i>)	Ufficio delle Entrate
Bélgica	Obrigatório	1 ano	SPF Finances
Países Baixos	Obrigatório	6 semanas	Belastingdienst
Irlanda	Recurso directo ao TAC	30 dias	Tax Appeals Commission
Grécia	Obrigatório	(não especificado; rejeição tácita abre o judicial)	Comité de Resolução
Luxemburgo	Obrigatório	Prazo da AO	Director da Administração Fiscal

IV. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 777.865,00 (setecentos e setenta e sete mil, oitocentos e sessenta e cinco euros), montante indicado pelo Requerente e não posto em causa pela Requerida.

V. CUSTAS

Custas a cargo do Requerente, no montante de € 11.322,00 (onze mil, trezentos e vinte e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 14 de Setembro de 2026

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Alberto Amorim Pereira

A árbitro adjunta (com voto de vencida)

Rita Guerra Alves

VOTO VENCIDO

Votei vencido quanto à improcedência do pedido de anulação das liquidações de imposto de – IRC referentes aos períodos de 2021 e 2022, no montante total de € 777.865,00 (setecentos e setenta e sete mil oitocentos e sessenta e cinco euros).

Reitero, assim, a posição que tenho vindo a assumir, entre outros, nos processos mais recentes n.º 620/2025, 1011/2025 e 67/2026, os quais incidiram sobre questões similares às ora analisadas.

Em síntese, entendo que o pedido de revisão oficiosa formulado nos presentes autos preenche os requisitos necessários à aplicação do prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Por conseguinte, o pedido deve considerar-se tempestivo. Nessa medida, deve improceder a exceção de inimpugnabilidade dos actos de retenção invocada pela Requerida.

Da exceção de inimpugnabilidade dos actos impugnados

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a exceção da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral e a exceção da inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte praticados em 2021 e 2022. Em síntese, sustenta que o prazo para apresentação do pedido de reembolso relativo a tais rendimentos, nos termos do artigo 98.º, n.º 7, do CIRC, se encontrava limitado a “dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto”. No caso, esse prazo terminaria em 31-12-2023 e 31-12-2024. A Requerida acrescenta

que o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT, aplicável ao pedido de revisão por erro imputável aos serviços, apenas se aplica quando esteja em causa o prazo genérico de reclamação de 120 dias previsto no artigo 70.º do CPPT.

Assim, a questão a apreciar reconduz-se a saber se o decurso do prazo da reclamação graciosa — que obsta à admissibilidade da revisão com fundamento na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT — obsta a que seja pedida a revisão oficiosa com fundamento na 2.ª parte deste normativo, em que se permite a revisão oficiosa no prazo de 4 anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Com efeito, o regime de revisão dos actos tributários, previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, contempla duas situações essenciais em que a revisão é admissível:

- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte);
- por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte).

Tem-se entendido que o prazo aplicável à reclamação administrativa é o da reclamação graciosa e que, quando o pedido de revisão oficiosa é apresentado no prazo desta, é a ela equiparável.

No presente caso, não tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado no prazo da reclamação graciosa, a possibilidade de revisão oficiosa depende do seu enquadramento na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, o qual estabelece que a revisão pode ser efetuada no prazo de 4 anos após a liquidação, «*com fundamento em erro imputável aos serviços*».

Assente que a apresentação do pedido de revisão oficiosa ocorreu dentro do prazo de 4 anos a contar dos actos de retenção na fonte, resta saber se é possível a aplicação deste prazo, por ter ocorrido erro imputável aos serviços.

Como vem sendo entendido pacificamente pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, constitui erro imputável aos serviços qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte, isto é, qualquer ilegalidade para a qual o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma,

através de uma conduta ativa ou omissiva determinante da liquidação, nos moldes em que foi efetuada.

A ilegalidade da liquidação praticada por substituto, através de retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não é imputável a este, mas sim «aos serviços» (¹⁶), devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à liquidação, na qualidade de substituto tributário, que assume perante quem suporta o encargo do imposto o papel da Administração Tributária na liquidação e cobrança do imposto (¹⁷).

Refere-se o seguinte no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-11-2022, processo n.º 087/22.5BEAVR, relativamente à substituição através de actos de retenção, *«justifica-se igualmente nestas situações que os erros praticados no ato de retenção sejam imputáveis à Administração Tributária, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pois está fora de questão responsabilizar o contribuinte pela atuação do substituto, sob pena de violação dos seus direitos garantísticos»*.

Na mesma linha, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-03-2023, processo 02087/15.2BEPRT, o seguinte: *«os actos de retenção na fonte devidamente comunicados aos serviços da administração tributária competente cabem no conceito de «actos de liquidação» para os efeitos da sua impugnação administrativa e da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária em particular»*.

¹⁶ Os «serviços» são, na LGT, um conceito que não se restringe aos actos praticados pela Administração Tributária, como se depreende do n.º 2 do artigo 43.º e do actualmente revogado n.º 2 do artigo 78.º da LGT. De resto, há actos tributários que tanto podem ser praticados por entidades públicas como privadas, como sucede, por exemplo, com os emolumentos notariais e impostos cobrados por notários, que podem ser entidades públicas ou privadas.

¹⁷ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, página 256: «muito embora tanto em termos legais como em termos doutrinários a substituição tributária seja definida exclusivamente com referência ao contribuinte, o certo é que a figura da substituição não deixa, a seu modo, de se reportar também à Administração Fiscal. Efectivamente, no quadro actual da “privatização” da administração ou gestão dos impostos, o substituto tributário acaba, de algum modo, por “substituir” também a Administração Fiscal na liquidação e cobrança dos impostos. O que, de algum modo, não deixa de ser denunciado pela inserção sistemática dos deveres de retenção na fonte os quais aparecem integrados no Código do IRS no capítulo do pagamento e no Código do IRC no capítulo relativo à liquidação».

ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 2016 (reimpressão): «Os deveres de retenção e entrega do tributo significam a delegação do exercício de uma atividade que em princípio deveria caber ao fisco, mas entende-se que o exercício destas funções no interesse público, não restringe desproporcionalmente o direito ao exercício de atividades privadas e por isso não é inconstitucional».

Como se diz neste acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, *«não faria sentido algum que o legislador alargasse o direito à revisão aos atos de autoliquidação e deixasse de fora os atos de retenção na fonte, praticados por alguém que não é administração e que se substitui ao contribuinte»*.

Por outro lado, como também se refere neste aresto, *«a revisão dos atos tributários não é um meio excecional de defesa contra os atos tributários, mas um meio alternativo ou complementar dos meios administrativos ou contenciosos»* e *«não é pelo facto de o artigo 137.º, n.º 2, referido não fazer referência à revisão dos atos de retenção na fonte que se deve concluir que o contribuinte não possa recorrer a este meio de defesa»*.

Ainda na mesma linha, relativamente a actos de autoliquidação em que o contribuinte incorrera em erros, mas com fundamentação que, por maioria de razão, vale para os casos de liquidação por terceiro, como é o caso de actos de retenção na fonte, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-01-2015, processo n.º 0843/14: *«tratando-se de verdadeira liquidação tributária para todos os efeitos, na medida em que o cidadão é utilizado em funções que lhe não são próprias, mas próprias de um funcionário da Administração Tributária, nos casos em que, ao mencionar os factos ou na subsunção dos mesmos ao direito, incorre em erro, esse erro não pode deixar de considerar-se como erro da própria Administração Tributária»* ().

No caso em apreço, não houve qualquer intervenção do Requerente na prática dos actos de retenção na fonte, pelo que, desde logo, não há fundamento para considerar que o erro não seja imputável aos *«serviços»*, entendido como todos os intervenientes na liquidação dos tributos, para além do contribuinte.

Deste modo, o Requerente podia valer-se do prazo de 4 anos, contado a partir das liquidações, previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, para requerer a revisão oficiosa dos actos de retenção na fonte praticados em 2021 e 2022.

Assim, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado dentro do prazo de 4 anos, conclui-se que foi tempestivo e, por isso, os actos de retenção na fonte não se tornaram inimpugnáveis.

A Árbitra,

Rita Guerra Alves