

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 84/2025-T

**Tema: IRC — Retenções na fonte — Organismos de investimento coletivo —
Princípio da não discriminação — Reclamação graciosa.**

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO: I — Nos termos do art. 2.º, al. a), da Portaria n.º 112-A/2011, à jurisdição arbitral tributária cabe apenas conhecer de litígios em que esteja em causa a declaração de ilegalidade e invalidação de atos de liquidação proferidos pelos órgãos e agentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo-lhe vedado (não por imposição legal, mas por força dos limites apostos à manifestação de adesão da AT à arbitragem voluntária em matéria fiscal) conhecer da legalidade de atos de liquidação proferidos por substitutos tributários (retenções na fonte) em relação aos quais não tenha sido suscitada a intervenção corretiva da AT por via da prévia instauração, de modo válido e tempestivo, de um procedimento de reclamação graciosa.

II — Não pode considerar-se como validamente instaurado um procedimento de reclamação graciosa cuja petição inicial não identifica o ato tributário reclamado e omite o número de identificação fiscal do reclamante que, além do mais, nela surge identificado através de uma denominação distinta daquela com que está inscrito no cadastro fiscal, sem que tais deficiências cheguem a ser supridas pelo reclamante, como na referida peça procedimental protestara vir fazer.

— I — (RELATÓRIO)

A..., organismo de investimento coletivo constituído segundo as leis da República Federal Alemã e inscrito no cadastro fiscal português como contribuinte n.º ..., com sede em ... na Alemanha, representando pela sociedade de direito alemão B... GmbH, também com sede na mesma localidade (doravante “o requerente”), veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”), peticionando a declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação por retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) incidente sobre pagamento de dividendos efetuado no ano de 2022, bem como a declaração de ilegalidade e anulação da decisão tácita de indeferimento formada no procedimento de reclamação graciosa que tinha por objeto a liquidação ora impugnada.

Para tanto alegou, em síntese, que é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal alemão, uma entidade jurídica de direito alemão, mais concretamente um organismo de investimento coletivo (“OIC”), com residência fiscal na Alemanha, constituído sob forma contratual e não societária, sendo, para efeitos fiscais em Portugal, um sujeito passivo de IRC não residente e sem qualquer estabelecimento estável neste país; que detém investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados em participações sociais no capital de sociedades aqui residentes; que, no ano de 2022, na qualidade de acionista de uma sociedade residente em Portugal recebeu dividendos que foram sujeitos a tributação por retenção na fonte liberatória, à taxa de 25% prevista no art. 87.º, n.º 4, do CIRC, suportando assim a quantia total de imposto de EUR 17.657,84 conforme resulta da Guia de Pagamento n.º ... datada de 20-06-2022 (doravante “a Guia de Pagamento”); que, conforme já foi confirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) em acórdão proferido no âmbito do processo n.º C-545/19, ao sujeitar, à data dos factos tributários em análise, a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal aos OICs estabelecidos em Estados-membros da União Europeia, simultaneamente isentando de tributação a distribuição de dividendos a OICs estabelecidos e domiciliados em Portugal, o Estado Português viola o art. 63.º do TFUE; que em 20-06-2024 apresentou, ao abrigo do art. 132.º do CPPT e do art. 137.º do CIRC, reclamação graciosa para apreciação da legalidade do referido ato de retenção na fonte refletido na Guia de Pagamento, não tendo sido, até à da propositura da presente arbitragem, notificado de qualquer decisão final no procedimento respetivo, pelo que, decorrido o prazo legal para o efeito, se deverá presumir o indeferimento tácito da reclamação graciosa; finalmente, que, face à desconformidade entre o disposto no art. 22.º do EBF e o art. 63.º do TFUE e à necessidade de prevalência desta norma sobre aquele preceito legal por força do princípio do primado do Direito Europeu, deveria a reclamação graciosa por si previamente apresentada ter sido julgada integralmente procedente, por se mostrar ilegal o ato de retenção na fonte de IRC incidente sobre o referido pagamento de dividendos, assim se concluindo pela anulação do ato tributário impugnado na presente arbitragem e pelo direito do requerente à restituição do imposto indevidamente suportado, acrescido dos juros indemnizatórios legalmente devidos nos termos do art. 43.º da LGT.

Concluiu peticionando a anulação do ato de liquidação de IRC por retenção na fonte impugnado na presente arbitragem e da decisão de indeferimento tácito formada no procedimento de reclamação graciosa que o teve por objeto, bem como a condenação da requerida na restituição dos montantes de importo por si indevidamente pagos e no pagamento de juros indemnizatórios e das custas da arbitragem.

Juntou diversos documentos e declarou não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuiu à causa o valor de EUR 17.657,84 e procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

*

Constituído o Tribunal Arbitral nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi proferido despacho arbitral a determinar a notificação da administração tributária requerida, na pessoa do seu dirigente máximo, para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta defendendo-se por exceção e impugnação. Por exceção sustentou, em síntese, que não obstante o requerente invocar a presunção de indeferimento tácito que se terá formado na sequência da apresentação, em 20-06-2024, de um pedido de reclamação graciosa tendo por objeto a liquidação IRC por retenção na fonte efetuada pelo substituto tributário aquando da colocação à disposição de dividendos, ao consultar as aplicações informáticas internas da AT os serviços não encontraram qualquer procedimento de reclamação graciosa instaurado pelo requerente e pese embora o requerente tenha juntado uma cópia da petição de reclamação graciosa supostamente remetida aos serviços da AT, inexistente qualquer prova de que esta tenha sido efetivamente apresentada, pelo que, não tendo o pedido de anulação da retenção na fonte sido precedido de reclamação graciosa necessária, o Tribunal Arbitral carece de competência para decidir sobre a ilegalidade da mesma nos termos do art. 2.º, al. a), da Portaria n.º 112-A/2011; que, pelos mesmos motivos, se verifica igualmente a exceção dilatória de inimpugnabilidade do ato de liquidação objeto da presente arbitragem, na medida em que a impugnação arbitral deste ato não terá sido antecedida de prévia reclamação graciosa que a lei reputa de necessária.

Por impugnação sustentou a requerida, em síntese, que não foi feita, nos autos, a prova de que a requerente seja um organismo de investimento coletivo que cumpra as condições requeridas pela Diretiva n.º 2009/65/CE nem que tais rendimentos foram declarados e isentos

de tributação no Estado de residência, de forma a não poder acionar o crédito de imposto previsto no CDT celebrado entre Portugal e a Alemanha; que o princípio da não discriminação atende à necessidade de conferir tratamento igual ao que é igual e diferente àquilo que é diferente, na medida dessa diferença sendo que, no caso em apreço, as alegadas diferenças de tratamento encontram-se plenamente justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português porquanto, paralela à opção legislativa de ‘aliviar’ os organismos de investimento coletivos residentes da tributação em sede IRC, foi instituída uma tributação em sede de Imposto do Selo incidente sobre o seu ativo global líquido que não tem aplicação aos sujeitos passivos da mesma natureza, mas não residentes; que a administração tributária não pode deixar de aplicar as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada, estando estritamente vinculada ao cumprimento da lei como resulta do art. 3.º do CPA; que o imposto retido ao requerente poderá eventualmente dar lugar a um crédito de imposto por dupla tributação internacional tanto na sua esfera como na dos seus investidores, não tendo sido feita prova da existência, no caso concreto, de um crédito de imposto por dupla tributação internacional; finalmente, que não são devidos juros indemnizatórios.

Concluiu pela sua absolvição da instância arbitral ou, assim não se entendendo, pela improcedência do pedido e sua consequente absolvição do mesmo. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses e vários documentos.

*

Notificado para, querendo, se pronunciar acerca das exceções suscitadas no articulado de resposta da requerida, veio o requerente responder sustentando, em síntese, que toda a resposta da AT parece ter sido redigida no pressuposto errado de que o pedido de pronúncia arbitral foi precedido por um pedido de revisão oficiosa, quando na realidade foi precedido de um procedimento de reclamação graciosa apresentada no prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT; que a petição da reclamação graciosa foi remetida por correio, em 20-06-2024, sob o registo postal n.º RL...PT tendo sido recebida no Serviço de Finanças de Lisboa... em 21-06-2024; que, estando em causa imposto liquidado por retenção na fonte sobre dividendos colocados a pagamento em 16-05-2022, nos termos do art. 94.º, n.º 6, do CIRC o montante retido deveria ser entregue à AT até ao dia 20-06-2022, daí resultando que o prazo de dois anos para apresentação da reclamação graciosa terminou naquele dia 20-06-2024, sendo

inequívoco que o processo arbitral foi precedido de reclamação graciosa apresentada em prazo, contrariamente ao sustentado pela AT no seu articulado de resposta; finalmente que, quanto à inimpugnabilidade do ato objeto da presente arbitragem, nestes autos está em causa um ato precedido de reclamação graciosa, e não de pedido de revisão oficiosa, pelo que a jurisprudência arbitral invocada pela requerida não tem qualquer aplicação ao caso presente.

*

Depois de levadas a cabo diligências instrutórias por determinação oficiosa do Tribunal, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT e a notificar as partes para, querendo, apresentarem alegações. Apenas o requerente procedeu à apresentação de alegações, nas quais reiterou no essencial as posições por si já vertidas nos articulados da causa, tendo ainda procedido ao pagamento do remanescente da taxa de arbitragem.

— II —
(SANEAMENTO)

Nos termos do art. 13.º do CPTA, aplicável à arbitragem tributária por via do art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o conhecimento da competência precede o de todas as demais matérias. Porém, uma vez que, por um lado, o âmbito de atuação da jurisdição arbitral tributária está limitado em razão do valor da causa (art. 3.º, n.º 1, da Port. n.º 112-A/2001) e, por outro lado, a competência funcional das formações, singulares ou colegiais, de julgamento está igualmente dependente do concreto valor fixado para cada arbitragem (art. 5.º, n.ºs 2 e 3, do RJAT), ter-se-á, primeiramente, de proceder à determinação do valor da causa que funciona assim como uma condição prévia à cognição da competência.

Ora, nos termos do art. 97.º-A do CPPT, quando se impugnem atos de liquidação o valor atendível, para efeitos de custas, será o da importância cuja anulação se pretende. Tendo presente que a requerente peticiona a invalidação de um ato tributário que procedeu à liquidação de um montante total de EUR 17.657,84 de IRC que alega ter suportado indevidamente e não se vislumbrando qualquer motivo para divergir dessa quantificação há que aceitar o montante indicado na p.i., que aliás não foi impugnado pela requerida.

Fixo assim à presente arbitragem o valor de EUR 17.657,84.

*

* *

Fixado que está o valor da causa, e uma vez que este não excede o dobro do montante da alçada dos tribunais centrais administrativos, é então possível concluir que o presente Tribunal Arbitral Singular dispõe de competência funcional (art. 5.º, n.º 2, do RJAT); atento o montante fixado, conclui-se que dispõe igualmente de competência em razão do valor para conhecer da presente arbitragem (art. 4.º, n.º 1, *in fine*, do RJAT e art. 3.º, n.º 1, da Port. n.º 112-A/2011).

*

Vem porém suscitada a exceção de incompetência em razão da matéria com fundamento em que, não obstante o requerente invocar a formação de ato tácito de indeferimento na sequência da apresentação de um pedido de reclamação graciosa em 20-06-2024, ao consultar as suas aplicações informáticas internas os serviços da AT não terão encontrado qualquer procedimento de reclamação graciosa instaurado pelo requerente e, pese embora este tenha juntado uma cópia da petição de reclamação graciosa supostamente remetida aos serviços da AT, não foi feita prova de que esta tenha sido efetivamente apresentada, pelo que, não tendo o pedido de anulação da retenção na fonte sido precedido de reclamação graciosa necessária, o Tribunal Arbitral carece de competência para decidir sobre a ilegalidade da mesma nos termos do art. 2.º, al. a), da Portaria n.º 112-A/2011.

Respondendo, veio o requerente sustentar que a petição da reclamação graciosa foi remetida por correio, em 20-06-2024, sob o registo postal n.º RL...PT tendo sido recebida no Serviço de Finanças de Lisboa-... em 21-06-2024 e, uma vez que o prazo de dois anos para apresentação da reclamação graciosa terminava nesse mesmo dia 20-06-2024, é inequívoco que o presente processo arbitral foi precedido de reclamação graciosa apresentada em prazo.

Importa decidir.

*

Com relevância para o conhecimento da presente exceção considero provados os seguintes factos:

- a) O requerente é uma entidade constituída segundo as leis da República Federal da Alemanha, estando inscrito no cadastro fiscal da AT, como entidade não residente sem estabelecimento estável, sob a denominação “B...” e como contribuinte n.º ... [doc. junto com a resposta da AT e doc. n.º 2 junto com a resposta às exceções].
- b) Em 16-05-2022 a entidade bancária C... Plc, sediada na Irlanda, colocou a pagamento, na conta de custódia de títulos n.º ... titulada por uma entidade denominada D..., um valor bruto de dividendos no montante de EUR 70.631,34 correspondentes a 1.382.218 ações emitidas pela sociedade E... SGPS, S.A. com o código ISIN PT... [doc. n.º 2 junto com a p.i.].
- c) Sobre o pagamento de dividendos referido em b), nessa mesma data o banco C... fez incidir uma retenção na fonte, a título definitivo, no montante de 25%, correspondendo a um valor total de imposto retido de EUR 17.657,84 [doc. n.º 2 junto com a p.i.].
- d) O imposto retido referido em c) foi entregue à AT por intermédio da Guia de Pagamento n.º ... datada de 20-06-2022 [doc. n.º 2 junto com a p.i.].
- e) Em 20-06-2024 o requerente, identificando-se com a denominação “A...”, remeteu por correio, através do registo postal n.º RL...PT, ao Serviço de Finanças de Lisboa-... uma petição de reclamação graciosa [doc. n.º 3 junto com a p.i. e doc. n.º 1 junto com a resposta às exceções].
- f) No ponto 14 da petição referida em e) o requerente identificou o ato objeto da reclamação graciosa do seguinte modo [doc. n.º 3 junto com a p.i.]:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2022	70 631,34	16.05.2022	25%	*	17 657,84
TOTAL					17 657,84

*Informação que se protesta juntar ao presente procedimento

- g) A final da petição de reclamação graciosa referida em e) o requerente protestou juntar o seu “[n]úmero de identificação fiscal e informação indicada no artigo 14.º” [doc. n.º 3 junto com a p.i.].
- h) Por documento emitido em 21-06-2024 o C... declarou o requerente como sendo o beneficiário efetivo dos dividendos referidos em b) [doc. n.º 2 junto com a p.i.]
- i) Em 21-06-2022 a petição referida em e) foi recebido no Serviço de Finanças de Lisboa... [confissão da requerida no requerimento apresentado em 11-06-2025].
- j) Em momento algum da tramitação procedimental o requerente veio ao procedimento tributário desencadeado pela apresentação da petição referida em e) proceder à indicação dos elementos mencionados em g) [confissão do requerente no requerimento apresentado em 16-06-2025].

*

Com relevância para o conhecimento da presente exceção inexistem quaisquer outros factos, alegados pelas partes ou do conhecimento oficioso do Tribunal, que se devam considerar como não provados.

*

Na decisão da matéria de facto relevante para a decisão desta exceção o Tribunal teve em consideração a prova documental junta aos autos, em especial aquela constante dos documentos juntos pelas partes seja nos seus articulados, seja nos requerimentos posteriores que fizeram atravessar nos autos, conforme assinalado em cada um dos pontos do probatórios [factos a) a h)]. Já o facto i) foi expressamente confessado pela requerida no requerimento mencionado nesse ponto do probatório.

Finalmente, também o facto j) resulta provado por confissão efetuada nas peças processuais do requerente. Pese embora não se possa afirmar que a confissão foi expressa, a verdade é que, depois de solicitado pelo Tribunal Arbitral “*para juntar cópia e comprovativo de entrega*

dos documentos que terá protestado juntar na petição de reclamação graciosa que consta como doc. n.º 3 da p.i.”, no requerimento de 16-06-2025 o requerente limitou-se a responder que “*os elementos constantes da [petição de] reclamação [graciosa] permitiam identificar, de forma clara e inequívoca, a reclamante e o ato objeto do pedido*”. Afigura-se que desta sua resposta resulta inequívoca a assunção de que, não obstante ter protestado vir fazê-lo [facto g)], o requerente não chegou a comunicar ao procedimento de reclamação graciosa por si instaurado nem o seu número de identificação fiscal, nem a identificação da guia de pagamento relativa ao ato tributário objeto de tal reclamação (art. 356.º, n.º 2, do CC).

*

Antes de mais importa deixar claro que o âmbito material da jurisdição arbitral tributária se encontra disciplinado, em primeiro plano, no art. 2.º do RJAT. Porém, como se pode inferir a partir do art. 4.º, n.º 1, do mesmo diploma esta jurisdição arbitral compreende-se dentro da modalidade da arbitragem voluntária, pelo que a sua efetividade prática pressupõe uma manifestação, expressa ou tácita, de adesão por parte dos litigantes que a ela recorrem. No caso específico da AT essa manifestação tem de ser expressa e “*depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos,*” consentindo assim que a adesão desta entidade à jurisdição arbitral do CAAD possa não abranger a totalidade dos tributos administrados por aquele serviço da Administração direta do Estado, como possa, em qualquer caso, conter-se dentro dos limites e ressalvas que vierem a ser estabelecidos nesse instrumento de vinculação.

Ora, precisamente ao abrigo daquele preceito legal, o art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (doravante “a Portaria de Vinculação”) veio restringir os termos da adesão da AT à jurisdição arbitral tributária excepcionando expressamente das questões passíveis de arbitragem em matéria fiscal as “[p]retensões 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” [al. a)].

Daqui resulta que a adesão da AT à jurisdição arbitral tributária exclui questões relativas à impugnação de atos tributários de primeiro grau que não tenham sido proferidos pelos servi-

ços e órgãos daquela Autoridade, salvo se a intervenção desta tiver sido suscitada por via da interposição de um procedimento tributário de segundo grau (por via de regra, uma reclamação graciosa, embora a doutrina e a jurisprudência se inclinem para aceitar que, satisfeitas certas condições, um procedimento de revisão oficiosa possa, para essa finalidade, fazer os mesmos efeitos).

Do exposto resulta que, no que interessa à economia da presente arbitragem, nos termos da Portaria de Vinculação à jurisdição arbitral tributária apenas cabe conhecer de litígios em que esteja em causa a declaração de ilegalidade e invalidação de atos de liquidação proferidos pela própria Autoridade Tributária, sendo-lhe vedado (não por imposição legal, mas por força dos limites apostos à sua manifestação de adesão à arbitragem voluntária em matéria fiscal) conhecer da legalidade de atos de liquidação proferidos por substitutos tributários (*retenções na fonte*) em relação aos quais não tenha sido suscitada a intervenção corretiva da AT por via da prévia instauração, de modo válido e tempestivo, de um procedimento de reclamação graciosa.

Assim, à luz dos argumentos acima expostos — e deixando de parte quaisquer considerações acerca da viabilidade do emprego do procedimento de revisão oficiosa para a mesma finalidade, que manifestamente não relevam para o caso dos presentes autos —, a competência da jurisdição arbitral tributária para conhecer da pretensão de invalidação do ato de liquidação de IRC mediante retenção na fonte praticado pelo C... em 16-05-2022 [facto c) do probatório] dependerá da dedução, de modo válido e tempestivo, de uma reclamação graciosa que tivesse àquele ato por objeto.

Torna-se, assim, imprescindível averiguar se o requerente apresentou, de modo válido, uma reclamação graciosa.

Ora, a resposta a essa questão terá necessariamente de ser negativa.

Na verdade, como resulta do probatório, na petição de reclamação graciosa que apresentou o requerente identificou-se através de uma denominação distinta daquela com que se encontra inscrito no cadastro fiscal [factos a) e e) do probatório], não indicou o seu número de identificação fiscal [facto g)] nem identificou o ato tributário reclamado [facto f)] e, pese embora tenha protestado vir indicar esses elementos em falta [facto g)], não chegou a fazê-lo durante toda a pendência do procedimento tributário por si instaurado [facto j)].

Contrariamente ao que sustenta o requerente, todas estas deficiências são de molde a tornar inviável o conhecimento, pela AT, da reclamação graciosa que aquele apresentou. Não é possível exigir da Administração que aprecie um pedido de impugnação administrativa de um ato tributário sem conhecer — e sem que lhe seja possível conhecer — a identidade do impugnante e o ato objeto dessa impugnação.

Particularmente relevante nesse contexto é a omissão da indicação do número de identificação fiscal (“NIF”). Com efeito, nos termos do art. 29.º, n.º 1, do Dec.-Lei n.º 14/2013, “[é] obrigatória a menção do NIF em todas as declarações, participações, guias de entrega de imposto, requerimentos, petições, exposições, reclamações, impugnações, recursos, ou quaisquer outros documentos que sejam ou devam ser apresentados nos serviços de Administração Tributária”, acrescentando-se no n.º 1 do art. 31.º do mesmo diploma que, “[s]em prejuízo das sanções estabelecidas na lei, são recusados ou considerados como não apresentados nos serviços da administração tributária os documentos que não mencionem o NIF, quando dos mesmos deva constar” (realce adicionado).

A consequência da omissão de indicação do NIF nos requerimentos e petições dirigidos à AT é, portanto, essas peças procedimentais serem consideradas como não apresentadas nos correspondentes serviços. Não se contraponha a injunção legal, constante do n.º 2 do preceito acabado de citar, de que “[e]m caso de omissão da menção do NIF [...] não sendo possível o seu suprimento oficioso, são os interessados convidados a suprir a deficiência existente.” Desde logo, porque o suprimento oficioso dessa omissão se revelava, nas circunstâncias do caso concreto, como impraticável: é que na petição de reclamação graciosa o requerente identificou-se com uma denominação distinta daquela com que consta inscrito no cadastro da AT, pelo que qualquer tentativa dos serviços no sentido apurar oficiosamente o NIF do requerente seria insuscetível de oferecer garantias mínimas de segurança e de certeza.

Por outro lado, também não se justificaria estar a convidar o requerente para suprir a deficiência da sua petição nos termos que resultam da parte final deste n.º 2 de que se vem cuidando. É que esta injunção legal está pensada para aqueles casos em que a omissão de indicação do NIF é negligente ou inconsciente: aí justifica-se a interpelação do contribuinte para vir indicar um elemento de menção obrigatória que, negligente e inconscientemente, olvidou no seu requerimento ou petição. No caso dos presentes autos, a omissão de indicação do NIF é,

desde logo, assumida *ab initio* pelo requerente que a reconhece já na própria petição da reclamação graciosa, na qual protestou proceder à indicação omitida, sem que todavia o tenha feito. Neste contexto, convidar o reclamante a vir indicar um elemento de cuja omissão ele próprio estava então bem ciente e que já protestara vir fazê-lo representaria a prática de um ato procedimental inútil, o que a lei fiscal expressamente veda aos sujeitos procedimentais (art. 57.º, n.º 1, *in fine*, da LGT).

Ao que fica dito, há que acrescentar, por fim, que a petição de reclamação fora subscrita por ilustres causídicos, circunstância que redobra as exigências de diligência e zelo procedimentais que incumbem sobre o sujeito passivo (art. 60.º, n.º 2, do CPA) e sempre faria redundar em paternalismo condescendente qualquer lembrete dirigido ao contribuinte para a prática de um ato procedimental que já este tinha anunciado que iria praticar.

Em todo o caso, sempre se diga que, mesmo que fosse de se considerar como incumprido, pela AT, o dever de interpelar o requerente para proceder à indicação do NIF omitido, nunca daí poderia resultar que, ainda assim, a reclamação graciosa teria sido validamente interposta e, uma vez decorrido o prazo máximo de decisão, se teria formado um ato tácito de indeferimento. Pelo contrário, mesmo nessa perspetiva, uma tal omissão por banda da AT não teria o condão de sanar a irregularidade procedimental provocada a montante pela conduta do requerente. Num tal caso, o meio próprio de reação seria a propositura de uma ação administrativa de condenação à prática do ato procedimental omitido (a interpelação prevista no art. 31.º, n.º 2, *in fine*, do Dec.-Lei n.º 14/2013) e nunca extrapolar a partir dessa conduta omissiva da AT o indeferimento tácito de um procedimento tributário em relação ao qual a identidade do requerente permanecia ainda uma incógnita.

Finalmente, também a omissão de indicação clara e inequívoca do ato tributário reclamado — sobretudo quando o mesmo não foi praticado pelos serviços da AT —, identificado apenas por referência a uma data e ao montante do rendimento objeto de tributação e sem qualquer referência ao número identificativo da Guia de Pagamento, esvaziou de qualquer objeto válido o procedimento de reclamação graciosa deduzido pelo requerente.

Em conclusão, os factos da causa não consentem a conclusão de que o procedimento de reclamação graciosa desencadeado pela apresentação da petição referida em e) do probatório terá sido validamente instaurado, circunstância que, por seu turno, conduz inevitavelmente à

constatação de que a impugnação deduzida na presente arbitragem não foi precedida de recurso à via administrativa nos termos exigidos pelo art. 132.º, n.º 4, do CPPT (e também no art. 137.º, n.º 4, do CIRC), como resulta do art. 2.º, al. a), da Portaria de Vinculação.

Donde, é o presente Tribunal Arbitral incompetente, em razão da matéria, para conhecer da impugnação que o requerente deduziu na presente arbitragem.

Procede assim esta exceção.

Deste modo, pelos fundamentos expostos, a final decidir-se-á pela procedência da exceção de incompetência material da jurisdição arbitral tributária e consequente absolvição da requerida da presente instância arbitral.

*

* *

Uma vez assente a incompetência deste Tribunal Arbitral, fica prejudicado o conhecimento de todas as demais exceções e questões obstativas do conhecimento da causa suscitadas pela requerida no seu articulado de resposta na medida em que, como se extrai do vulgarmente denominado princípio *kompetenz-kompetenz*, os poderes jurisdicionais de um tribunal incompetente cingem-se ao conhecimento e declaração da sua própria incompetência, sendo-lhe defeso apreciar e decidir qualquer outra questão relativa à conformação da relação jurídica processual e, muito menos, proceder ao julgamento da relação material controvertida.

*

* *

Tendo sido o requerente a dar causa à extinção da presente instância, é ele o responsável pelas custas da arbitragem — art. 12.º, n.º 2, do RJAT e arts. 4.º, n.º 5, e 6.º, al. a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD.

Desse modo, tendo em conta o valor atribuído ao processo em sede de saneamento, por aplicação da 1. 3 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento — e atendendo a que não se encontra prevista qualquer redução das custas processuais quando o processo conclua sem prolação de decisão de mérito —, a final fixar-se-á a taxa de arbitragem no montante de EUR 1.224,00, em cujo pagamento será condenado o requerente.

— III—
(DISPOSITIVO)

Assim, pelos fundamentos expostos, julgo procedente a exceção de incompetência material da jurisdição arbitral tributária e, conseqüentemente, absolvo a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira da presente instância, mais condenando o requerente A... no pagamento das custas do presente processo, cuja taxa de arbitragem fixo em EUR 1.224,00.

Notifiquem-se as partes.

CAAD, 25 de agosto de 2025

O Árbitro,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)