

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 327/2025-T

Tema: IRC — Retenção na fonte — Procedimento de revisão oficiosa — Direito Europeu.

SUMÁRIO: I — A reclamação graciosa prevista, para os atos de substituição tributária, no art. 132.º, n.º 4, do CPPT (e, em sede de IRC, no art. 137.º, n.º 4, do CIRC) tem natureza necessária e a falta da sua interposição tempestiva torna o ato tributário de primeiro grau contenciosamente inimpugnável.

II — 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: aquilo que já não se afigura possível será reconhecer 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.

III — A complementaridade face aos demais meios de impugnação administrativa que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a reconhecer ao procedimento de revisão oficiosa não pode, contudo, 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 e, em sede de IRC, do art. 137.º, n.º 4, do CIRC — a unidade do sistema jurídico reclama, desse modo, que seja afastada a impugnabilidade contenciosa (quer por via da impugnação judicial, quer por via da arbitragem tributária) dos atos de liquidação mediante retenção na fonte naqueles casos em que o pedido de instauração do procedimento de revisão oficiosa tenha sido deduzido para além do prazo de dois anos, previsto nos mencionados preceitos legais, para a instauração daquele meio impugnatório administrativo a que o legislador expressamente atribuiu natureza necessária.

DECISÃO ARBITRAL

— I — (RELATÓRIO)

A..., entidade de direito alemão não residente e sem estabelecimento estável, com número de identificação fiscal ..., com sede em ..., em ... na República Federal da Alemanha (doravante “a requerente”), veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”), peticionando a declaração da ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) mediante retenção na fonte a título definitivo vertidos nas Guias de Pagamento n.ºs ..., ... e ... e relativas ao período de tributação de 2020, bem como do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa deduzido contra tais atos tributários.

Para tanto alegou, em síntese, que é uma instituição financeira alemã, constituída ao abrigo do direito alemão, com sede em Francoforte, e sem estabelecimento estável em território português, estando legalmente autorizada a desenvolver aqui a sua atividade bancária e a prestar serviços de natureza financeira e que está integrada no perímetro de um grupo empresarial especializado no investimento, desenvolvimento e gestão de ativos imobiliários; que, nesse âmbito, celebrou contratos de mútuo com as sociedades residentes no território português B..., S.A., (nif...), C..., S.A. (nif...) e D..., S.A. (nif ...), mediante os quais mutuou a cada uma destas sociedades quantias em dinheiro sobre as quais venceram juros; que no período de setembro e outubro de 2020 recebeu juros colocados a pagamento pelas referidas sociedades, os quais foram sujeitos a tributação, em sede de IRC, mediante retenção na fonte a título definitivo, nos termos dos arts. 87.º, n.º 4, e 94.º, n.º 3, alínea b), e n.º 5, do CIRC, à taxa liberatória de 15%, por força da aplicação do art. 11.º, n.º 2, alínea b) da Convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha; que o imposto retido na fonte ao abrigo desses atos de retenção na fonte foi entregue aos cofres do Estado por intermédio das Guias de Pagamento n.ºs ..., ... e ...; que, não concordando com os atos de retenção na fonte do IRC em crise, apresentou pedido de revisão oficiosa peticionando a anulação de tais atos, tendo sido

notificada, em 10-01-2025, do despacho de indeferimento dessa pretensão; que o art. 22.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) prevê que “[s]ão tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional”, preceito que, contudo, constitui uma restrição inaplicável por força da sua violação direta do art. 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e, portanto, o art. 22.º do EBF deve ser aplicado, na íntegra, à requerente e, assim, restituído o imposto indevidamente retido, anulando-se os correspondentes atos de liquidação; que, subsidiariamente, no caso de instituição financeiras residentes, estas beneficiam da dispensa de retenção na fonte de IRC sobre os juros de que sejam titulares, sendo aqueles rendimentos incluídos no respetivo lucro tributável e sujeitos a tributação, nos termos gerais do CIRC acabando a tributação por incidir sobre o montante líquido do rendimento, enquanto as instituições financeiras não residentes são tributadas sobre os juros ilíquidos, não se prevendo na lei a possibilidade de poderem ser deduzidos quaisquer encargos relacionados com a sua obtenção, circunstância que configura um tratamento discriminatório relativamente às instituições financeiras residentes, em violação com o art. 56.º do TFUE conforme resulta da jurisprudência fixada pelo TJUE no processo n.º C-18/15 (Brisal) e, na ordem interna, pelo Ac. STA 08-03-2017 (Proc.º n.º 0298/13); que, em conclusão, os atos de retenção na fonte de IRC objeto da presente arbitragem e, bem assim, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzida são ilegais por violação do art. 56.º do TFUE; finalmente, que, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT, são igualmente devidos à requerente juros indemnizatórios sobre o imposto indevidamente retido à requerente, no montante de EUR 24.028,27.

Concluiu peticionando a declaração da ilegalidade e anulação dos atos de retenção na fonte associados às Guias de Pagamento n.ºs ..., ... e ..., assim como do despacho de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa deduzido contra tal ato. Mais peticionou, a título acessório, a condenação na restituição da quantia de imposto por si indevidamente paga, bem como no pagamento de juros indemnizatórios desde o pagamento indevido até à emissão da nota de crédito e no pagamento computados a partir do termo do prazo de execução

espontânea de decisão judicial transitada em julgado e até à data da emissão da nota de crédito respetiva.

Juntou documentos e procuração forense, declarando não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuiu à causa o valor de EUR 24.028,27 e procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

*

Constituído o Tribunal Arbitral Singular, nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi determinada a notificação da administração tributária requerida para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Depois de devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta, na qual se defendeu por impugnação, sustentando, em síntese, que não ficou claro, nos autos, qual a atividade prosseguida pelo requerente uma vez que sustentou deter naturezas jurídicas diversas no âmbito do procedimento tributário *sub judice* e dos presentes autos; que o requerente não demonstrou ser, na sua jurisdição de origem, um organismo de investimento coletivo, assim como não demonstrou o pagamento efetivo dos rendimentos sobre os quais terá incidido a tributação sob a forma de retenção na fonte; que, por outro lado, a pretensão da requerente estaria ainda dependente da prova dos encargos diretamente associados aos rendimentos em causa nesta arbitragem, o que também não logrou fazer já que não alegou nem demonstrou quaisquer gastos relacionados com os rendimentos obtidos em Portugal; finalmente, que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Concluiu pela improcedência do pedido e sua consequente absolvição. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses e um processo administrativo.

*

Através do despacho de 10-09-2025 o Tribunal Arbitral suscitou a seguinte questão prévia, obstativa do conhecimento do mérito da causa:

Nos presentes autos está em causa a impugnação de três atos tributários de primeiro grau, proferidos por substituto tributário (retenção na fonte), que terão sido praticados entre outubro e novembro de 2020.

Ora, 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 re-

clamação 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 a fonte (n.º 3). 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.

Dos autos não se vislumbra notícia de ter sido deduzida a reclamação graciosa a que se referem os citados preceitos legais, o que, a ser o caso, configuraria a verificação de uma exceção dilatória de inimpugnabilidade contenciosa dos atos objeto desta arbitragem, matéria que é do conhecimento oficioso (art. 578.º do CPC).

Assim, notifiquem-se as partes para, querendo, se pronunciarem acerca da eventual verificação da sobredita exceção de inimpugnabilidade dos atos tributários objeto de impugnação arbitral ou requererem, a esse propósito, o que tiverem por apropriado.

Notificadas as partes desse despacho, apenas o requerente se veio pronunciar, sustentando, em síntese, que não restam dúvidas de que reclamou, previamente e no prazo legalmente previsto, dos atos de retenção na fonte impugnados nesta arbitragem através da dedução de um pedido de revisão oficiosa, tendo vindo a ser notificado da decisão de indeferimento; que é unânime na jurisprudência que o requisito previsto nos arts. 137.º do CIRC e 132.º do CPPT pode ser satisfeito por via do procedimento de revisão oficiosa deduzido a pedido do sujeito passivo; finalmente, que a própria AT subscreveu esse entendimento no âmbito do procedimento de revisão oficiosa *sub judice*.

*

Subsequentemente foi proferido despacho a determinar o encerramento da fase de instrução processual, dispensar a realização da reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT e a convidar as partes para, querendo, procederem à apresentação de alegações escritas. Apenas o requerente alegou, mantendo no essencial as posições que já havia sustentado no seu articulado, tendo ainda junto o comprovativo de 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 diversos atos tributários que correspondem a um total de imposto no montante de EUR 24.028,27 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 objeto de impugnação pela requerida.

Fixo assim à presente arbitragem o valor de EUR 24.028,27.

*

* *

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); atendendo ao 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).

*

No que diz respeito à competência em razão da matéria há, porém, que ressaltar o pedido deduzido na alínea d) do petitório da requerente. Com efeito, neste ponto vem a requerente peticionar o reconhecimento do direito à percepção de juros de mora “*computados a partir do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e até à data da emissão da nota de crédito respetiva, a uma taxa equivalente ao dobro da definida na lei geral para os juros de mora a favor do Estado*”. Ora, o reconhecimento do direito a juros de mora em virtude da inexecução ilícita de decisões judiciais — além de exigir, como condição de procedência, a verificação efetiva, e não meramente eventual e hipotética, desse comportamento inadimplente — subingressa, de modo manifesto, no âmbito do processo de execução de julgados e, portanto, não pode ser conhecido pelo tribunal encarregue do julgamento do processo de natureza declarativa nem, como é o caso dos tribunais arbitrais, por tribunais que não tenham na sua disponibilidade o exercício de poderes de autoridade pública.

Assim, com dispensa do exercício do contraditório atenta a sua manifesta desnecessidade (art. 3.º, n.º 3, do CPC), absolvo a requerida da presente instância arbitral no que diz respeito ao pedido formulado na alínea d) do petitório da p.i. da requerente.

Quanto aos demais pedidos deduzidos, este Tribunal Arbitral é competente, em razão da matéria, para deles conhecer por força do art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da administração tributária requerida, tal como resulta da Portaria de Vinculação.

*

* *

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão devidamente patrocinadas nos autos. Têm também legitimidade *ad causam*.

*

* *

Nos termos do art. 31.º, n.º 1, da LAV [aplicável à arbitragem em matéria fiscal *ex vi* do art. 181.º, n.º 1, do CPTA e este preceito por via do art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT], quando, como é o caso presente, as partes não fixarem o lugar da arbitragem, “*este lugar é fixado pelo tribunal arbitral, tendo em conta as circunstâncias do caso, incluindo a conveniência das partes.*”

Assim, tendo em consideração que o requerente não está domiciliado no território nacional nem aqui tem estabelecimento estável e que se encontra patrocinado nos autos por ilustre causídico com escritório em Fátima, fixo como lugar da presente arbitragem as instalações da sede do CAAD, sitas no município de Lisboa, sem que se vislumbre que desta opção possa resultar qualquer inconveniente para a requerida.

*

* *

Foi, no entanto, suscitada de ofício a exceção de inimpugnabilidade dos atos de liquidação impugnados na presente arbitragem. Com efeito, pelo despacho de 10-09-2025 o Tribunal Arbitral suscitou junto das partes a referida questão excetiva com fundamento na circunstância de tanto no art. 137.º, n.º 4, do CIRC, como no art. 132.º, n.º 4, do CPPT se estabelecer, como requisito necessário para a impugnação judicial de atos de liquidação por retenção na fonte a título definitivo, a prévia dedução de reclamação graciosa nos dois anos seguintes ao termo do prazo de entrega da prestação tributária, não se vislumbrando nos autos a demonstração de que tal reclamação tivesse sido deduzida.

Respondendo, veio o requerente sustentar, em síntese, que a utilização do procedimento de revisão oficiosa seria suficiente para satisfazer a exigência constante daqueles dois mencionados preceitos legais.

Importa decidir.

*

Com relevo para a decisão da presente exceção, considero sumariamente provados os seguintes factos:

- A.** O requerente é um sujeito passivo regulado pelo direito alemão, com sede e residência fiscal em ... na República Federal da Alemanha e sem estabelecimento estável em território português, nesta jurisdição sujeito a tributação dos rendimentos aqui obtidos sob a forma de retenção na fonte a título definitivo (doc. n.º 8 junto com a p.i. e fls. 44 do P.A.).
- B.** Em setembro de 2020 a sociedade de direito português “D..., S.A. colocou a pagamento ao requerente a quantia de EUR 26.470,59 relativa a juros (doc. n.º 2 junto com a p.i.).

- C.** Em setembro de 2020 a sociedade de direito português “B..., S.A.” colocou a pagamento ao requerente a quantia de EUR 12.702,60 relativa a juros (doc. n.º 3 junto com a p.i.).
- D.** Em outubro de 2020 a sociedade de direito português “C..., S.A.” colocou a pagamento ao requerente a quantia de EUR 121.015,28 relativa a juros (doc. n.º 4 junto com a p.i.).
- E.** Sobre o pagamento referido em **B.** a entidade pagadora procedeu à retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC de um montante correspondente a 15% do respetivo valor, equivalendo a EUR 3.970,59, e que veio a dar origem à Guia de Pagamento n.º ... cujo prazo de entrega dos valores retidos terminava em 20-10-2020 (doc. n.º 2 junto com a p.i.).
- F.** Sobre o pagamento referido em **C.** a entidade pagadora procedeu à retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC de um montante correspondente a 15% do respetivo valor, equivalendo a EUR 1.905,39, e que veio a dar origem à Guia de Pagamento n.º ... cujo prazo de entrega dos valores retidos terminava em 20-10-2020 (doc. n.º 3 junto com a p.i.).
- G.** Sobre o pagamento referido em **D.** a entidade pagadora procedeu à retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC de um montante correspondente a 15% do respetivo valor, equivalendo a EUR18.152,29, e que veio a dar origem à Guia de Pagamento n.º ... cujo prazo de entrega dos valores retidos terminava em 20-11-2020 (doc. n.º 4 junto com a p.i.).
- H.** Mediante requerimento expedido em 15-10-2024 sob o registo postal n.º RL...PT, o requerente deduziu junto do Serviço de Finanças de Lisboa—... um pedido de instauração de procedimento de revisão oficiosa tendo por objeto os atos de liquidação por retenção na fonte referidos em **E.**, **F.** e **G.**, que veio a ser autuado em 17-10-2024 sob o n.º ...2024... (fls. 1-26 do P.A.)
- I.** Por despacho 30-12-2024, proferido pelo Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, foi indeferido o pedido de revisão oficiosa referido em **H.** (fls. 72-78).

J. O despacho referido em **I.** foi notificado ao mandatário do requerente, constituído no referido procedimento tributário, através do ofício n.º... datado de 07-01-2025 e expedido nessa mesma data sob o registo postal n.º RH...PT (fls. 79-80).

*

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

*

Na decisão da matéria dos factos **A.** a **J.** o Tribunal teve exclusivamente em consideração a prova documental junta aos autos, em especial aquela constante do Processo Administrativo e junta com a p.i. do requerente, conforme vai assinalado em cada um dos respetivos pontos do probatório.

*

Antes de mais, importa desde logo realçar que se afigura como muito duvidosa a admissibilidade do emprego do procedimento de revisão oficiosa regulado no art. 78.º da LGT para a apreciação da legalidade e validade de atos tributários proferidos pelos próprios sujeitos passivos (atos de autoliquidação) ou por substitutos tributários (atos de retenção na fonte).

Na verdade, dispõe-se no n.º 1 do art. 78.º da LGT que “[a] *revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada 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 [...]*” (realce adicionado).

Por conseguinte, resulta claramente, e de forma expressa, do preceito em análise que a revisão oficiosa de um ato tributário *apenas* pode ser levada a cabo pela *entidade que praticou o ato revidendo*. Afigura-se, assim, que nesta concreta tipologia procedimental tributária não tem cabimento a impugnação junto da Administração fiscal de atos tributários praticados por sujeitos procedimentais distintos da própria Administração.

Trata-se, afinal de contas, de uma questão que é essencialmente de interpretação normativa: a esse respeito dispõe-se no art. 11.º, n.º 1 da LGT que “[n]a *determinação do sentido*

das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação da leis”, os quais, como é sabido, estão consagrados no capítulo introdutório do Código Civil, acrescentando-se, por fim, que “[a]s lacunas resultantes das normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica” (n.º 4).

Ora, a respeito da interpretação de normas jurídicas estabelece o art. 9.º do Cód. Civil:

1 — A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2 — Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3 — Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Assim, em conformidade com o preceito acabado de citar, a letra da lei não só funciona como o ponto de partida da interpretação, mas, também, como um *limite intransponível* da tarefa hermenêutica (n.º 2). Como tal, “[r]esumindo, embora sem grande rigor, o pensamento geral desta disposição, pode dizer-se que o sentido decisivo da lei coincidirá com a vontade real do legislador, sempre que esta seja clara e inequivocamente demonstrada através do texto legal, do relatório do diploma ou dos próprios trabalhos preparatórios da lei. [§] Quando, porém, assim não suceda, o Código faz apelo franco, como não poderia deixar de ser, a critérios de carácter objetivo, como são os que constam do n.º 3” (PIRES DE LIMA / ANTUNES VARELA, CC Anotado, vol. I, Coimbra Ed., 1987, pp. 58-59, ortografia atualizada).

No mesmo sentido, embora a propósito da interpretação da lei penal mas com plena pertinência para o caso presente, discreta TAIPA DE CARVALHO (in Direito Penal – Parte Geral – Questões Fundamentais, 2.ª ed., Coimbra Ed., 2008, p. 165, ortografia atualizada, realce adicionado) que

[...] o nosso Código Civil, art. 9.º, indica os critérios ou fatores de interpretação. De acordo com este artigo, cujas disposições são válidas não apenas para o direito civil mas para todos os ramos do direito, incluindo o penal, o intérprete-aplicador deve procurar descobrir qual é “o pensamento legislativo”, isto é, qual é a finalidade e o âmbito normativo da lei: as situações fácticas ou os casos concretos abrangidos pela norma jurídica.

Para conseguir este objetivo, o intérprete deve atender quer às circunstâncias históricas em que a lei foi elaborada quer às circunstâncias atuais em que a lei é chamada a ser aplicada, bem como à ratio ou teleologia da norma. Mas há um outro fator da interpretação que não pode ser esquecido: o texto legal ou enunciado linguístico, pois que é este o meio de comunicação entre o legislador e os destinatários da norma jurídica, é este o mediador da normatividade jurídica sobre a realidade fáctica. Ora, o Código Civil, art. 9.º, atribui, corretamente, ao texto legal ou teor literal duas funções essenciais: por um lado, e logicamente, o texto legal é o ponto de partida da interpretação (artigo 9.º-1); por outro lado, e também corretamente, o texto legal impede uma interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal (art. 9.º-2).

Desse modo, não obstante o percurso interpretativo da lei não se deve ater, apenas e só, à sua letra, mas reconstituir a partir dela o pensamento legislativo, contrapondo letra (o enunciado verbal) e espírito (o pensamento) da lei, a tarefa hermenêutica encontra na letra da lei um importante e decisivo limite inultrapassável. Com efeito, o enunciado linguístico exerce também a função de um limite às operações interpretativas, já que de acordo com o n.º 2 do art. 11.º do Cód. Civil, entre os diversos sentidos possíveis para o enunciado normativo, aquele pensamento legislativo (espírito ou sentido da norma) tem de ter na literalidade da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Qualquer resultado do processo interpretativo exige e pressupõe que o sentido normativo acolhido encontre no enunciado verbal da norma uma alusão expressa, ainda que de modo imperfeito. Portanto: as regras

da interpretação normativa não só não dispensam, como exigem, que o sentido que o intérprete venha a acolher como resultado da interpretação seja condizente com o significado natural e correto das expressões verbais empregues no elemento literal da norma interpretada.

No particular âmbito das normas de direito fiscal importa ainda reiterar o já aludido princípio de que se encontra absolutamente vedada a interpretação ou aplicação analógica no âmbito das matérias incluídas na competência legislativa reservada do Parlamento. De resto, no seguimento da lição de CASALTA NABAIS, a proibição de integração analógica das lacunas das normas fiscais estende-se, pelas mesmas razões de proteção dos bens jurídico-constitucionais da certeza e da segurança jurídica, a qualquer outro meio de integração de lacunas (assim, cfr. Direito Fiscal, 3.^a ed., 2005, p. 221).

No caso em espécie, o elemento literal é bastante claro: a revisão de um ato tributário pode ser levada a cabo pela *entidade que o praticou* — o legislador não poderia ter sido mais inequívoco a esse respeito, nem se vislumbra que pudesse existir qualquer dúvida acerca da sua intenção. Face a um teor literal de tal forma assertivo, afigura-se como manifesto que o legislador quis fazer subingressar no âmbito material de aplicação do procedimento de revisão oficiosa regulado no art. 78.º, n.º 1, da LGT apenas os atos tributários praticados pela própria Administração, excluindo assim do objeto deste concreto tipo procedimental todos aqueles atos tributários da autoria de diferentes sujeitos procedimentais, como sejam os atos de autoliquidação (praticados pelos próprios sujeitos passivos) e os atos de retenção na fonte (praticados por substitutos tributários).

E esta conclusão encontra também suporte numa perspetiva sistemática. Com efeito, para esses atos de autoliquidação e de retenção na fonte o legislador estabeleceu mecanismos impugnatórios administrativos (a reclamação graciosa) que podem ser desencadeados em prazos consideravelmente mais longos do que os normalmente previstos: a reclamação graciosa de atos praticados pela AT pode ser deduzida no prazo de 4 meses; já a reclamação graciosa dos atos de autoliquidação e de retenção na fonte pode ser deduzida no prazo de dois anos. Esta discrepância só faz pleno sentido se tiver como pressuposto a impossibilidade de emprego do procedimento de revisão oficiosa quando esteja em causa a impugnação de atos praticados por entidades estranhas à Administração fiscal. De outro modo, a extensão do prazo de interposição de reclamação graciosa contra estes atos, face à duração muito mais curta do correspondente

prazo quando se dirija a atos tributários praticados pela AT, não só careceria de uma explicação racional, como suscitaria importantes, e possivelmente inultrapassáveis, dificuldades de conformidade com o princípio constitucional da igualdade.

Assim, a interpretação do referido n.º 1 do art. 78.º da LGT na linha do posicionamento que ora se propugna corresponde à única que se adequa aos critérios de interpretação (art. 9.º do Cód. Civil), reconstituindo “o pensamento legislativo”, adequadamente expresso com “*correspondência verbal na letra da lei*” e tendo sempre presente que o intérprete deverá presumir que o legislador “*soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*”

Não se olvida que o art. 78.º, n.º 1, da LGT tem vindo a ser aplicado, de forma consensual senão mesmo unânime, com o sentido de que a Administração fiscal pode proceder à revisão oficiosa de atos tributários que não foram por si praticados, mas que antes são da autoria direta dos próprios sujeitos passivos neles visados (atos de autoliquidação) ou de substitutos tributários (atos de retenção na fonte). Porém, afigura-se que uma tal interpretação normativa carece de qualquer suporte literal no enunciado verbal do preceito legal aqui em causa e, nessa medida e salvo melhor opinião, é manifestamente ofensiva do n.º 2 e do n.º 3, *in fine*, do art. 9.º do Cód. Civil, aplicáveis *ex vi* do art. 11.º, n.º 1, da LGT.

Mais: uma tal interpretação normativa será, também, inconstitucional.

Com efeito, dispõe-se no art. 103.º, n.º 2, da CRP que cabe à lei regular as “*garantias dos contribuintes*”. Dito de outra forma: a disciplina jurídica dos mecanismos de garantia dos contribuintes é matéria submetida a reserva de ato legislativo e incluída na reserva relativa da competência legislativa do Parlamento [assim, cfr. também o art. 165.º, n.º 1, al. s), da CRP, que reserva a matéria das “*garantias dos administrados*” à competência legislativa preferencial da Assembleia da República]. Que os meios de impugnação administrativa dos atos tributários se subsumem no conceito constitucional de “*garantias dos contribuintes*” e “*garantias dos administrados*” não oferece dúvida alguma: assim, por garantias dos contribuintes devem entender-se todos aqueles instrumentos judiciais e administrativos que visam tutelar as posições jurídicas subjetivas dos contribuintes (nesse sentido, cfr. NUNO DE SÁ GOMES, “Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 169, p. 55; J. L. SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2002, p. 32). Por seu turno, as garantias de natureza administrativa podem desdobrar-se em

garantias administrativas não impugnatórias (v.g. o direito à informação, o direito de participação procedimental e o direito à fundamentação dos atos tributários) e *garantias administrativas impugnatórias*, correspondendo estas às diferentes tipologias de procedimentos de segundo grau que asseguram aos particulares a tutela das suas posições jurídicas subjetivas, permitindo-lhes peticionar a revogação (*rectius*, anulação administrativa) dos atos tributários ilegais que os tenham por destinatários.

Daqui resulta que, uma vez que a regulação das garantias administrativas impugnatórias dos contribuintes constitui matéria incluída na competência legislativa reservada da Assembleia da República, os preceitos legais que lhe digam respeito não podem ser objeto de integração ou aplicação analógica (art. 11.º, n.º 4, da LGT). Consequentemente, o meio procedimental regulado no art. 78.º, n.º 1, da LGT não pode ser aplicado por analogia aos atos tributários de autoliquidação ou de retenção na fonte, porque a isso obsta o disposto no cit. art. 11.º, n.º 4, da LGT. Dito de outra forma: uma interpretação do art. 78.º, n.º 1, da LGT segundo a qual esta norma será também aplicável, por analogia ou em integração de uma suposta lacuna do ordenamento jurídico-tributário, seria inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal (art. 103.º, n.º 2, da CRP), que posterga a aplicação analógica das normas reguladoras das garantias dos contribuintes a situações que não sejam por elas diretamente visadas, e da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República em matéria dos contribuintes [art. 165.º, n.º 1, al. s), da CRP].

Ao que fica dito acresce ainda que a interpretação de que se vem cuidando seria igualmente inconstitucional por violação do princípio da confiança ínsito no princípio do Estado de direito democrático (art. 2.º da CRP). Como se referiu, resulta do art. 103.º, n.º 2, da CRP a imposição constitucional de que seja a lei a determinar as garantias dos contribuintes. Desta formulação subjaz que as normas incluídas na competência legislativa reservada do Parlamento estão sujeitas a apertados limites na sua formulação e integração (nesse sentido, cfr. J. BACELLAR GOUVEIA, “A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal”, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 373, p. 27), dos quais decorre uma exigência de suficiente determinabilidade do conteúdo precativo de tais normas, que se destina a conferir previsibilidade à atividade procedimental tributária e a permitir aos destinatários dessas norma algumas certezas quanto ao modo e forma de exercício dos poderes administrativos em matéria fiscal. Daí que a observância

do princípio da legalidade em matéria de garantias dos contribuintes exige que os elementos essenciais das normas reguladoras dos meios procedimentais impugnatórios estejam definidos por via legal e de modo suficientemente determinado, assegurando previsibilidade e certeza na sua aplicação.

No que diz respeito às garantias impugnatórias dos contribuintes, o princípio da legalidade em matéria fiscal reclama a existência de critérios legais claros, emanados do legislador parlamentar ou parlamentarmente autorizado, à luz dos quais possam ser apreendidas e antecipadas todas as situações abrangidas por cada concreto instrumento garantístico criado pelo legislador, de modo a que resulte da lei uma indicação precisa e exata a partir da qual possa ser recortada a espécie de situações tipicamente relevantes para cada um dos diversos mecanismos procedimentais impugnatórios colocados à disposição dos contribuintes. A não ser assim, se a observância dessa exigência de determinabilidade e previsibilidade claudicar, redundando numa situação de ausência da densificação e clareza por parte da disciplina legal, o critério utilizado para a regulação das garantias impugnatórias ficará despido da precisão e da concreitude necessárias para permitir ao conjunto, vasto e diversificado, dos potenciais destinatários dessas normas a identificação antecipada das situações ou realidades abrangidas pela factispécie de cada concreto procedimento tributário de segundo grau, assemelhando-se, por isso, a um espaço em branco, que só a subjetividade do julgador poderá vir a preencher.

Ora, ao abrir-se as portas à mera subjetividade, deixa de ser possível encontrar no texto da lei a objetivação necessária e adequada que garanta a segurança e confiança jurídicas, não bastando para a realização desse desiderato confiar nas autoridades judiciais, na sua função de controlo, para vir dizer qual é a solução válida, até porque tal equivaleria, em última instância, à determinação retrospectiva do conteúdo da norma em matéria fiscal e à consequente neutralização da função de garantia cometida à ideia de reserva de ato legislativo e que esta deve, constitucionalmente, prosseguir.

Assim, a norma em causa nos presentes autos — o art. 78.º, n.º 1, da LGT na interpretação segundo a qual também os atos tributários que não tenham sido praticados pela Administração fiscal podem ser objeto de revisão oficiosa por parte daquela Administração —, face à assertividade do seu elemento literal, fere o invocado princípio da determinabilidade das normas sobre garantias dos contribuintes que decorre do princípio da legalidade fiscal, na medida

em que ofende a exigência constitucional de que a previsão dessas normas legais seja suficientemente pormenorizada de modo a conferir previsibilidade e segurança à atividade tributária e a não colocar nas mãos do intérprete (seja ele a administração ou o julgador) um poder excessivo, desproporcionado e irrazoável de concretização das realidades e condutas abarcadas, ou não, por cada específico mecanismo procedimental de garantia dos contribuintes. É, igualmente, uma interpretação normativa que, pelo grau de indeterminação na definição da factispécie legal, se afigura incompatível com as exigências de previsibilidade e de confiança jurídica que decorrem do princípio do Estado de direito democrático, pelo que será também materialmente inconstitucional por violação do art. 2.º da CRP.

Trata-se, em conclusão, de uma interpretação que redundaria aquele art. 78.º, n.º 1, da LGT numa norma inconstitucionalmente indeterminada e, portanto, ofensiva das exigências de determinabilidade e de previsibilidade das normas legais reguladoras das garantias dos contribuintes, que decorrem quer do princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2, da CRP), quer do princípio da segurança jurídica ínsito no princípio do Estado de direito democrático (art. 2.º da CRP).

Aqui chegados seria caso deste Tribunal Arbitral recusar, com fundamento em inconstitucionalidade, a aplicação nestes autos do citado art. 78.º, n.º 1, da LGT na interpretação segundo a qual também os atos tributários que não tenham sido praticados pela Administração fiscal podem ser objeto de revisão oficiosa por parte daquela Administração. Porém, não se procederá a esse juízo por duas ordens de razão. Em primeiro lugar, trata-se de questão que não foi submetida ao contraditório das partes, pelo que uma tal decisão constituiria, assim, uma decisão-surpresa, processualmente vedada. Em segundo lugar, e mais importante, mesmo de acordo com essa interpretação normativa — que, repete-se, se reputa ilegítima e inconstitucional — se verifica, ainda assim, a inimpugnabilidade dos atos tributários objeto da presente arbitragem, pelo que a questão ora decidenda dispensa a formulação de um tal juízo positivo de inconstitucionalidade.

*

Com efeito, mesmo admitindo que os atos de liquidação mediante retenção na fonte a título definitivo, praticados por substitutos tributários, podem formar objeto do procedimento de revisão oficiosa previsto no art. 78.º, n.º 1, da LGT deduzido perante a Administração fiscal,

a instauração deste meio procedimental, a instâncias do sujeito passivo, não é equívale à dedução de reclamação graciosa, nos casos em que o legislador erigiu este último procedimento tributário como uma condição necessária e prévia à impugnação judicial (e, portanto, também arbitral) de um ato tributário.

Na verdade, o contencioso tributário, à semelhança de resto do que sucede no contencioso de atos administrativos, não é um processo de tutela da legalidade objetiva, mas antes um processo dirigido à tutela de posições jurídicas subjetivas: não basta, assim, a verificação de uma qualquer ilegalidade para determinar a anulação de um ato tributário. No caso em espécie, cuida-se da impugnação de atos de liquidação mediante retenção na fonte a título definitivo praticados diretamente pelas entidades pagadoras dos rendimentos sujeitos a tributação. Trata-se, assim, de atos tributários que não são praticados pelos serviços da Administração fiscal e que, como revelam as regras da experiência, são habitualmente proferidos sem que a AT tenha conhecimento do seu teor exato ou sequer da sua fundamentação (é-lhe remetida apenas uma guia de pagamento que, muitas das vezes, diz respeito a múltiplos atos de retenção na fonte praticados no mesmo período de tributação), inviabilizando de todo que esta possa, nessa fase de primeiro grau de decisão tributária, escrutinar a legalidade ou validade de tais atos de liquidação por retenção na fonte ou, mesmo, agir *sponte sua* contra eventuais irregularidades cometidas pelo substituto tributário.

Ciente dessa realidade, o legislador gizou um mecanismo procedimental — a reclamação graciosa em termos, aliás, bastante generosos (o prazo para a sua interposição é de dois anos) — que permite ao sujeito passivo suscitar a intervenção da administração fiscal para que esta possa reparar eventuais ilegalidades que não foram por esta cometidas, mas sim por terceiros agindo no seu interesse e por sua conta, mas não em seu nome.

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

A questão, pois, é a de saber se essa inimpugnabilidade pode, por um mero bizantino formalismo ritual, ser sanada se, depois de decorrido o prazo perentório de dois anos, o contribuinte em vez de deduzir uma reclamação graciosa vier apresentar pedido de instauração oficiosa de um procedimento de revisão. Aceitá-lo significaria fazer tábua rasa do requisito de prévia reclamação graciosa necessária legislativamente erigido como critério de impugnabilidade contenciosa, tornando-o num requisito legal completamente excrescente, inútil e ineficaz, já que o efeito claramente visado e desejado pelo legislador (: estabelecer a inimpugnabilidade contenciosa de certas categorias de atos tributários quando não sejam objeto de impugnação administrativa no prazo de dois anos) seria completamente frustrado se o contribuinte, numa *soi-disant* ‘burla de etiquetas’, alterasse a denominação por si atribuída ao procedimento administrativo cujo desencadeamento se apresentava a suscitar.

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

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

tal situação não repugnaria que a Administração procedesse à convolação para a forma procedimental adequada à decisão da pretensão deduzida (assim, art. 52.º do CPPT).

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

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a reconhecer ao procedimento de revisão oficiosa uma natureza complementar face aos demais meios de impugnação administrativa. Essa complementaridade, porém, não pode ter um alcance tão vasto e tão extenso a ponto de derrogar *in totum* qualquer efeito útil ao regime procedimental (e às suas projeções processuais) que resulta do art. 132.º, n.º 4, do CPPT e, no caso presente, do art. 137.º, n.º 4, do CIRC.

Só não será assim — e a reclamação graciosa não terá então natureza necessária — se estiver exclusivamente em causa matéria de direito e o ato de liquidação por retenção na fonte tiver sido efetuado de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária (arts. 131.º, n.º 3, e 132.º, n.º 6, do CPPT e art. 137.º, n.º 4, *in fine*, do CIRC). Porém, o ónus da prova da existência de tais orientações genéricas recai sobre o impugnante e, nesta arbitragem, não foi feita a alegação (e, muito menos, a demonstração) da sua existência.

O que acima fica dito vale, *mutatis mutandis*, para a questão da competência do CAAD para conhecer da impugnação de atos de liquidação mediante retenção na fonte a título definitivo. Nos termos do art. 2.º, al. a), da Portaria de Vinculação, a AT excetuou da sua vinculação à jurisdição arbitral do CAAD a impugnação de atos tributários que não tenha sido precedida do recurso às vias administrativas previstas nos arts. 131.º a 133.º do CPPT. Pese embora seja de se reconhecer, para efeitos do preenchimento deste requisito estabelecido pela Portaria de Vinculação, uma equiparação entre as reclamações graciosas e os pedidos de instauração oficiosa de procedimento de revisão (quando apresentados dentro do prazo de interposição da reclamação graciosa) não é aceitável que a dedução de pedido de desencadeamento de revisão oficiosa, depois de ultrapassado o prazo da reclamação graciosa, possa neste contexto fazer as vezes da reclamação graciosa. Assim, no caso desta arbitragem estaria também preen-

chida a previsão da cláusula negativa da declaração de adesão da AT à jurisdição arbitral voluntária do CAAD, obstando assim a que esta entidade jurisdicional pudesse conhecer do objeto da causa, questão que, porém, não será objeto de decisão, na medida em que não foi submetido ao contraditório das partes.

Para que fique claro, mesmo de acordo com esta interpretação normativa (que, como se deixou dito, não se sufraga), os atos de liquidação por retenção na fonte podem sempre ser objeto de pedidos de revisão oficiosa deduzidos no prazo geral de quatro anos previsto no art. 78.º, n.º 1, da LGT e a AT não deixa de estar investida no poder-dever de decidir esses meios impugnatórios. O que fica afastada é a *impugnabilidade contenciosa* (quer por via da impugnação judicial, quer por via da arbitragem tributária) dos atos de retenção na fonte nos casos em que o pedido de instauração do procedimento de revisão oficiosa não possa fazer as vezes de uma reclamação graciosa necessária por ter sido deduzido para além do prazo de dois anos previsto para a instauração deste meio de impugnação administrativa.

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

Não se ignora a existência de alguns acórdãos em que os tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal conhecem de pretensões impugnatórias deduzidas na sequência de procedimentos de revisão oficiosa instaurados *depois de expirado* o prazo para a dedução de reclamação graciosa. Porém, na sua esmagadora maioria senão mesmo todos, tais arestos assestam a sua *ratio decidendi* em situações fácticas distintas daquela que se verifica na presente arbitragem, na medida em que dizem respeito a processos em que as instâncias concluíram que a omitida reclamação graciosa não tinha natureza necessária por estar em causa a aplicação exclusiva de matéria de direito de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária.

A decisão ora propugnada tem encontrado também respaldo, embora não unânime, na jurisprudência arbitral tributária. Assim, a título de mero exemplo, decidiu-se na Decisão CAAD de 14-10-2025 (Proc.º n.º 245/2025):

No caso em análise, o que se constata é que a Requerente, no cumprimento das suas obrigações fiscais declarativas, submeteu, em 30 de ou-

tubro de 2020, a declaração Modelo 27 da CESE relativa ao ano de 2020 (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral) e apresentou pedido de revisão oficiosa contra os mesmos atos de autoliquidação, em 30 de outubro de 2024 (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral), e fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa.

E ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 131.º, n.º 1, do CPPT (cfr., neste sentido, entre outros, o acórdão proferido no Processo CAAD n.º 840/2021-T).

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

Não se põe em dúvida, e constitui jurisprudência pacífica do STA, que a revisão dos atos tributários por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de 4 anos após a liquidação, pode ser suscitada pelo contribuinte, com base em erro imputável aos serviços (cfr. acórdãos de 20 de março de 2002, Processo n.º 026580, de 12 de julho de 2006, Processo n.º 0402/06, e de 29 de maio de 2013, Processo n.º 0140/13). No entanto, numa interpretação conforme à unidade do sistema jurídico, uma tal possibilidade não pode inutilizar a exigência legal de impugnação administrativa necessária que consta do artigo 131.º, n.º 1, do CPTT,

dentro do prazo aí previsto, e que constitui um requisito de impugnabilidade dos atos de autoliquidação.

Nesse sentido aponta o acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22), onde se consigna, na situação paralela do artigo 132.º do CPPT, que a formulação de pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a atos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, mas esta é necessária para efeitos de dedução de impugnação judicial.

Assim sendo, e aplicando o enquadramento jurídico acabado de descrever à situação dos presentes autos, é possível constatar que o requerente se apresenta a impugnar três atos de liquidação mediante retenção na fonte a título definitivo praticados por três distintos contribuintes, na qualidade de entidades pagadoras dos rendimentos sujeitos a tributação, e que foram proferidos em setembro e outubro de 2022, sendo que o prazo para entrega dos montantes retidos terminou em 20-10-2020 e 20-11-2020 (factos **A.** a **G.** do probatórios).

Ora, nos termos do art. 137.º, n.º 4, do CIRC e do art. 132.º, n.º 4, do CPPT a impugnação contenciosa (e, portanto, também a impugnação arbitral) desses atos tributários dependia, como requisito de procedibilidade, da prévia instauração, nos dois anos seguintes ao termo do prazo limite de entrega dos montantes retidos, de reclamação graciosa que tivesse àqueles atos por objeto.

Não está demonstrado nos autos — nem, de resto, isso foi alegado pelo requerente — que tivesse sido deduzida reclamação graciosa contra os atos objeto desta arbitragem. Foi, contudo, deduzido contra esses um pedido de instauração de procedimento de revisão oficiosa apresentado em 15-10-2024 (facto **H.** do probatório).

Porém, como resulta do enquadramento jurídico que se deu à questão excetiva de que ora se cuida, o pedido de revisão oficiosa apenas pode produzir os mesmos efeitos processuais que, nos termos do art. 137.º, n.º 4, do CIRC e do art. 132.º, n.º 4, do CPPT, resultariam da interposição de uma reclamação graciosa se aquele meio procedimental tiver sido deduzido dentro do prazo de dois anos indicado naqueles preceitos legais. No caso *sub judice* tal prazo

de dois anos terminaria, respetivamente, a 20-10-2022 e 20-11-2022. Uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado muito para além desta data, torna-se evidente que não se mostra preenchido o pressuposto processual da impugnabilidade dos atos de liquidação que são objeto desta arbitragem.

Procede, assim, esta exceção de conhecimento oficioso e suscitada de ofício pelo Tribunal Arbitral e, a final, absolver-se-á a requerida da instância quanto à pretensão deduzida na alínea a) do petitório da p.i.

*

* *

Em face da decisão tomada quanto à validade da instância no que concerne ao pedido de invalidação deduzido a título principal, fica prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de condenação da requerida no reembolso dos montantes de imposto pagos por retenção na fonte e no pagamento de juros indemnizatórios.

DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS DA ARBITRAGEM,

Vencido na presente arbitragem, é o requerente responsável pelas custas — 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 (doravante “o Regulamento”).

Desse modo, tendo em conta o valor fixado ao processo em sede de saneamento — e uma vez que não está regulamentarmente prevista qualquer redução para aqueles casos, como o presente, em que a arbitragem não conclui com prolação de decisão de mérito —, por aplicação da l. 5 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento, a final fixar-se-á a taxa de arbitragem no montante de EUR 1.530,00, em cujo pagamento será condenado o requerente.

— III —

(DISPOSITIVO)

Assim, pelos fundamentos expostos:

-
- a) Julgo procedente a exceção de incompetência material da jurisdição arbitral tributária e, consequentemente, absolvo a requerida da presente instância arbitral no que diz respeito ao pedido formulado na alínea d) do petitório da p.i.;
 - b) Julgo procedente a exceção dilatória de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte associados às Guias de Pagamento n.ºs..., ... e ... e, consequentemente, absolvo a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira da presente instância arbitral no que diz respeito aos pedidos anulatórios deduzidos na alínea a) do petitório da p.i.;
 - c) Julgo prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de condenação da requerida no reembolso dos montantes de imposto pagos por retenção na fonte e no pagamento de juros indemnizatórios; e
 - d) Condeno o requerente A... no pagamento das custas do presente processo arbitral, cuja taxa de arbitragem fixo em EUR 1.530,00.

Notifiquem-se as partes.

CAAD, 6/1/2026

O Árbitro,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)