CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 234/2026-T

Tema: CESE – Pedido de Revisão Oficiosa – Inimpugnabilidade do acto tributário

SUMÁRIO:

I – Quer o horizonte temporal considerado, quer o âmbito de aplicação do regime da CESE, interferem na sua natureza jurídica, que só pode ser *acertada* em função das especificidades de cada caso.

II – Tendo os tribunais arbitrais competência para estabelecer a sua competência, isso implica a sua competência para *acertar* a natureza da CESE no caso que lhe foi submetido.

III - Tal como *as decisões de intempestividade não são todas iguais*, *as decisões de intempestividade por inamissibilidade legal do pedido não são todas iguais*: há algumas que implicam uma avaliação concreta das circunstâncias do caso e, portanto, *comportam a avaliação da ilegalidade*, e outras que não comportam tal avaliação.

IV - Ficando fora das atribuições da AT a avaliação da conformidade constitucional das normas legais que determinaram a tributação, não está preenchido o requisito do "*erro imputável aos serviços*" para que o pedido de revisão oficiosa possa beneficiar de um prazo alargado de 4 anos.

V – Não sendo o acto tributário reversível pela AT, torna-se inimpugnável após decurso do prazo para a reclamação graciosa.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 3 de Março de 2026, A..., S.A., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal no..., ..., ... (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)*, 5.º, n.º 3, al. *a)*, 6.º, n.º 2, al. *a)*, e 10.º, n.º 1, al. *a)*, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e 102.º, n.os 1, alíneas *a)* e *b)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

2. Pretendia que se procedesse à anulação da decisão de indeferimento do pedido da revisão oficiosa deduzida contra a autoliquidação da Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético (CESE), respeitante ao ano de 2021 e da dita (auto) liquidação, no montante de € 110.675,63, com as legais consequências.

3. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 12 de Maio de 2026.

4. Seguindo-se os normais trâmites, em 16 de Junho a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo.

5. Em 2 de Julho de 2026, foi proferido o seguinte despacho:

   "*Uma vez que não foi requerida a audição de testemunhas e considerando que poderá ser melhor apresentada por escrito a pronúncia sobre as excepções suscitadas pela AT – e também sobre, como se escreveu no Sumário da decisão proferida no processo n.º 1342/2024-T, a possibilidade de não ser "***juridicamente possível imputar qualquer erro aos serviços da AT para beneficiar do prazo alargado previsto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (como acontece sempre que o vício não seja imputado à liquidação mas sim à desconformidade da norma aplicada pela AT com o Direito da União ou com a Constituição – caso em que o erro só pode ser imputável ao legislador)*" – fixa-se para tal pronúncia um prazo de 20 dias, dispensando-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT).*".

6. Em 21 de Julho a Requerente apresentou a sua pronúncia.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
8. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
9. O pedido de pronúncia arbitral foi tempestivo.
10. A Requerida suscitou as excepções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de inidoneidade do meio processual, e a aferição preliminar dos pressupostos processuais levou ao despacho reproduzido supra (5.).

É necessário, portanto, percorrer essas possíveis excepções – até as ultrapassar todas ou dar uma como verificada –, estabelecendo a propósito de cada uma os factos provados e as linhas do regime legal necessários à sua avaliação:

A. Da natureza da CESE (e, em todo o caso, da sua inclusão, ou não, no âmbito da jurisdição arbitral)

A.1. Posição da Requerente no PPA:

11. A Requerente defendeu no PPA a natureza de imposto da CESE, uma vez que, nas palavras da decisão proferida no processo n.º 304/2022-T (referente, embora, a outra contribuição financeira, a dita Contribuição de Serviço Rodoviário),

> "**nem o nomen juris "contribuição", nem a afetação da receita a uma finalidade específica são suficientes para qualificar um tributo como "contribuição financeira". O elemento decisivo para essa qualificação é a existência de uma estrutura de comutatividade que se estabelece entre o ente beneficiário da receita e os sujeitos passivos do tributo**"[1].

12. Invocou também a decisão do "*Processo 262/2025-T respeitante ao pedido de pronúncia arbitral da CESE de 2020, que foi aceite e concedida razão à por empresa do grupo da Requerente, quanto à competência do CAAD nesta matéria*".

[1] Destaque a negrito no original.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A.2. Posição da Requerida:

13. Pelo contrário, a Requerida invocou que a CESE é uma *contribuição financeira*, e que, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a sua vinculação aos tribunais arbitrais do CAAD está limitada às pretensões que tenham por objecto "*impostos cuja administração lhes esteja cometida*".
14. Em abono, invocou a decisão proferida no Processo n.º 288/2025-T[2], desdobrando depois a sua argumentação *i)* pela *invariância da natureza da CESE após as alterações que foram introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de Dezembro*, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC)[3] e dos tribunais arbitrais do CAAD[4]; *ii)*

[2] Cujo Sumário reproduziu, aditando o destaque e o sublinhado:
"*1. A CESE tem por objetivo financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da constituição de um património autónomo para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético, o Fundo Ambiental, criado pelo Decreto-Lei n.º 42-A/2016.*
2. Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de atos de autoliquidação da CESE referentes ao exercício de 2022.
*3. **Tendo a CESE natureza de contribuição financeira**, não têm os Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD competência material para conhecer do mérito do pedido, por tal não estar previsto na portaria nº 112-A/2011, de 22 de março*".

[3] Acórdãos n.os 296/2023, de 25 de Maio de 2023, 338/2023, de 6 de Junho de 2023 e 324/2024 (Plenário do TC), de 17 de Abril de 2024, que apreciaram a CESE de 2018; n.os 63/2025, de 23 de Janeiro de 2025, 253/2025, de 20 de Março de 2025, 464/2025, de 29 de Maio de 2025, 505/2025, de 12 de Junho de 2025, 507/2025, de 12 de Junho de 2025 e 680/2025, de 15 de Julho de 2025 (Plenário do TC), que apreciaram a CESE de 2019; e n.os 65/2025, de 23 de Janeiro de 2025, 68/2025, de 23 de Janeiro de 2025, 164/2025, de 20 de Fevereiro de 2025, 333/2025, de 30 de Abril de 2025 e 425/2025, de 15 de Maio de 2025, que apreciaram a CESE de 2020.
Entre o mais, a AT transcreveu (destacando a negrito e sublinhado) a seguinte passagem do Acórdão n.º 324/2024:
"**As alterações introduzidas no regime jurídico do Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético (FSSSE) pelo Decreto-Lei n.º 109-A/2018, de 7 de dezembro, não descaracterizam a CESE enquanto tributo comutativo e continua a observar-se a conexão necessária entre contribuição e benefício (difuso) obtido da atividade do FSSSE por todos os operadores vinculados à obrigação tributária (...).**"

[4] Decisões dos processos n.os 585/2020-T e 723/2020-T (CESE de 2019), 826/2021-T (CESE de 2020) e 174/2025 (CESE de 2020 e de 2021). Os recursos da segunda e terceira decisões para o Tribunal Constitucional não levaram à sua alteração. A primeira aguarda trânsito por ter sido impugnada.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

pela pluralidade de fins da CESE, que, ainda que em medidas diversas, redundam em benefício dos "***sujeitos passivos que exercem atividade no âmbito armazenagem, aprovisionamento e distribuição de combustíveis derivados de petróleo, como a aqui Recorrente.***"[5], impactando na sua natureza jurídica; e *iii)* pela restrição da vinculação da AT "**a litígios que se prendam com impostos deixando portanto de fora as questões relacionadas com taxas e com contribuições**"[6], conforme a doutrina[7] e a jurisprudência arbitral[8].

A.3. Contraditório da Requerente:

15. Na sua pronúncia sobre esta argumentação, a Requerente defendeu que

"*o entendimento da Requerida afigura-se como incorreto por duas razões em particular: (i) em primeiro lugar, porque a CESE, após as alterações ocorridas ao seu regime jurídico em 2018, deve ser vista como um imposto; e (ii) em segundo lugar, porque o CAAD tem competência para apreciar o respetivo pedido de pronúncia arbitral, independentemente da qualificação da CESE como imposto ou não*."

16. Quanto à primeira, porque entendeu que "*a CESE é, inequivocamente, desde 2018, qualificada como um imposto pelos tribunais nacionais, em particular, pelo Tribunal Constitucional.*", louvando-se no Acórdão n.º 101/2023, de 16 de Março de 2023, em que "*o Tribunal Constitucional veio, pela primeira vez, admitir a inconstitucionalidade*

[5] Destaque a negrito e sublinhado no original.

[6] Citando (com destaque aditado) Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, "O âmbito material da arbitragem tributária", *Cadernos de Justiça Tributária* n.º 00 (Abril/Junho 2013), p. 25. Antes já tinha transcrito outra passagem do mesmo artigo (p. 19, destaque aditado pela AT):

"«As limitações introduzidas pela Portaria de Vinculação" (…) Em face desta redacção (…) podemos assacar i) **que o âmbito material da arbitragem se resume à análise de questões relativas a impostos, não sendo, portanto, susceptíveis de recurso à arbitragem, porquanto fogem aos termos de vinculação da administração tributária as questões relativas a taxas e contribuições;**".

[7] No mesmo sentido dos AA. referidos na nota anterior, citam também Conceição Gamito e Teresa Teixeira da Motta, "A Arbitrabilidade das taxas", *Revista Arbitragem Tributária* n.º 2 (Janeiro 2015).

[8] Decisões nos processos n.os 146/2019-T e 585/2020-T (CESE 2019).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

do regime da CESE para 2018, por violação do princípio da igualdade.", por estar em causa a "*exigência da CESE a um subsetor que não era responsável pelo financiamento do deficit tarifário.*".

17. Invocou também o Acórdão n.º 196/2024, proferido em 12 de Março de 2024 pelo mesmo tribunal e os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) nos Processos n.os 0345/21.6BEVIS, de 12 de Fevereiro de 2025, 0314/22.9BEMDL, de 4 de Abril de 2025*, 0392/23.3BEVIS, de 9 de Abril de 2025, 0367/23.2BEAVR, de 2 de Maio de 2025* e 01074/22.9BEPRT, de 10 de Novembro de 2023*, bem como os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul nos processos n.os 1136/22.2BELRS, de 3 de Abril de 2025 e 483/21.5BEALM, de 22 de Maio de 2025.
18. Quanto à segunda linha argumentativa, alegou que "*Ainda que a CESE de 2021 seja qualificada como uma contribuição financeira, o que não se concede, o CAAD tem competência para apreciar tal pedido.*", invocando diversa jurisprudência arbitral[9] e doutrina citada pela AT[10].

---

* As datas referidas eram diferentes. Não foi possível rastrear a decisão do TCA Sul no processo n.º 685/2022.7BEALM.

[9] "*as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.º 248/2019-T, de 7 de fevereiro de 2020, n.º 305/2020-T, de 15 de fevereiro de 2021, n.º 312/2015-T, de 7 de janeiro de 2016, n.º 826/2021-T, de 4 de novembro de 2022, n.º 723/2020-T, de 27 de junho de 2021, n.º 723/2020-T, de 27 de junho de 2021 e n.º 555/2020-T, de 28 de janeiro de 2022*". Nesta última fez vencimento a tese da competência dos tribunais arbitrais para decidir matérias referentes a contribuições financeiras, também defendida nas decisões dos processos n.os 283/2020-T, 305/2020-T e 312/2015-T, bem como no voto de vencido à decisão do processo n.º 248/2019-T.

[10] A Requerente transcreve a seguinte passagem da decisão do processo n.º 312/2015-T, citada na decisão do processo n.º 555/2020-T (suprimindo parágrafos e aditando o segundo e terceiro destaques):

> "'a doutrina em que a AT se louva não permite sustentar uma posição diversa, antes pelo contrário. Assim, p. ex., SÉRGIO VASQUES e CARLA CASTELO TRINDADE em «O âmbito material da arbitragem tributária», Cadernos de Justiça Tributária n.º 00 (Abril/Junho 2013), pág. 24, deixam claro que «os serviços e organismos referidos no artigo anterior [hoje, a AT] vincularam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. Nos termos do art.º 2.º do DL n.º 118/2011, de 15/12, o qual aprovou a Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, esta entidade tem assim sob a sua égide a administração dos direitos aduaneiros, dos impostos sobre o rendimento, dos impostos sobre o património e dos impostos sobre o consumo e, **bem assim, dos demais tributos que lhe sejam legalmente atribuídos como, por exemplo,**

19. Concluiu que "*da jurisprudência acima reproduzida, resulta, desde logo, claro que a aferição da competência do CAAD em razão da matéria não pode depender da qualificação jurídico-tributária do tributo em causa (a mesma integra manifestamente o objeto do litígio, e não o seu pressuposto processual).*"[11].

20. Adicionalmente, defendeu que

> "*O critério relevante para a definição da competência material do CAAD é, sim, a forma como a ação é configurada pela Requerente, designadamente na causa de pedir e no pedido formulado, bem como a relação jurídica controvertida tal como descrita na petição inicial.*"

e que

> "*no caso em apreço, a Requerente contesta um ato de (auto)liquidação de um tributo administrado pela AT, cujos contornos materiais se assemelham, em termos de estrutura de incidência, procedimentos de apuramento, liquidação e cobrança, aos dos impostos típicos, independentemente de a Requerida e a Requerente discordarem quanto à qualificação da CESE como imposto.*",

concluindo que

> "*O que está em causa, pois, não é a admissibilidade genérica de um pedido de pronúncia arbitral referente a "*contribuições financeiras*" ou a "*impostos*", mas sim a possibilidade de o tribunal arbitral conhecer da legalidade de um ato tributário e em matéria tributária emanados da AT, referentes a um tributo cuja administração lhe é legalmente atribuída.*".

---

as contribuições especiais» Nesta medida, considera-se que o âmbito da arbitrabilidade abrange, como decorre da interpretação conjugada dos artigos 2.º do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, a apreciação das pretensões relativas a tributos cuja administração esteja cometida à AT, com exceção dos casos enunciados nas alíneas do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 **abrangendo, portanto, também as pretensões relativas a "contribuições" por ela administradas**. Consequentemente, e uma vez que a CESE, tal como resulta do artigo 7.º do respetivo regime jurídico, aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (na redação entretanto atualizada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 e Dezembro e pela Lei n.º 33/2015, de 27 de Abril) é **um tributo administrado pela AT, cujo procedimento de liquidação e cobrança é estruturalmente idêntico ao dos impostos, o tribunal arbitral é competente para dirimir o presente litígio, independentemente de este tributo vir a ser qualificado como contribuição ou como imposto**.*"*".

[11] Sublinhado no original.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

21. A Requerente invocou ainda que

"*aceitar o raciocínio da AT conduziria a uma consequência logicamente insustentável: os tribunais arbitrais estariam materialmente impedidos de conhecer a legalidade de uma contribuição como a CESE,* ***exceto quando estivesse em causa a aplicação da cláusula geral antiabuso*** *(cf. artigo 2.º, alínea e), da Portaria de Vinculação).*"[12].

A.3. Decidindo

22. Embora tanto a AT como a Requerente assumam que *a CESE só possa ser uma dessas duas coisas*, da enorme litigância que gerou (17 decisões do CAAD, 52 decisões do STA e 159 decisões do Tribunal Constitucional até à data da preparação da presente) e da diversidade de enquadramentos que suscitou (na doutrina há quem defenda a sua natureza de contribuição financeira[13], de contribuição especial[14], de imposto[15] e de uma outra coisa qualquer[16]), o que resulta de imediato é que, quer o horizonte temporal

[12] O destaque e sublinhado são do original.

[13] Foi o caso do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República no Parecer n.º 4/2016, de 2 de Março de 2018 (https://www.ministeriopublico.pt/destaque/parecer-no-42016-do-conselho-consultivo-da-procuradoria-geral-da-republica)

[14] É o caso de Vasconcelos Fernandes, *A Contribuição Extraordinária Sobre o Setor Energético – Regime Fiscal e Constitucional*, Gestlegal, 2019, p. 110: "*a CESE assume inequivocamente a natureza de uma* contribuição especial*, mais concretamente, no que à sua composição mais substancial diz respeito, a de uma* contribuição por maiores despesas".

[15] É o caso de Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021, p. 51: "*Diferentes dessas contribuições financeiras* (…) *são as contribuições que não passam de impostos especiais incidentes sobre certas empresas, como* (…) *a contribuição extraordinária sobre o sector energético* (…)"; desenvolvidamente, Casalta Nabais/Marta Costa Santos, "Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético: Um Imposto sob Outro Nome", *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, n.º 2 (2022); e de Ana Paula Dourado, "Prefácio" à referida obra de Vasconcelos Fernandes, p. 10: "*A CESE deveria ter sido declarada pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 7/2019, como um imposto oculto e arbitrário.*".

[16] É o caso de Carlos Baptista Lobo, *Finanças e Fiscalidade do Ambiente e da Energia*, Almedina, Coimbra, 2019: não seria contribuição financeira, nem contribuição especial ("*o objectivo de internalização/compensação das exterioridades negativas presumivelmente provocadas pelo sector energético nunca esteve na génese desta contribuição, na medida em que a mera detenção de activos não poderá considerar enquanto atividade geradora de uma exterioridade negativa*" - p. 427), nem, por exclusão de partes, um imposto ("*o imposto é um tributo com uma causa e uma legitimidade próprias e não um "albergue espanhol" tributário que acomoda tudo o que não tem lugar específico*" - p. 429). No mesmo sentido, Diogo Pina Chiquelho, "*A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético:*

considerado, quer o âmbito de aplicação do regime da CESE, interferem na sua natureza jurídica, que só pode ser *acertada* em função das especificidades de cada caso.

Importa pois estabelecer alguns factos:

23. Na sua auto-caracterização, devidamente fundada na cópia da Certidão Permanente junta no PPA como documento 4,

> "*A Requerente é uma operadora do setor dos transportes, distribuição e comercialização por grosso e a retalho de biodiesel e seus derivados, incluindo a gestão de áreas destinadas a serviços de comercialização de combustíveis, lubrificantes e outros serviços a automobilistas, comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor, etc.,*"

24. Nesses termos,

> "*A Requerente tem como código de atividade empresarial o 46711, referente ao comércio por grosso de produtos petrolíferos, que compreende "o comércio por grosso de petróleo bruto e dos produtos derivados da sua transformação, nomeadamente, combustíveis líquidos ou gasosos (gasolina, gasóleo, fuelóleo, butano, propano, etc.), óleos, massas lubrificantes, bases petroquímicas (ex: nafta), betumes e vaselinas*" [17].

25. O sector de actividade em que opera a Requerente é relevante, porque as decisões dos Tribunais (arbitrais e estaduais, incluindo o Tribunal Constitucional) *a mais de divergirem em função dos períodos temporais em causa*, diferem em termos do tipo de

---

a extrafiscalidade, a técnica e as querelas constitucionais – um ponto de situação (e de vista)", *Julgar Online*, Abril de 2023.

[1717] Nota suprimida (remetendo para a classificação portuguesa das actividades económicas). Além desse código principal, a dita certidão menciona 5 códigos secundários: 47300, 47293, 47730, 56290 e 20110. A Resposta da AT, porém, atribui à Requerente

> "*o código de atividade empresarial o 19201, que compreende a atividade de transformação do petróleo bruto em: combustíveis líquidos ou gasosos (gasolinas, fuel-oil, butano, propano, etc.); bases petroquímicas (ex: naftas); óleos e massas lubrificantes; produtos para revestimento de estradas (betumes de petróleo); coque de petróleo e outros produtos petrolíferos diversos (vaselina, white-spirit, parafina, etc.) e que inclui a mistura biocombustíveis com combustíveis derivados do petróleo.*".

Vai admitir-se, como mera hipótese, que tal tenha dependido de uma utilização menos atenta da argumentação expendida no processo n.º 262/2025-T, referente, como disse a própria Requerente no PPA, a uma "*empresa do grupo da Requerente*".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

actividade empresarial envolvida. Assim, é perfeitamente possível que *para certos operadores* a CESE seja configurável como uma contribuição financeira e para outros ela se apresente como um imposto. No limite, é até possível que *para uma certa gama de actividades de uma mesma empresa*, num mesmo período temporal, a CESE tenha contornos de imposto e para outra dessas gamas se configure como uma contribuição financeira.

26. Improcede, portanto, a pretensão da AT em fazer depender a competência do presente Tribunal de uma certa (pré-)qualificação da CESE (enquanto contribuição financeira) e – sem ter de se entrar na (agora prematura) questão de saber se, mesmo nesse caso, não seria ainda competente – tem de se diferir a caracterização da CESE para mais tarde.

B. Da inidoneidade do meio processual

B.1. Posição da Requerida:

27. A Requerida invocou, na sua Resposta, que "*para que o douto tribunal se pudesse pronunciar acerca do pedido da Requerente era condição* sine qua none *que tivesse havido uma decisão de indeferimento expresso, com análise do mérito da causa, ou um indeferimento expresso.*".
28. Porque a decisão de rejeição do pedido de revisão oficiosa ocorreu liminarmente, por inadmissibilidade (intempestividade por inexistência de erro imputável aos serviços), a AT alegou que não houve qualquer pronúncia sua sobre a autoliquidação realizada pela Requerente. Ora, sem essa pronúncia não teria havido a precedência do recurso à via administrativa exigida na alínea *a)* do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de vinculação), que excepciona das competências jurisdicionais dos tribunais arbitrais formados no CAAD as "*Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*"[18].

[18] Os referidos artigos do CPPT determinam que a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida órgão periférico regional da administração tributária – no prazo de 2

29. Os argumentos da Resposta para sustentar a caracterização da rejeição do pedido de revisão oficiosa como liminar eram de dois tipos: de uma banda, a Requerente imputava inconstitucionalidade à CESE com base em certos julgamentos do Tribunal Constitucional que a qualificaram como imposto e a AT entendia que não era essa a posição desse Tribunal: "***como se depreende dos Acórdãos do TC supre indicados, este tribunal tem vindo de forma reiterada a considerar a CESE como contribuição financeira e a sua conformidade com os princípios constitucionais.***"[19]; de outra banda – que é a que interessa porque foi a única abordada na decisão de rejeição e se repetiu na Resposta – "não cabe no elenco das atribuições e competências da AT aferir da bondade de uma qualquer norma face ao preconizado na nossa Lei Fundamental".

30. A Resposta da AT invocou também

"*Joaquim Freitas da Rocha, na sua obra "Lições de procedimento e processo tributário", 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 148*
"(…)
Desta dupla vinculação – à Constituição e à lei – poderá, por vezes, resultar um conflito real: quid júris se a AT se deparar com uma lei que seja inconstitucional (porque, por exemplo, restringe inconstitucionalmente um direito, liberdade ou garantia)? Desaplica a lei, dando prevalência à Constituição? Ou, pelo contrário, aplica a lei, ignorando a norma constitucional violada? A resposta a esta questão não pode ser apontada de uma forma linear mas, em todo o caso, parece que se pode indiciar uma regra neste segundo sentido – no da aplicação da lei, mesmo inconstitucional. Isto porque, como é sabido, os órgãos administrativos não têm, no âmbito do ordenamento constitucional português, prerrogativas de controlo da constitucionalidade, pelo que dificilmente seria de aceitar uma solução que lhes permitisse recusar a aplicação de uma norma com fundamento em desconformidade com as Constituição.*""[20].

anos nos casos de autoliquidação e de retenção na fonte (artigos 131.º e 132.º) e no prazo de 30 dias nos casos de pagamento por conta (artigo 133.º).

[19] O destaque e sublinhado são da Resposta.

Os acórdãos a que se referia eram, portanto, os n.os 680/2025 (do Plenário), 507/2025, 505/2025, 464/2025, 425/2025, 333/2025, 253/2025, 164/2025, 68/2025, 65/2025, 63/2025, 325/2024 (do Plenário) e 324/2024 (do Plenário), 372/2023, 338/2023, 296/2023, 826/2021-T, 723/2020, 7 /2019,

[20] O sublinhado é da Resposta. Na decisão de rejeição de rejeição do pedido de revisão oficiosa o suporte doutrinal invocado foi diferente:

"*21. Para Gomes Canotilho, "(...) o princípio básico é o de recusar à administração em geral e aos agentes administrativos em particular qualquer poder de controlo da constitucionalidade das leis, mesmo se dessa aplicação resultar a violação dos direitos*

31. Concluindo, assim, que

*fundamentais"** (em nota identificava-se "*Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., pp. 443.*").

22. A este propósito, também Jorge Miranda sustenta não ser possível reconhecer à Administração um poder geral de controlo – necessariamente concreto – análogo ao dos tribunais, admitindo, apenas em determinadas situações, deixar àquela uma margem de não aplicação. A razão básica deste entendimento – justifica o autor – repousa na diferença de natureza das duas funções, a jurisdicional e a administrativa, e na diversa estrutura dos respetivos órgãos"* (em nota escrevia-se: "*Manual de Direito Constitucional, Tomo VI, Coimbra Editora,2001, p. 177, entendimento reafirmado na 3.ª edição (2008) desta obra.*), *na necessidade de evitar a concentração de poder no Governo que adviria se se admitisse o reconhecimento aos órgãos da Administração da faculdade de fiscalização da constitucionalidade, e por imperativos de certeza e de segurança jurídica*."** (em nota identificava-se "*Manual de Direito Constitucional, Tomo IV, cit., p. 296.*").

23. Se a nossa Lei Fundamental sublinhadamente aponta no sentido da necessária conformação da atividade administrativa nacional pelos preceitos e princípios constitucionais e se são nulos, e não anuláveis (por conseguinte, não sanáveis), os atos administrativos ofensivos de direitos, liberdades e garantias, têm de ser os tribunais a decidir sobre essa conformação; e têm de ser os tribunais administrativos, e não os próprios órgãos da Administração dita ativa, a apreciar e a decidir acerca de não aplicar leis inconstitucionais e a declarar a nulidade ou a anular atos administrativos inconstitucionais.* (em nota escrevia-se "*JORGE REIS NOVAIS manifesta-se também neste sentido quando refere que «[d]a validade do princípio da legalidade da administração e da reserva qualificada de lei que, entre nós, vigora em matéria de direitos, liberdades e garantias – e, por maioria de razão, vale para as suas restrições – e do princípio da separação de poderes própria de Estado de Direito decorre, em nosso entender, que, a existir lei, e a não ser que esta seja uma violação dos direitos fundamentais flagrante, ostensiva e pacificamente reconhecível, a Administração está obrigada ao seu cumprimento, nele se incluindo a assunção das valorações e juízos de ponderação realizados pelo legislador, mesmo quando eventualmente por ela considerados incorretos ou controvertidamente inconstitucionais. Também PAULO OTERO sustenta que a Administração Pública não pode, por princípio, recusar a aplicação de normas com fundamento na sua inconstitucionalidade.*").

24. No mesmo sentido, considera Marcelo Rebelo de Sousa, a propósito do regime jurídico da nulidade no Direito Constitucional português, que tal vício tem de ser apreciado e declarado por um órgão jurisdicional, não existindo a possibilidade de a Administração Pública se recusar a obedecer a um ato que considera inconstitucional, sob pena de desde logo se entrar em confronto com o princípio da separação de poderes.* (em nota identificava-se "*O Valor Jurídico do Ato Inconstitucional, Lisboa, 1988, pp. 251- 252.*").

25. Gomes Canotilho e Vital Moreira consideram que tem constituído solução tradicional e mais conforme ao sistema constitucional aquela segundo a qual, em princípio, a Administração está imediatamente subordinada à lei, não podendo deixar de cumpri-la a pretexto da sua inconstitucionalidade, não dispondo, portanto, de um poder de não aplicação de leis em razão de tal motivo.

26. Paralelamente, acrescentamos que não se entende como é que alegadas inconstitucionalidades imputadas ao RCESE podem ser imputáveis à AT.".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

"***partindo do quadro jurídico-tributário definidor do procedimento de revisão oficiosa, foi efetuada uma análise aos seus pressupostos, tendo o mesmo decaído pela não verificação do requisito da tempestividade, não se tendo debruçado em momento algum, nem a título meramente perfunctório, sobre o mérito do mesmo, a saber: da ilegalidade da autoliquidação contestada em virtude da inconstitucionalidade do regime da CESE.***"[21].

32. E, depois de reproduzir a notificação da decisão final, em que se identificavam "*de forma corretíssima, saliente-se - como meios de reação o recurso hierárquico – cf. art.º 66.º n.º 1 e 2 do CPPT (meio de reação administrativo) e/ou a impugnação de atos administrativos – cf. art.º 50.º e 58.º do CPTA (meio de reação judicial).*",
33. a Requerida concluiu:
"*Pelo que, sem margem para dúvidas, quer da notificação efetuada à Requerente, quer, sobretudo, pelo conteúdo da decisão final do pedido de revisão oficiosa, estamos perante um ato de rejeição liminar, que NÃO comportou a apreciação da legalidade das autoliquidações, como pretende a Requerente.*".
34. Ora, como decorre da doutrina[22] e da jurisprudência[23],
"*constitui orientação jurisprudencial consolidada que "*a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no artigo 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial*" (cf. acórdão do STA de 25.6.2009, proc. n.º 0194/09).*",
35. "*Consubstanciando, portanto, uma exceção dilatória que se traduz na incompetência do tribunal quanto à autoliquidação de CESE aqui em questão, a qual prejudica o*

[21] O destaque e sublinhado são da Resposta.

[22] A Resposta da AT citava, sublinhando, "*Jorge Lopes de Sousa,* Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, p. 53 e 54:*
« (…) ***no que concerne aos atos proferidos em processo de revisão oficiosa [...] a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o ato a impugnar contiver efetivamente a apreciação da legalidade do ato de liquidação»*.**"
(…)
"«Se no ato praticado em processo desses tipos **não se chegou a apreciar a legalidade de um acto de liquidação, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado será a acção administrativa especial**, como decorre do preceituado no n.º 2 deste art. 97.º, pois se tratará de um acto que não aprecia a legalidade de um ato de liquidação»".

[23] A Resposta da AT invocava as decisões dos processos n.os 148/2014-T e 261/2024-T.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição, nessa parte, 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.".

B.2. Contraditório da Requerente:

36. Na sua pronúncia sobre esta excepção, a Requerente começou por recordar o que já defendera no PPA: que "*de acordo com a jurisprudência reiterada do STA e do próprio CAAD, a decisão que rejeita liminarmente um pedido de revisão oficiosa comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação quando se fundamente na constatação pela AT da inexistência de erro imputável aos serviços, como sucede no caso vertente.*".
37. A Requerente tinha em mente o decidido pelo STA no Acórdão de 14 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 01958/13, e as Decisões Arbitrais de 19 de Janeiro de 2023, proferida no processo n.º 457/2022-T, e de 3 de Junho de 2024, proferida no processo n.º 896/2023-T que serão retomados adiante.
38. No entender da Requerente, "*a AT não afastou a existência de um erro material na liquidação impugnada, limitando-se a concluir pela sua não imputabilidade aos serviços, com base na natureza estritamente legal da atuação administrativa.*".
39. Pelo que, continua, "*Consequentemente, ao centrar a sua decisão na ausência de erro imputável, a AT procedeu, de forma inequívoca, a uma apreciação dos fundamentos substanciais invocados pela Requerente, apreciando, ainda que de modo implícito, a legalidade da autoliquidação da CESE.*".
40. Concluindo que "*É, pois, incontornável concluir que a decisão de indeferimento da Revisão Oficiosa foi sustentada numa análise de mérito, o que afasta qualquer leitura que a reduza a um mero despacho formal por intempestividade.*".
41. E invocou depois a decisão arbitral de 10 de Setembro de 2021 no processo n.º 140/2021-T, que se retomará adiante, para concluir que

> "*o Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer da presente ação arbitral, não sendo de acolher a exceção dilatória de incompetência por inidoneidade do meio processual alegada pela Fazenda Pública, nem sendo o juízo que a AT fez quanto à existência de erro imputável aos serviços vinculativo para a decisão a proferir nesta sede.*".

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

B.3. Decidindo:

42. Vejamos então os fundamentos jurisprudenciais da posição da Requerente, começando pela decisão proferida pelo STA em 14 de Maio de 2015, no Processo n.º 01958/13. Aí se entendeu que (seguindo a sua transcrição nessa pronúncia),

> "(…) a decisão do diretor distrital de finanças ao indeferir o pedido de revisão com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços, comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação. Assim, é de concluir que no presente caso, ao atacar contenciosamente aquele despacho pela via da impugnação judicial, e não por via de ação administrativa especial, a recorrente utilizou o meio processual adequado".

43. Porém, o que estava em causa em tal aresto era a qualificação de certas facturas. Nas palavras do acórdão,

> "*a liquidação teve por base o relatório da inspecção tributária em que se concluiu que a não consideração como custos do conjunto de facturas nele elencadas resulta do facto de se ter apurado que as mesmas não correspondiam a serviços prestados ao sujeito passivo e, por isso, não podiam ser considerados como custos para efeitos de IRC nos termos do artigo 23° do Código de IRC. E, com base nesta argumentação, a proposta de indeferimento do pedido de revisão concluiu que não se verificou qualquer ilegalidade nem a existência de qualquer erro imputável aos Serviços (cf. probatório, ponto 8 e fls. 218 dos autos).*".

44. Como parece óbvio, tratava-se de um *juízo de qualificação jurídica que implicava necessariamente uma avaliação dos factos do caso*: "*entendeu-se não ter havido erro imputável aos serviços na medida em que as liquidações de IRC foram emitidas em tempo oportuno com origem nos documentos de correcção elaborados*". Pelo contrário, no caso dos presentes autos estava em causa a mera constatação, puramente abstracta, de que *a AT não pode fazer controlo de constitucionalidade das normas que está obrigada a aplicar*, como é praticamente unânime na doutrina e se estabeleceu na decisão do STA de 1 de Junho de 2016 no processo n.º 01352/14:

> "*Uma vez que a AT está sujeita ao princípio da legalidade (cfr. artº. 266.º, n.º 2, da CRP e artº. 55.º da LGT), não pode deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. artº. 281.º da*

CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. artº. 18.º, n.º 1, da CRP), o que não é o caso.".

45. De forma ainda mais enfática, escreveu-se no sumário do Acórdão do STA de 15 de Janeiro de 2025 no processo 0980/12.3BEAVR:

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

46. Claro que entender outra coisa seria obliterar a distinção, constitucionalmente estabelecida (n.º 3 do artigo 281.º da Constituição), entre *juízos de inconstitucionalidade* e *declarações de inconstitucionalidade com força obrigatória geral*.
47. Quer dizer que o primeiro fundamento jurisprudencial invocado pela Requerente não tem qualquer relevo para o caso, e que é totalmente errado pretender que "*a análise da intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente foi inteiramente feita em função da existência (ou não) de erro imputável à AT,* ***o que implicou, necessariamente, um juízo sobre o mérito da autoliquidação originária.***" (destaque aditado ao que a Requerente escreveu na pronúncia sobre as excepções).
48. E igualmente irrelevantes, pelas mesmas razões, são as decisões arbitrais que invocou:
49. Da decisão arbitral de 19 de Janeiro de 2023, proferida no processo n.º 457/2022-T, a Requerente transcreveu, designadamente, a seguinte passagem (retomada na de 3 de Junho de 2024, proferida no processo n.º 896/2023-T):

> "O decidido pelo STA é inequívoco e é totalmente transponível para o caso ora em análise: o meio processual adequado para atacar contenciosamente uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão por não verificação dos respetivos pressupostos, resultante de não se verificar erro imputável aos serviços, é o processo de impugnação. (…) estando em causa o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa por intempestividade, como se segue:
> • indeferimento por intempestividade do pedido de revisão por terem sido ultrapassados os prazos previstos no nº 1 do artigo 78º para a sua apresentação - sindicada através de ação administrativa;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

> • indeferimento por "intempestividade" mas que, na realidade, constitui um indeferimento por inadmissibilidade legal do pedido, o que ocorre sempre que a AT considera que o pedido não é admissível face à inexistência de um erro imputável aos serviços (o que envolve uma apreciação dos fundamentos que suportam o pedido de revisão) e que, por consequência, é inaplicável o prazo fixado na 2ª parte do nº 1 do artigo 78º da LGT - sindicada através de impugnação judicial.".

50. O que essa primeira decisão arbitral citada fez foi *distinguir dois diferentes tipos de intempestividade*: uma estritamente *associada ao mero decurso do tempo*, outra *associada a um juízo sobre as circunstâncias do caso*. Nesse processo n.º 457/2022-T estava em causa, recorde-se, "*o ónus de declarar que as aquisições efetuadas preenchiam os pressupostos da isenção prevista no artº 270º, nº 2, do CIRE*". Portanto, na primeira situação figurada a decisão administrativa *não comportava a avaliação da (i)legalidade da liquidação*, mas *na segunda*, como ocorreu nesse caso sujeito à jurisdição arbitral, *sim.* Note-se, aliás, que – justamente porque se refez essa avaliação – foi possível ao Tribunal concluir que, "*pese embora as liquidações impugnadas sejam intrinsecamente ilegais, as mesmas se consolidaram na ordem jurídica**, não podendo**, agora, **haver lugar a revisão oficiosa por não estar em causa nem um erro imputável aos serviços**, nem uma questão relativa à quantificação da matéria coletável, nem uma situação de injustiça não imputável ao sujeito passivo.*"[24].
51. Na decisão do processo n.º 896/2023-T retomou-se a anterior distinção porque também aí estava em causa uma questão *de qualificação jurídica que implicava necessariamente uma avaliação dos factos do caso*: a "*qualificação da Sociedade como sujeita ao regime da transparência fiscal em sede de IRC, defendendo a Requerida que não se verificou um erro imputável aos Serviços, por terem sido os próprios Requerentes a assumir a tributação no regime de transparência fiscal da sua sociedade.*".
52. Ora, tal como *as decisões de intempestividade não são todas iguais*, *as decisões de intempestividade por inamissibilidade legal do pedido não são todas iguais*: há algumas que implicam uma avaliação concreta das circunstâncias do caso (como aconteceu na

[24] O destaque foi aditado.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

decisão do STA e nessas duas decisões arbitrais) e, portanto, *comportam a avaliação da ilegalidade*, e outras que não comportam tal avaliação (seja o que for que se escreva na decisão da AT[25]), porque o que está em causa, *num plano puramente genérico e abstracto*, é constatar o que a AT *pode* ou *não pode fazer*.

53. Sendo o caso dos autos deste último tipo – a AT não podia recusar a aplicação estrita das normas legais acusadas de inconstitucionalidade – tem ela razão ao remeter para as vias de reacção que atempadamente comunicou à Requerente aquando da notificação da rejeição liminar do seu pedido de revisão oficiosa, e ao entender que o (diferente) meio adoptado pela Requerente é inidóneo.

54. Repete-se: tal como a contagem dos dias do calendário (*rectius*: muito mais do que nesse caso, que ainda tem algo de concreto a apurar), a imputação de um vício de inconstitucionalidade a uma norma – seja ela qual for – exclui, por definição, a possibilidade de se imputar um erro à administração (na medida em que convoca necessariamente o plano da responsabilidade *do legislador*[26]).

---

[25] 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 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."*;"

[26] Sujeito à Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro, que aprovou o regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas.

55. Ora, se a invocação de uma desconformidade normativa com a Constituição é – dir-se-ia que por definição – insusceptível de se poder reconduzir a um "*erro imputável aos serviços*", segue-se que era impossível o preenchimento da previsão normativa da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT e, portanto, a decisão administrativa produzida num pedido de revisão oficiosa *nunca poderia comportar a avaliação daquele*.
56. Assim, ficando fora das atribuições da AT a avaliação da conformidade constitucional das normas legais que determinaram a tributação, não está preenchido o requisito do "*erro imputável aos serviços*" para que o pedido de revisão oficiosa pudesse beneficiar de um prazo alargado de 4 anos.
57. Acresce que, como se entendeu no Acórdão do STA de 14 de Outubro de 2020 no processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15

> "*a intempestividade da reclamação graciosa tem implicações na impugnação judicial deduzida na sua sequência, com base em pronúncia expressa ou no indeferimento tácito, mas não determina a caducidade do direito de impugnar, a qual só se verificará se aqueles prazos previstos no artigo 102.º do CPPT não forem respeitados. Mas impedirá o tribunal de conhecer do mérito da questão por haver "caso decidido ou caso resolvido" (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/02/2013, recurso 0728/12). Se a reclamação graciosa é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica.*
>
> *Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13).*".

58. Resta considerar o entendimento adoptado na decisão singular do processo n.º 140/2021-T, de 10 de Setembro de 2021. Considerou-se aí que "*o que é o Direito para a Administração não é o mesmo que é o Direito para os Tribunais. Consequentemente, o que é* erro de Direito para a Administração *difere do que é* erro de Direito por parte da Administração *para os Tribunais.*". E acrescentou-se: "*Isso tem implicações sobre o*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

preenchimento dos requisitos para suscitar a revisão oficiosa dos actos de liquidação (artigo 78.º, n.º 1, da LGT)."[27].

59. Na altura, como a Requerente agora recordou, escreveu-se o seguinte:

> "o recurso à 2.ª parte do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT por parte de um qualquer sujeito passivo que invoque erro dos serviços é admissível mesmo quando, na perspectiva da AT, esta não errou.
> (…)
> Entender de outro modo seria bloquear o recurso dos sujeitos passivos à 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT nos casos que são, no fundo, os mais relevantes: aqueles em que os dois critérios de erro (o da AT e o dos Tribunais) não coincidem – e, portanto, como se disse – reinstalar a dualidade de tratamento que o legislador parece ter querido, mas a jurisprudência lhe recusou.".

60. Como depois melhor ponderou[28], tal recusa da jurisprudência só deveria poder ocorrer através da imputação de inconstitucionalidade à divergência consagrada na lei: não compete aos Tribunais fazer interpretações ab-rogantes, desconsiderando a letra da norma (e a vontade ostensiva do legislador). Se tal vontade ou tal desequilíbrio são tidos por intoleráveis, então devem ser sujeitos ao confronto com as normas e princípios constitucionais, cabendo o juízo último ao Tribunal Constitucional. Ora, nunca os criativos intérpretes da reconformação do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT se

[27] O relator da presente decisão pode assegurar, com conhecimento de causa, que, desde essa data, o signatário dessa decisão reforçou a sua convicção de que *há dois Direitos marginalmente diferentes*: um que vincula a Administração em geral (incluindo, naturalmente, a AT) e outro que vincula os Tribunais, sendo a estes que compete estabelecer a supremacia deste sobre aquele – mas alterou o seu pensamento quanto às implicações sobre o preenchimento dos requisitos para suscitar a revisão oficiosa dos actos de liquidação. Tal ficou consignado em decisões posteriores, *incluindo aquela que se referenciou no despacho transcrito no ponto 5 do presente texto*, e foi recenseado num artigo publicado em 2023 (Manuel Porto/Victor Calvete, "Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários", *Estudos em Homenagem à Professora Doutora Maria a Glória Garcia*, Vol. II, *maxime* pp. 1645-1656.).
Em resultado do exercício das suas funções nos tribunais do CAAD, também é do conhecimento do relator da presente decisão (e, logo, também do colectivo) que está pendente no STA um recurso para uniformização de jurisprudência sobre se a desconformidade das normas legais com o Direito da União pode consistir "*erro imputável aos serviços*" (processo n.º 8/26.6BALSB).

[28] Cfr. nota anterior.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

detiveram em tal minudência – incluindo, inicialmente, o signatário de tal decisão –, limitando-se a reescrever a norma segundo o seu superior alvedrio.

61. Em todo o caso, sendo esta linha argumentativa diversa da que já se fez prevalecer, é de pouca monta a invocação de tal decisão – singular em todos os sentidos.

C. Outras questões

62. Tendo em conta que a inidoneidade do meio adoptado pela Requerente implicou a preclusão, com o decurso do prazo de reclamação, do direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação, e, portanto, a absolvição da AT da instância, ficam prejudicadas todas as demais questões suscitadas.

III. Pedido de reembolso e de juros indemnizatórios

Uma vez que, nos termos vistos, as pretensões da Requerente são inarbitráveis, não há qualquer montante a devolver, nem juros indemnizatórios a atribuir.

IV. DECISÃO

Termos em que, pelos motivos e com os fundamentos expostos, este Tribunal Colectivo delibera:

a) Absolver a AT da instância;

b) Condenar a Requerente nas custas do processo, nos termos infra fixados.

V. 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 Código de Procedimento e de Processo Tributário, *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 € 110.675,63 (cento e dez mil seiscentos e setenta e cinco euros e sessenta e três cêntimos).

VI. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 3.º, n.º 2, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Outubro 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 (com a declaração de que o que se escreve no final da nota 27, como o resto, foi redigido em Agosto de 2026. Embora a decisão do STA, em 30 de Setembro, do aí mencionado proc. n.º 08/26.6BALSB pudesse ter levado ao refazer da argumentação, considerou-se que, levando igualmente à absolvição da instância por inimpugnabilidade do acto tributário, tal não seria necessário).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Victor Calvete

O Árbitro Adjunto, com voto de vencido

Jesuíno Alcântara Martins

A Árbitra Adjunta, com declaração de voto

Raquel Franco

Declaração de voto

O poder tributário é a faculdade de criar, modificar e extinguir tributos, definindo os seus elementos essenciais. No plano estadual, o poder tributário pertence à Assembleia da República. O artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (CRP) inclui na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia a criação de impostos e o sistema fiscal. Inclui também o regime geral das taxas e das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Por se tratar de uma reserva *relativa*, o Governo também pode legislar sobre impostos, mas só se estiver habilitado por uma lei de autorização legislativa da Assembleia da República (artigo 165.º, n.º 2). Os decretos-leis autorizados são a via pela qual foram aprovados muitos dos principais códigos fiscais. Fora do núcleo reservado, o Governo pode regular por decreto-lei simples ou por regulamento aspetos não essenciais, como a liquidação e a cobrança. Também pode criar taxas concretas, que não estão abrangidas pela reserva parlamentar, desde que respeite o respetivo regime geral.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A CRP reconhece às Regiões Autónomas um poder tributário próprio. Nos termos do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), as regiões podem exercer poder tributário próprio, nos termos da lei. Podem também adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República. Essa lei-quadro é atualmente a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro).

O artigo 238.º, n.º 4, da CRP também atribui às autarquias locais poder tributário, nos casos e nos termos previstos na lei. Ao contrário das regiões, as autarquias não têm poder legislativo. O seu poder tributário é de natureza regulamentar e depende inteiramente da lei, em particular do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro). Este poder tributário tem por expressão os tributos definidos no artigo 3.º da Lei Geral Tributária (LGT), a cujas relações jurídicas tributárias se aplica a LGT.

É fundamental distinguir o poder tributário da atividade administrativa tributária. Nos tributos estaduais, a centralidade do poder tributário pertence à Assembleia da República e o exercício da atividade tributária à administração tributária. Em face da norma do n.º 3 do artigo 1.º da LGT, a administração tributária não se esgota na Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que aquela norma prescreve que "[i]Integram a administração tributária, (...), a Autoridade Tributária e Aduaneira, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais".

Todavia, há que destacar que a gestão e a administração dos tributos estaduais de natureza fiscal estão cometidas à Autoridade Tributária e Aduaneira, situação que se verifica em relação à Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE).

Em face da Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, compete à Autoridade Tributária e Aduaneira executar a política fiscal definida pelo Governo. Com efeito, a norma do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 118/2011 estabelece que "[a] AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Europeia". Importa, assim, concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira liquida, cobra e fiscaliza os tributos, mas não os cria. Limita-se a aplicar a lei.

Há que destacar que qualquer tributo que seja liquidado e exigível tem subjacente uma relação jurídica tributária, cuja estrutura emerge dos artigos 18.º e 36.º da LGT. A relação jurídico-tributária é o vínculo obrigacional que se estabelece entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas, sendo-lhe aplicável a LGT, razão pela qual qualquer tributo tem de ser liquidado de acordo com as regras e os princípios ínsitos na LGT, o mesmo é dizer de acordo com a lei e com a Constituição.

Nesta medida, sem prejuízo da autoliquidação e da retenção na fonte, os tributos são liquidados pelos serviços da AT e das demais entidades públicas que, à luz da norma do n.º 3 do artigo 1.º da LGT, integram a administração tributária. O exercício da atividade tributária visa a execução de políticas públicas, no domínio fiscal, aduaneiro e tributário, sendo, consequentemente, uma emanação do poder tributário nas suas diversas dimensões. Em Portugal, o poder tributário reparte-se por três níveis territoriais: o Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, como supra se enunciou. Todavia, há ainda uma dimensão supranacional decorrente da integração na União Europeia.

Importa, assim, atentar na norma do n.º 3 do artigo 8.º da CRP, que prescreve que "[a]s disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático". Em relação ao direito europeu, existe, portanto, uma dimensão que tem expressão ao nível do exercício da atividade tributária desenvolvida pelos serviços da administração tributária.

Importa considerar que, nos termos da norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias, constitui uma competência da administração tributária. Deste modo, ressalvadas a autoliquidação e a retenção na fonte, o procedimento de liquidação é instaurado nos serviços da administração tributária com as declarações dos contribuintes ou,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.

A autoliquidação e a retenção na fonte pertencem ao mesmo movimento de transferência de tarefas da Administração Tributária (AT) para os particulares, que a doutrina designa por "privatização" ou "massificação" da gestão tributária, que se traduz na lei impor aos particulares deveres que materialmente correspondem a funções administrativas.

A retenção na fonte do imposto consubstancia o mecanismo que materializa o instituto da substituição tributária, o qual se verifica quando, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte.

O substituto tributário não tem poder tributário, e na estrutura da relação jurídica tributária tem uma posição passiva, atuando por delegação ou por imposição da lei. Isto é, na retenção na fonte do imposto, independentemente de esta ser a título de pagamento por conta ou a título definitivo, é um terceiro, o substituto, que deduz o imposto num rendimento que paga a outrem, o substituído, e entrega o imposto ao Estado.

Na autoliquidação, é o próprio sujeito passivo, contribuinte direto, que apura o seu imposto. A liquidação, em sentido amplo, é o conjunto de operações que determinam o montante do imposto, ou seja, procede à identificação do sujeito passivo, determinação da matéria coletável e aplicação da taxa, quantificação do imposto e respetiva notificação. Em regra, a liquidação é um ato da AT. Há autoliquidação quando a lei atribui essa operação ao próprio sujeito passivo. Este apura o imposto devido na declaração que apresenta e procede ao respetivo pagamento, se for o caso. A autoliquidação é, portanto, uma liquidação provisória que tem de ser validada ou homologada pela AT. Isto é, a autoliquidação é um ato do particular, não um ato administrativo. Não goza, por isso, da autoridade e da presunção de legalidade próprias dos atos da AT. Fica sujeita a controlo posterior pela AT, que pode corrigi-la mediante liquidação adicional, dentro do prazo de caducidade (art. 45.º da LGT). Trata-se do cumprimento de um dever legal acessório, que é instrumental face à obrigação de imposto.

Como já se referiu, a retenção na fonte é o mecanismo através do qual se efetiva a substituição tributária (art. 20.º da LGT). O substituto é sujeito passivo (art. 18.º, n.º 3, da LGT) da relação jurídica tributária, embora não seja o titular da capacidade contributiva visada. A retenção na fonte envolve três relações. Na relação entre o substituto e a AT, o substituto tem a obrigação

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

própria de reter e entregar o imposto nos prazos legais. Na relação entre o substituto e o substituído, o substituto tem o poder-dever de deduzir o imposto no rendimento pago e o substituído tem o dever de suportar essa dedução. Na relação entre o substituído e a AT, o substituído continua a ser o titular do rendimento tributado. É a sua capacidade contributiva que o imposto atinge, e a retenção na fonte será ou não considerada na tributação final, consoante a modalidade (retenção como pagamento por conta ou a título definitivo).

A autoliquidação e a retenção na fonte são duas figuras tributárias que têm vários pontos em comum. Ambas resultam da transferência para particulares de tarefas de liquidação e cobrança. Em ambas não há um ato administrativo de liquidação, o que justifica a reclamação graciosa necessária como pressuposto da impugnação (arts. 131.º e 132.º do CPPT). Ambas ficam sujeitas a controlo posterior pela AT.

Porém, diferem quanto ao sujeito e à relação com a capacidade contributiva. Na autoliquidação, quem liquida é o próprio contribuinte direto, que apura um imposto que é seu. Na retenção na fonte, quem atua é um terceiro, o substituto. Este cumpre uma obrigação própria perante a AT, mas incidente sobre a capacidade contributiva alheia, o que dá origem à relação triangular e ao regime específico de responsabilidade tributária previsto no artigo 28.º da LGT.

Em qualquer dos casos, (retenção na fonte ou autoliquidação) está em causa o cumprimento de um dever imposto por lei que consubstancia uma delegação de acção, cuja competência legal originária está cometida à AT, a qual é conservada por esta, na medida em que pode proceder à sua correção através de liquidações adicionais no respetivo prazo de caducidade. A AT passa a atuar sobretudo como entidade de controlo e de fiscalização **a posteriori**.

Neste sentido, qualquer erro de direito ou de facto cometido na autoliquidação ou praticado pelo substituto, em nossa opinião, tem de ser imputado aos serviços da administração tributária, porque são estes é que personificam o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Deste modo, no caso *sub judice*, haveria fundamento para aplicação da norma do n.º 1, in fine, do artigo 78.º da LGT.

Todavia, a presente decisão arbitral, tendo em consideração as exceções suscitadas pela Requerida, considerou o pedido de pronúncia arbitral improcedente, absolvendo a AT da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

instância, com fundamento no facto de o meio de reação (ppa) utilizado pela Requerente ser inidóneo para reagir contra o indeferimento do pedido de revisão do ato tributário, deduzido ao abrigo do artigo 78.º da LGT, com fundamento em intempestividade.

É, portanto, apenas em relação a esta parte que, em termos de voto de vencido, nos temos de pronunciar, porquanto, ao ter sido considerada procedente esta exceção invocada pela Requerida ficou prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas no ppa. E, desde já, afirmamos que, em face das razões infra explanadas, não subscrevemos a posição maioritária expressa na decisão arbitral.

É verdade que a AT, quando notificou à Requerente, através do ofício n.º ...-DJT/2025, de 02.12.2025, o despacho de rejeição do pedido de revisão do ato tributário, indicou como meios de reação o recurso hierárquico e a impugnação de atos administrativos, sendo esta a deduzir nos termos dos artigos 50.º e 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Porém, não é menos verdade que o Tribunal é soberano para decidir qual é o meio de reação a utilizar para reagir contra o ato ou a decisão a sindicar. É neste sentido que aponta a norma do n.º 4 do artigo 37.º do CPPT, ao estabelecer que "[n]o caso de o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reação contra o ato notificado indicado na notificação, poderá o meio de reação adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial". Ora, no caso *sub judice*, a Requerente utilizou o meio adequado no prazo legal, isto é, formulou tempestivamente o pedido de pronúncia arbitral que, como se sabe, é um meio de reação alternativo à impugnação judicial.

Há que sublinhar que, caso a intenção da Requerente tivesse sido reagir apenas contra o despacho de rejeição, teria, então, utilizado o recurso hierárquico ou a ação administrativa. Todavia, importa realçar que a intenção da Requerente foi, inequivocamente, reagir contra o despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa do ato tributário e, simultaneamente, sindicar a legalidade do ato tributário de autoliquidação da CESE, relativo ao ano de 2021.

A opção da Requerente consubstancia a adoção da teoria do duplo objeto. Esta teoria está amplamente consolidada na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) e dos Tribunais Centrais Administrativos. Esta construção advoga que

a impugnação judicial (ou o pedido de pronúncia arbitral) dirigida contra o ato de segundo grau tem por objeto imediato a decisão que indeferiu, total ou parcialmente, a reclamação graciosa ou o recurso hierárquico. Tem por objeto mediato o ato de liquidação, que é o ato de primeiro grau e o verdadeiro definidor da situação jurídica tributária do contribuinte. E ela aplica-se, ainda, que o indeferimento se fundamente apenas em questões formais e a AT não se tenha pronunciado sobre o mérito do pedido, como é o presente caso, visto que o indeferimento (rejeição do pedido de revisão) teve por fundamento a sua intempestividade.

Esta teoria assenta no próprio desenho do CPPT. A alínea c) do n.º 1 do artigo 97.º prevê expressamente a impugnação judicial do indeferimento, total ou parcial, das reclamações graciosas dos atos tributários. O n.º 2 do artigo 76.º admite a impugnação da decisão do recurso hierárquico, salvo se já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objeto. Esta ressalva é, aliás, um indício claro de que o legislador vê a liquidação como o objeto material comum a ambos os meios.

O ato de segundo grau não se limita a confirmar ou a recusar uma pretensão. Ao decidir a reclamação ou o recurso, a Administração Tributária reaprecia a legalidade da liquidação e mantém-na, total ou parcialmente, na ordem jurídica. Por isso, a decisão de indeferimento absorve o conteúdo lesivo do ato primário. Atacar a primeira implica, necessariamente, discutir o segundo.

No domínio da arbitragem tributária, a solução também é idêntica. A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) inclui na competência dos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de atos de segundo grau. A jurisprudência do CAAD tem aplicado a mesma lógica, isto é, o pedido de pronúncia arbitral formulado contra o indeferimento de uma reclamação graciosa visa, em última análise, a anulação do ato de liquidação.

A ideia central desta teoria é que o ato de segundo grau funciona como uma "porta de entrada" processual. A sua impugnação é o meio pelo qual o contribuinte faz chegar ao tribunal a questão de fundo, que é a legalidade do ato de liquidação. O tribunal não se limita a verificar se a decisão administrativa de indeferimento foi bem ou mal proferida em si mesma. Aprecia também, e sobretudo, se a liquidação mantida por essa decisão é ou não conforme à lei.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Embora a impugnação seja formalmente dirigida contra o indeferimento, o pedido útil é a anulação do ato de liquidação, *in casu*, o ato de autoliquidação, com as consequências daí decorrentes. Os tribunais têm entendido que, mesmo quando o impugnante pede apenas a anulação do ato de indeferimento, o pedido deve ser interpretado como abrangendo a liquidação subjacente, por ser esse o efeito pretendido.

Uma segunda consequência diz respeito à relevância dos vícios próprios do ato de segundo grau. Como o objeto mediato é o ato de liquidação, a jurisprudência tende a considerar que os vícios formais exclusivos da decisão de indeferimento têm alcance limitado. Se o tribunal concluir que a liquidação é legal, a anulação do indeferimento por um vício procedimental da reclamação pouco ou nada adianta ao contribuinte, porque o ato lesivo permaneceria intocado. Por essa razão, é frequente o tribunal conhecer prioritariamente dos vícios imputados à liquidação. Isto está em linha com a ordem de conhecimento dos vícios prevista no artigo 124.º do CPPT, que privilegia aqueles cuja procedência determine a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

A teoria do duplo objeto tem o mérito de conciliar a forma processual com a substância da tutela pretendida. Evita que o contribuinte seja penalizado por ter optado pela via administrativa antes da judicial, e garante que o tribunal se pronuncia sobre aquilo que verdadeiramente importa, isto é, a legalidade da relação tributária concretizada no ato de liquidação. Ao mesmo tempo, preserva a autonomia do ato de segundo grau, permitindo que os seus vícios próprios sejam sindicados, ainda que com eficácia reduzida quando não afetam a liquidação.

Esta teoria traduz, ainda, a ideia de que, na impugnação de um ato tributário de segundo grau, o tribunal aprecia formalmente a decisão administrativa que indeferiu a reclamação ou o recurso, mas aprecia materialmente a liquidação que esse indeferimento manteve. O objeto imediato é a porta processual; o objeto mediato é o verdadeiro alvo da tutela. Esta construção, amplamente acolhida pelo Supremo Tribunal Administrativo, pelos Tribunais Centrais Administrativos e pela arbitragem tributária, determina o alcance do pedido, a relevância dos vícios invocáveis, a ordem do seu conhecimento e a escolha do meio processual adequado.

Embora no presente caso, a AT não se tenha pronunciado sobre o mérito do pedido de revisão do ato tributário, porquanto o despacho de rejeição teve por fundamento a intempestividade do

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

pedido de revisão oficiosa, aplica-se-lhe de igual modo a teoria do duplo objeto nos termos supra enunciados.

A corroborar este entendimento, veja-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, fixada, de entre outros, no Acórdão proferido no processo n.º 0608/13.4BEALM 0245/18, de 18.11.2020, em que se disse que "I. Nos processos de impugnação judicial, apresentados na sequência de decisões, dos serviços competentes da autoridade tributária e aduaneira (AT) e equivalentes, como neste caso, dos serviços e responsáveis camarários, de indeferimento (mesmo que, por motivos formais) de reclamações graciosas, recursos hierárquicos e/ou pedidos de revisão oficiosa dos atos tributários, há muito, a jurisprudência, do STA, identificou (e vem afirmando) a existência de um objeto imediato (a decisão da reclamação….) e de um objeto mediato (os vícios, concretamente, imputados ao ato tributário de liquidação). II. O meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, ainda que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar. III. Por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode ser utilizado quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação".

Ou veja-se, ainda, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo firmada no Acórdão proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA, de 06.03.2024, em que se disse que "I. O erro na forma de processo deve ser aferido pelo pedido concretamente formulado, só devendo julgar-se verificado se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo. II. A Impugnação Judicial é o meio processual adequado à apreciação da legalidade da liquidação, ainda que esta seja interposta na sequência de despacho de indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito em que tal despacho se louvou, desde que, na Impugnação Judicial, seja simultaneamente pedida a apreciação da legalidade do referido despacho e da liquidação".

Nesta medida, em face das razões expostas, não podemos concordar com o entendimento de que o pedido de pronúncia arbitral é meio não idóneo à tutela da pretensão da Requerente, que

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

se traduz na apreciação da legalidade do ato de autoliquidação da CESE referente ao ano de 2021.

Deste modo, subscrevemos o presente Acórdão arbitral na posição de vencido.

Lisboa, 19 de outubro de 2026.

O árbitro,

Jesuíno Alcântara Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

Acompanho o sentido da decisão, pelas razões que se expõem de seguida, mas com as precisões que entendo dever formular quanto a alguns aspetos da respetiva fundamentação.

Desde logo, não acompanho o entendimento segundo o qual a idoneidade do meio processual depende de a decisão de rejeição do pedido de revisão oficiosa ter comportado, ou não, uma apreciação concreta da legalidade do ato tributário.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado quando a pretensão deduzida visa a apreciação da legalidade da liquidação, ainda que seja apresentada na sequência de uma decisão administrativa fundada em razões meramente formais, designadamente na intempestividade do meio gracioso. Neste sentido se pronunciou, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de março de 2024, proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA.

A adequação do meio processual não se confunde, porém, com a impugnabilidade do ato tributário que constitui o seu objeto mediato. Como resulta, designadamente, do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de outubro de 2020, proferido no processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, a intempestividade do meio administrativo não determina a intempestividade da impugnação judicial apresentada na sua sequência, mas pode determinar a consolidação do ato tributário na ordem jurídica e, consequentemente, a sua inimpugnabilidade.

É neste segundo plano que, em meu entender, deve ser encontrada a solução do presente processo. Para determinar se o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente permitia reabrir a discussão da legalidade da autoliquidação, importa verificar se estava preenchido o requisito do «erro imputável aos serviços» previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

A este propósito, assume particular relevância o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2026, proferido no processo n.º 08/26.6BALSB. Embora respeitante a atos de retenção na fonte e à respetiva desconformidade com o Direito da União Europeia, o referido Acórdão procede a uma interpretação daquele requisito que considero transponível, neste ponto, para a situação dos autos.

Em particular, o Supremo Tribunal Administrativo faz assentar a imputabilidade na necessária conexão entre o erro e a atuação dos serviços da Administração Tributária, afastando uma conceção do termo «serviços» que abranja, apenas em razão da função material exercida, os particulares aos quais a lei atribui tarefas de liquidação tributária. O Acórdão atribui ainda particular relevância à revogação, em 2016, do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia expressamente a ficção de imputabilidade aos serviços do erro na autoliquidação.

A eliminação dessa norma obsta, no meu entender, a que se considere, sem outro fundamento, que o erro cometido numa autoliquidação é imputável aos serviços para efeitos do prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do mesmo artigo.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

No presente caso, a autoliquidação foi realizada pela própria Requerente e o vício invocado assenta na alegada desconformidade constitucional das normas legais que determinaram a tributação, não se identificando uma atuação dos serviços da Administração Tributária à qual possa ser imputado o erro. Não se verificava, assim, o pressuposto que permitiria beneficiar do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, pelo que o pedido de revisão oficiosa era intempestivo e não permitia reabrir a discussão da legalidade da autoliquidação. Esta havia, consequentemente, adquirido estabilidade na ordem jurídica, verificando-se a sua inimpugnabilidade.
Importa ainda precisar que a fundamentação relativa à impossibilidade de imputação à Administração Tributária do erro decorrente da aplicação de normas legais cuja inconstitucionalidade é invocada não é transponível, sem mais, para as situações de desconformidade da lei nacional com o Direito da União Europeia. Também a este respeito o citado Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2026 evidencia a necessidade de distinguir as duas situações, tendo em conta as exigências próprias do princípio do primado do Direito da União.
Por último, não acompanho, por não as considerar necessárias à solução do presente litígio, quer a construção assente na existência de diferentes planos de juridicidade aplicáveis à Administração e aos tribunais, quer o entendimento de que a natureza jurídico-tributária da CESE pode variar em função do concreto operador ou das atividades por este desenvolvidas. A natureza do tributo e a conformidade constitucional da sua incidência sobre determinadas categorias de sujeitos passivos constituem, a meu ver, questões distintas.
É, pois, com estes fundamentos, e por considerar que a autoliquidação se havia tornado inimpugnável, que acompanho a decisão de absolvição da Requerida da instância.

Lisboa, 26 de outubro de 2026

(Raquel Franco)

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt