

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 778/2023-T

Tema: Imposto do selo. Erro na autoliquidação. Pedido de revisão oficiosa, Impugnação administrativa necessária (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT). Competência do tribunal arbitral. Meio processual próprio. Revisão oficiosa.

Sumário:

I – O tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação de imposto do selo, nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, independentemente de o pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido ter sido objecto de rejeição liminar por intempestividade;

II – Nesse condicionalismo, o meio processual próprio é o processo impugnatório, e não a acção administrativa a que se refere o artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT;

III - O erro na autoliquidação apenas pode ser conhecido no pedido de revisão oficiosa, apresentado nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, caso seja interposto no prazo de dois anos após a apresentação da declaração de rendimentos, que se encontra previsto para a reclamação graciosa (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT).

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., com o número único de matrícula e identificação fiscal ..., com sede na ..., n.º ..., freguesia do ..., ...-... Lisboa, sociedade gestora dos fundos de investimento abertos B...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Obrigações, C...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Obrigações, D...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, E...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, F...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, G...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, H...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, I...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, J...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, K...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, L..., M...- Fundo de Investimento Alternativo Mobiliário Aberto, N...- Fundo de Investimento Alternativo em Valores Mobiliários, FUNDO DE INVESTIMENTO ALTERNATIVO EM VALORES MOBILIÁRIOS O..., P...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Obrigações, Q...- Fundo de Investimento Alternativo Mobiliário Aberto, R...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, S...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto de Ações, T...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, U...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, W...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, X...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, Y...- Fundo de Investimento Aberto de Poupança Reforma, Z...- Fundo de Investimento Aberto de Poupança Reforma, AA...- Fundo de Investimento Aberto de Poupança Reforma, BB...- Fundo de Investimento Mobiliário Aberto, FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO CC..., e na qualidade de sucessora, por fusão, da DD...- Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de imposto de selo incidente sobre operações de crédito, nos períodos entre maio e dezembro de 2019, janeiro e dezembro de 2020, e janeiro e abril de 2021, no valor global de € 3.461.321,56, bem como da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzidos, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

2.

A A..., SGOIC, S.A. (A...) é uma sociedade gestora de organismos de investimento colectivo, que gere fundos de investimento abertos cujo património é composto de acções, títulos de dívida e similares e imóveis, e cujas unidades de participação são subscritas nos balcões de diversas instituições financeiras.

Nos meses de maio a dezembro de 2019, foram comercializadas unidades de participação de diversos fundos geridos pela A... e pela DD... junto da , que procedeu à respectiva facturação à A...e à DD..., enquanto entidades gestoras, e nas quais foi liquidado o imposto do selo, com base na verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

As entidades gestoras A... e DD... repercutiram nos fundos, na qualidade de clientes da operação financeira, as comissões de comercialização, redebitando o valor das facturas aos fundos e liquidando o correspondente imposto do selo.

Nos anos de 2020 e 2021 continuaram a ser comercializadas unidades de participação de diversos fundos geridos pela A... e cujas comissões de comercialização, com a alteração do Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, passaram a ser facturadas pelos bancos directamente aos fundos, com a consequente liquidação do imposto do selo.

No entanto, a tributação das comissões de comercialização de unidades de participação em fundos de investimento em imposto do selo viola o direito europeu, como se decidiu no acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-656/21, por violação do artigo 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), da Diretiva 2008/7/CE, na medida em que as emissões geradoras de reuniões de capital fazem parte integrante de uma operação global, relativamente à qual é indiferente que tenha sido efectuada por intermediação de instituições bancárias.

E, conseqüentemente, quer o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, quer as autoliquidações de imposto do selo repercutido nos Requerentes, relativas a operações financeiras de comercialização de unidades de participação dos fundos, devem ser anuladas por violação de lei.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, invoca incompetência material do tribunal arbitral, a inidoneidade do meio processual, a inimpugnabilidade das autoliquidações e caducidade do direito de acção, por considerar que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não se pronunciou sobre o mérito do pedido, mas baseou-se em intempestividade, por ter sido apresentado fora do prazo legal de 2 anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT para as reclamações gratuitas.

A não apresentação em tempo de reclamação gratuita determina a inimpugnabilidade dos actos de liquidação, e, por outro lado, o tribunal arbitral é materialmente incompetente para apreciar actos em matéria tributária que não apreciem a legalidade dos atos de liquidação, caso em que o meio processual próprio é a acção administrativa a que se refere o artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT, pelo que igualmente se verifica a inidoneidade do meio processual utilizado e a caducidade do direito de acção por virtude de os actos de autoliquidação se terem consolidado na ordem jurídica por não terem sido objecto de tempestiva impugnação administrativa.

Em sede de impugnação, a Autoridade Tributária começa por considerar que o pagamento do imposto do selo não opera por retenção na fonte a título definitivo, mas antes através do mecanismo de repercussão legal, e, por conseguinte, a errónea cobrança do imposto não é imputável à Administração Tributária, para efeito do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Por outro lado, parece resultar do acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-656/21, que a aplicação do imposto de selo a que se refere a verba 17.3.3 da TGIS apenas é desconforme com a Directiva n.º 2008/7/CE na medida em que os montantes em causa incluem a remuneração que a sociedade gestora pagou às instituições financeiras pelos serviços de comercialização, havendo que distinguir entre as importâncias pagas a título de comissões de comercialização devidas à EE... e as importâncias pagas a título de comissões de gestão devidas à A..., o que não resulta claro do alegado na petição inicial e da documentação junta.

Acresce que, ainda que constituísse finalidade da Diretiva isentar a tributação das unidades de participação dos fundos, na situação do caso não verifica a tributação de unidades de participação, mas do serviço de intermediação prestado pelas instituições de crédito.

Conclui pela procedência das excepções dilatórias invocadas e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral

2. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 7 de março de 2024, foi determinada a notificação da Requerente para se pronunciar sobre a matéria de excepção suscitada, pela Autoridade Tributária, na resposta.

A Requerente respondeu através do requerimento apresentado em 18 de março de 2024, pugnando pela improcedência das excepções.

Por despacho arbitral de 22 de março de 2024, a Requerente foi notificada para se pronunciar quanto à possibilidade de ser declarada a absolvição da instância com fundamento na intempestividade da impugnação administrativa necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, e a conseqüente inimpugnabilidade dos actos tributários que constituem objecto do pedido arbitral, considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo previsto nessa disposição legal.

A Requerente respondeu através do requerimento apresentado em 8 de abril de 2024, em que conclui que o pedido de revisão oficiosa pode ser deduzido no prazo de quatro anos após a liquidação, não obstante haver previsão normativa de reclamação graciosa necessária no prazo de dois anos, pelo que, tendo sido apresentado o pedido dentro desse prazo, não se verifica a alegada intempestividade da impugnação administrativa.

Por despacho de 9 de abril de 2024, o processo prosseguiu para alegações pelo prazo simultâneo de dez dias.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

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

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelo Conselho Deontológico, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 11 de janeiro de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

Cabe apreciar e decidir.

II – Saneamento

5. Em sede de saneamento do processo, cabe apreciar as exceções de incompetência material do tribunal arbitral, inidoneidade do meio processual e caducidade do direito de acção,

6.

suscitadas pela Autoridade Tributária, na sua resposta, e de inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação, suscitada oficiosamente pelo tribunal arbitral.

A factualidade relevante para esse efeito é a seguinte:

- A) A A..., SGOIC, S.A. (A...) é uma sociedade gestora de organismos de investimento colectivo, que gere fundos de investimento abertos cujo património é composto de acções, títulos de dívida e similares e imóveis, e cujas unidades de participação são subscritas nos balcões de diversas instituições financeiras.
- B) A A... é sucessora, por fusão, da DD...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A, com efeitos desde 1 de janeiro de 2019.
- C) Nos meses de maio a dezembro de 2019, de janeiro a dezembro de 2020, e de janeiro a abril de 2021, foram comercializadas unidades de participação de diversos fundos geridos pela A... e pela DD..., junto da EE... .
- D) No decurso do ano de 2019, a EE... procedeu à emissão de facturas relativas às unidades de participação a favor da A... e da DD... enquanto gestoras dos fundos de investimento, nas quais foi liquidado o imposto do selo, com base na verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).
- E) As entidades gestoras A... e DD... repercutiram nos fundos de investimento, na qualidade de clientes da operação financeira, as comissões de comercialização, redebitando o valor das facturas aos fundos e liquidando o correspondente imposto do selo.
- F) Em 2020 e 2021, as comissões de comercialização de unidades de participação passaram ser facturadas diretamente aos fundos de investimento, com a liquidação do imposto do selo.
- G) A instituição de crédito liquidou e entregou ao Estado o imposto do selo incidente sobre as operações de crédito, no período em referência, no montante total de € 3.461.321,56.
- H) As liquidações de imposto do selo constam das faturas que constituem os

documentos n.ºs 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9 juntos ao pedido arbitral, que aqui se dão como reproduzidos.

- I) Em 20 de junho de 2023, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra as liquidações de imposto do selo.
- J) O pedido de revisão oficiosa foi rejeitado por despacho do Chefe de Divisão de Serviço Central, ao abrigo de subdelegação de competências, de 1 de agosto de 2023, com base na informação n.º ...-ISCPS1/2023.
- K) A informação dos serviços, na parte relevante, é do seguinte teor:

IV. QUESTÃO PRÉVIA: Intempestividade do pedido

42. Pela presente revisão oficiosa, cuja petição consta nos autos, contesta-se os atos tributários de liquidação de imposto do selo suportados pela Requerente, sobre as “(i) as comissões de comercialização, nos períodos de 2019, de 2020 e de 2021, e (ii) sobre parte das comissões de gestão, no período de 2019”, nos termos previstos na verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), por estar convicta de erro imputável aos serviços, pela sua desconformidade com as disposições da Diretiva n.º 2008/7/CE, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, requerendo que se proceda à sua anulação e conseqüentemente, à restituição do montante de € 3.461.321,51.
43. Analisemos então, o art. 78.º da LGT, cuja epígrafe é “**Revisão dos atos tributários**”:
- “1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*
- 2 - (Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)*
- 3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente*

fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 4.)

6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 6 .) ”

44. Atendendo a que se refere a atos tributários de liquidação de IS, praticados a partir (inclusive) do dia 31 de março de 2016, a situação não preenche os pressupostos contidos na 2.ª parte e 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

45. Nem preenche os pressupostos do n.º 4 e 5 do art.º 78.º da LGT, ao qual consagra que o «*dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*»

46. Ao abrigo deste regime o dirigente máximo serviço, pode autorizar, no prazo previsto de 3 anos, a contar da liquidação, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, conceito que é densificado no número seguinte (n.º5) do 78.º da LGT, onde se consagra que «*apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca*

e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.»

47. Compulsado o preceito legal, verifica-se que, no seu âmbito, o legislador fiscal desde logo veio prever quicá um meio excecional para efeitos de reação a um ato tributário de liquidação, mas também um meio alternativo dos meios impugnatórios, quer administrativos quer judiciais, ou complementar deles, quando já estiverem esgotados os prazos para a utilização dos meios impugnatórios, embora não para todas as situações, conforme adiante melhor se dirá.
48. Dependendo do impulso, natureza dos factos e, bem como, fundamentos, igualmente o legislador fiscal estatuiu prazos distintos para a respetiva interposição do pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação.
49. Em primeira instância atente-se ao disposto no seu n.º 1. Este prevê dois prazos perfeitamente distintos e com fundamentos também diferentes:
 - um mais curto para o contribuinte, igual ao prazo de reclamação graciosa;
 - e outro mais longo para a Administração Tributária, de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em "erro imputável aos Serviços da Administração Tributária".
50. Daí que, de acordo com a disciplina prevista na primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, o prazo legal de interposição venha, por sinal, precisamente a coincidir com o meio administrativo mais padronizado com a contestação de um ato tributário de liquidação - i.e. a reclamação graciosa -, ademais atenta a identidade do fundamento. Isto no que tange à iniciativa por parte do sujeito passivo, por um lado.
51. Por seu turno, quando a iniciativa cabe, por sua vez, à Administração Tributária, a segunda parte daquele preceito legal, amplia o prazo do pedido de revisão do ato tributário até ao limite de 4 (quatro) anos, com fundamento em "erro imputável aos Serviços da Administração Tributária", ou, a todo o tempo e com o mesmo fundamento, caso o ato a rever comporte imposto a pagar e este não se encontre ainda pago. E, consabido, quanto a esta última situação, não se julgue por uma maior amplitude do que a pugnada pelo legislador fiscal.

-
52. A nosso ver, o “erro imputável aos serviços”, conforme adiante melhor o veremos, mesmo que, por pouco, atinge-se o patamar do “erro de direito”, ainda assim se via, mesmo atento o sugerido pela mais recente jurisprudência, a qual perfilha entendimento de que o denominado “erro imputável aos serviços” compreenderia questões intrinsecamente de direito, ainda assim, neste caso, caberia o ónus de, no caso concreto, apurar o âmbito desse “erro de direito”, isto é, se todo o “erro de direito” ou tão somente aqueles que, porventura, tivessem nas sua génese uma determinação expressa por parte da própria Administração Tributária.
53. Na verdade, não nos parece que nestas situações o legislador fiscal quisesse, sob a capa de um conceito amplo de “autoliquidação”, incumbir a Administração Tributária de proceder à verificação de todos os vícios do próprio ato de liquidação por pedido do contribuinte, sem cuidar de se saber se, na origem, houvesse um manifesto contributo do contribuinte para a promoção do referido ato tributário de liquidação a rever. (-) Continuando,
54. Em matéria de prazos e de fundamentos não se ficou por aqui o legislador fiscal: o n.º 4 alude a um prazo excecional de 3 (três) anos, com fundamento em injustiça grave ou notória; e, adicionalmente, o n.º 6 preceitua, por sua vez, um prazo de 4 (quatro) anos, nos casos de “duplicação de coleta”. E isto, parece-nos a nós, independentemente da imputabilidade do respetivo vício. E isto sem prejuízo do impulso processual incumbir ao contribuinte ou até mesmo à própria Administração Tributária.
55. Como refere - e bem - Lima Guerreiro, o n.º 4 “(...) *visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos atos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do atual sistema de garantias dos contribuintes*”.¹ .
56. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração desta vez o n.º 6 do mesmo art.º 78.º da LGT.
-

Assim,

57. Escrutinando todo o regime, designadamente os vários prazos e respetivos fundamentos, verificamos que a bondade do legislador fiscal não foi a ponto de conceder tempestividade ao pedido ora formulado pelo aqui Requerente.
58. Em primeiro lugar, se os n.ºs. 4 e 6 do art.º 78.º da Lei Geral Tributável, circunscritos aos casos, digamos, mais gritantes, preceituam, cada um, um prazo perentório para o exercício da faculdade, será, no mínimo, incoerente, extrair que, na segunda parte do n.º 1, o legislador fiscal terá pretendido que o mero impulso do contribuinte fizesse desencadear o procedimento para além do prazo de 4 (quatro) anos ou a todo o tempo, caso o imposto, se a pagar, ainda não tenha sido entregue nos cofres da Fazenda Nacional, independentemente do fundamento, a ponto de, indevidamente, se tentar aqui incluir não só o já previsto nos n.ºs. 4 e 6 mas também os "erros na autoliquidação" no sentido mais amplo do que o permitido pelo próprio regime.
59. Em segundo lugar, seria manifestamente incoerente que, em face de tão graves e notórias situações de injustiça, o legislador consagrasse um prazo menor para a revisão da matéria tributável do que o prazo previsto para a revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte.
60. Em terceiro lugar, a expressão "*erro imputável aos serviços*" não pode ser outra que aquela que se encontre diretamente relacionada com a atividade operacional da Administração Tributária, *de minimis*, o erro de facto, operacional ou material e não com o erro de direito; o procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da Administração Tributária não pode nem deve englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se esta à apreciação e eventual correção de erros materiais. Aliás, é sabido que, nos próprios códigos tributários, o âmbito do conceito de "erro imputável aos serviços" não é convergente.
61. Em quarto lugar, de modo algum equacionamos que, ao arrepio da lógica do instituto da revisão, se pretendesse, sem qualquer sentido, ver as situações, prazos e fundamentos abarcados pelos n.ºs 4 e 6 do art.º 78.º da LGT, que o próprio legislador quis conferir tratamento específico, serem, por iniciativa do contribuinte, abusivamente tratadas ao abrigo da segunda parte do n.º 1 do mesmo preceito legal, este último apenas aplicável aos

casos de "erro imputável aos serviços" consubstanciados em meros "erros" suscetíveis de liminar e singela resolução por parte da Administração Tributária.

62. O Acórdão do TCA Sul de 23.03.201 - Processo n.º 1349/10.0BELRS, versa sobre o regime de revisão do ato tributário nos termos previstos no artº 78º da LGT, tem o seguinte sumário:

“1. O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.

2. O regime de revisão do acto tributário previsto no artº.78, da L.G.T., consubstancia uma das quatro possibilidades de reacção que ao sujeito passivo de imposto é assegurada pela lei, sendo as outras a reclamação graciosa, a impugnação judicial e o pedido de constituição de Tribunal arbitral (cfr.artºs.70 e 102, do C.P.P.T.; dec.lei 10/2011, de 20/1).

3. Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artº.78, nº.1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no artº.78, da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas o erro imputável aos serviços (cfr.parte final do nº.1, do artº.78), a injustiça grave ou notória (cfr.nº.4, do artº.78) ou a duplicação de colecta (cfr.nº.6, do artº.78, da L.G.T.).

4. Recorde-se que nos casos previstos na norma de iniciativa oficiosa de revisão, podem os contribuintes provocar a revisão a levar a efeito pela A. Fiscal, visto se entender a revisão como um poder-dever, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Fazenda Pública tem de observar na globalidade da sua actividade (artº.266, nº.2,

da C.R.P., artº.55, da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.

5. O conceito de "erro imputável aos serviços" a que alude o artº.78, nº.1, 2ª. parte, da L.G.T., embora não compreenda todo e qualquer "vício" (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só "erros", estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro. Por outras palavras, o dito "erro imputável aos serviços" concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial.

6. A autoliquidação também pode ser objecto de revisão por iniciativa da A. Fiscal. O artº.78, nº.2, da L.G.T., ficciona, para efeitos de revisão oficiosa do acto de liquidação, o erro na autoliquidação como erro imputável aos serviços. Esta solução legal compreende-se à luz de dois pressupostos: por um lado, a imputação do erro aos serviços é entendida objectivamente, não relevando aqui a apreciação de elementos de culpa dos serviços (que dificilmente se verificariam nos casos de autoliquidação, com excepção das situações em que o erro resulta de instruções da Fazenda Pública); por outro lado, o legislador entendeu que as diferenças técnicas no apuramento do imposto não eram motivo racional suficiente para justificar um tratamento diferenciado, para efeitos de revisão do acto, entre os vários tributos.

7. O erro imputável aos serviços, ficcionado no caso das autoliquidações, atento o disposto no citado artº.78, nº.2, da L.G.T., abarca também os erros de direito, enquanto fundamento de revisão do acto tributário.

63. O art. 78.º, n.º.2, da LGT, ficciona, para efeitos de revisão oficiosa do ato de liquidação, o erro na autoliquidação como erro imputável aos serviços. No entanto, o nº 2 foi revogado pela Lei 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado de 2016-LOE de 2016).

-
64. O período em análise é de maio de 2019 a maio de 2021, assim, o pedido de revisão segue o regime previsto na 1ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, ou seja, o pedido inserto nos presentes autos, para efeito de tempestividade deveria ter sido apresentado no prazo da Reclamação Administrativa, que no caso concreto são dois anos após apresentação da declaração, conforme dispõe o art.º 131.º n.º1 do CPPT.
65. Sendo que, no que se refere aos atos tributários de autoliquidação de imposto do selo, a situação não preenche os pressupostos contidos na 1.ª e 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, nem os pressupostos do n.º 4 do art.º 78.º da LGT, ao qual consagra que o «*dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*»
66. E uma vez que, a questão objeto da presente revisão prende-se na sujeição das comissões pagas pela Requerente e pelos fundos por si geridos como “comissões de comercialização e comissões de gestão”, não se vislumbra aqui qualquer erro imputável aos serviços.
67. As comissões são relativas a todos os serviços, indicados no art. 66.º, n.º 1, al. b), subalínea i) do regime Geral dos Organismos de Investimento coletivo (RGOIC) não são autónomos dos serviços de administração, são auxiliares do serviço de administração e diretamente dele dependentes. Os serviços da subalínea i) estão enunciados na al. b), o que indica que são realizados no âmbito da administração dos organismos de investimento coletivo, desde gestão de contabilidade, de esclarecimento e análise das questões e das reclamações dos participantes, de avaliação da carteira e determinação do valor das unidades de participação, da emissão de declarações fiscais aos participantes, de controlo da observância das normas aplicáveis, de registo e conservação dos documentos, de direitos com caráter remuneratório entre outros serviços.
68. Nestes termos, não está em causa qualquer restrição aos movimentos de capitais entre os Estados Membros porque trata-se da tributação de um facto tributário, cujos elementos de

conexão se verificam todos em território nacional. Pelo que, a sujeição a imposto de selo das comissões de gestão cobradas pela SGOIC, ora Requerente, aos OIC sob sua gestão, não é vedada pela Diretiva n.º 2008/7/CE de 12.02.2008, nem pelo art. 63.º do TJUE e aqui terminamos com a não verificação de erro imputável aos serviços.

69. A Requerente vem alegar a incompatibilidade com o direito europeu, designadamente com a Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 e identifica o processo C-656/21 que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, no âmbito do processo 88/2021-T. Esta Diretiva, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, visa eliminar fatores suscetíveis de distorção de concorrência ou obstar à livre circulação de capitais. No preâmbulo deste instrumento comunitário, esclarece-se que "*[n]ão deverão ser aplicados impostos indiretos às reuniões de capitais, exceto o imposto sobre as entradas de capital. Em especial, não deve ser aplicado imposto de selo sobre os títulos, quer estes sejam representativos de capitais próprios das sociedades quer de capitais de empréstimo, e qualquer que seja a sua proveniência*".
70. Na Diretiva ora em análise, a al. a) do n.º 1 do art.º 5.º estipula que os Estados-Membros não devem sujeitar a qualquer forma de imposto indireto as entradas de capital, especificando na al. a) do seu n.º 2 a proibição do estabelecimento destes impostos sobre a criação, emissão, admissão à cotação em bolsa, colocação em circulação ou negociação de ações, de partes sociais ou de outros títulos da mesma natureza, bem como de certificados representativos desses títulos, independentemente de quem os emitiu. Por sua vez, a al. a) do n.º 1 do art.º 6.º da Diretiva dispõe que, em derrogação ao estabelecido no art.º 5.º, os Estados-Membros podem cobrar impostos sobre a transmissão de valores mobiliários, cobrados forfetariamente ou não.
71. Cumprindo clarificar que, não obstante o art.º 6.º da Diretiva permitir a tributação da transmissão de valores mobiliários, no caso de uma aquisição de UP's no contexto de um

aumento de capital não está em causa a transmissão de valores mobiliários ou partes sociais, mas antes a entrada de capital por via da emissão de unidades de participação. E, a Diretiva não só não proíbe como permite, no artigo 6.º, que os Estados-Membros cobrem impostos sobre a transmissão de valores mobiliários (cf. alíneas

a) do n.º 1 do art.º 6.º da Diretiva, pelo que tal argumentação não nos parece sustentável.

72. É, assim, manifesto não existir um “qualquer erro imputável aos serviços” nos termos do disposto no art.º 78.º da LGT, que possa ser invocado como fundamento do pedido de revisão oficiosa.

73. Assunto este já discutido no processo 107/2022-T do CAAD, conforme sumário que se transcreve:

I. A atividade das Sociedades Gestoras de Organismos de Investimento Coletivo (SGOIC) encontra-se regulada pelo Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo (RGOIC) aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro. II. As SGOIC têm a natureza de instituições financeiras e, na redacção do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras vigente em 2019, eram qualificadas como sociedades financeiras (alínea vi) do n.º 1, do art.º 6.º do RGICSF). III. No exercício das funções de gestão de Organismos de Investimento Coletivo (OIC), as SGOIC realizam um conjunto de tarefas, de acordo com o disposto no artigo 66.º do RGOIC. IV. Como remuneração da actividade desenvolvida, as SGOIC cobram comissões de gestão aos OIC, de acordo com o artigo 67.º do RGOIC. V. Os montantes suportados pelos OIC – encargos destes, nos termos do art.º 139.º do RGOIC - configuram-se como contraprestação dos serviços prestados pelas SGOIC no exercício da actividade de instituição financeira, não sendo tributados em IVA mas caindo no âmbito de aplicação do Imposto do Selo (artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo e verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo). VI. Essa tributação em Imposto do Selo não incide sobre qualquer dos tipos de operação previstos no artigo 5º da Directiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro. VII. Não subsistindo, no caso,

dúvidas sobre a violação do direito comunitário, não se justifica o reenvio prejudicial para apreciação prévia pelo TJUE.

74. Concluimos que o caso em apreço não estamos perante qualquer tipo de erro imputável aos serviços e não tem aplicação na jurisprudência do TJUE, pelo que a verba 17.3.4. da TGIS, que prevê a sujeição a imposto do selo de comissões e contraprestações por serviços financeiros não é ilegal, e desse modo, as liquidações de imposto do selo impugnadas, tendo tido por base aquela disposição da TGIS, não enfermam de vício de violação de lei, por erros nos pressupostos de direito.
75. E estamos perante imposto do selo autoliquidado pelo sujeito passivo, nos termos do art.º 2.º e 23.º do CIS, deve lançar-se mão do disposto no artigo 131.º do CPPT, quanto há necessidade de reclamação graciosa prévia e necessária, dado ser o meio mais adequado de reação, o que agora afigura-se-nos como um ato processual totalmente inútil, dado já ter sido ultrapassado o término do prazo para o efeito.
76. Face a todo o exposto, a nossa conclusão não pode ser outra que não aquela que comporte a rejeição liminar do pedido de revisão ora formulado nos autos pela Contribuinte, ora Requerente, uma vez que o mesmo se encontra insindicável, por se encontrar esgotado o prazo vertido no art. 78.º da LGT para o efeito.
77. Não se verifica que as liquidações ora contestadas enfermem de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, que possibilite o prazo de quatro anos para ser efetuada a sua revisão oficiosa, pelo que a falta do pressuposto processual da tempestividade do pedido, propõe-se a sua rejeição liminar por intempestividade, e conseqüente arquivamento do mesmo.

L) O pedido arbitral deu entrada em 28 de outubro de 2023.

Não há quaisquer factos não provados que revelem para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e ao requerimento de 15 de dezembro de 2023 e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de exceção

Incompetência do tribunal arbitral e inidoneidade do meio processual

6. A Autoridade Tributária começa por suscitar as exceções dilatórias da incompetência material do tribunal arbitral e da inidoneidade do meio processual utilizado, por considerar que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não se pronunciou sobre o mérito do pedido, mas limitou-se a rejeitar liminarmente o pedido com fundamento em intempestividade. Neste contexto, entende que as questões tributárias que constituem o objecto do pedido não comportam a apreciação da legalidade da liquidação, pelo que o tribunal arbitral é materialmente incompetente e o meio judicial adequado é a ação administrativa a que se refere a alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Tal como vem colocada, a questão prende-se com a distinção, no âmbito do processo judicial tributário, entre a impugnação judicial e a acção administrativa segundo a nomenclatura que resulta do artigo 97.º do CPPT.

Nos termos do artigo 95.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos segundo as formas de processo prescritas na lei”. Por sua vez, o artigo 97.º, n.º 1, do CPPT distingue entre a impugnação judicial e a acção administrativa de acordo com o objecto do processo, considerando impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação” (alínea d)), e reservando a acção administrativa para “actos administrativos relativos a questões tributárias, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação” (alínea p)).

Entretanto, o n.º 2 desse artigo 97.º esclarece que recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, o que remete para o disposto no artigo 191.º do CPTA. Determina este preceito que “as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da ação administrativa”, o que significa que a remissão efectuada pelo artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT se considera agora feita para a forma de processo que lhe corresponde no CPTA. O que conduziria, em tese geral, a considerar aplicável a acção de condenação à prática de acto devido quando estivesse em causa a omissão ou recusa da prática de acto administrativo.

Havendo de notar-se que, com a revisão de 2015, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, as pretensões materiais deduzidas em juízo que se reportam à prática ou omissão de ato administrativo ou à prática ou omissão de norma administrativa - que anteriormente correspondiam à forma da ação administrativa especial - seguem agora o regime da *acção administrativa* como única forma de processo declarativo aplicável quando não estejam em causa processos urgentes (cfr. artigo 37.º).

A utilização da acção administrativa, em aplicação do artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT e por efeito da remissão constante do n.º 2 desse artigo, prende-se, portanto, com a caracterização da questão tributária que está em causa, e terá lugar quando a questão *não comporte apreciação da legalidade do acto de liquidação*.

Ora, a Requerente deduziu um pedido de constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade de actos de autoliquidação de imposto do selo, e, precedentemente, deduziu um pedido de revisão oficiosa contra os mesmos actos de autoliquidação, visando obter a sua anulação pela via administrativa.

O efeito útil e relevante do indeferimento do pedido de revisão oficiosa traduz-se na manutenção na ordem jurídica dos actos tributários de liquidação, pelo que é esse mesmo indeferimento que torna justificável e necessário o recurso à jurisdição arbitral visto não ter sido possível obter a anulação administrativa ainda na fase pré-judicial. A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui, neste contexto, o *objecto mediato* do pedido e tem em vista assegurar a eliminação da ordem jurídica dessa decisão caso se venha a concluir pela ilegalidade dos actos tributários de liquidação.

Ainda que assim se não entendesse, não pode deixar de reconhecer-se – tal como se decidiu, em situação similar, no acórdão do STA de 14 de Maio de 2015 (Processo n.º 01958/13) - que a decisão de indeferimento, tendo manifestado concordância com a proposta formulada pelos serviços, assenta em dois diferentes fundamentos: por um lado, considerou-se que o pedido de revisão é extemporâneo por não ter sido apresentado dentro do prazo de reclamação graciosa; por outro lado, entendeu-se não se ter verificado a ilegalidade do acto tributário por erro imputável aos serviços para efeito de poder ser admitida a revisão oficiosa no prazo mais amplo de quatro anos a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

E, nesse sentido, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por efeito de um dos fundamentos invocados, comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação e cabe no âmbito de aplicação do artigo 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Nestes termos, a invocada exceção da incompetência do tribunal arbitral mostra-se ser improcedente e o meio processual adoptado em vista à anulação das liquidações é o próprio.

Inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação

7. Por despacho arbitral de 22 de março de 2024, a Requerente foi notificada para se pronunciar quanto à possibilidade de ser declarada a absolvição da instância com fundamento na intempestividade da impugnação administrativa necessária a que se refere o artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, e a conseqüente inimpugnabilidade dos actos tributários que constituem objecto

do pedido arbitral, considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo previsto nessa disposição legal.

A Requerente respondeu através do requerimento apresentado em 8 de abril de 2024, em que conclui que o pedido de revisão oficiosa pode ser deduzido no prazo de quatro anos após a liquidação, não obstante haver previsão normativa de reclamação graciosa necessária no prazo de dois anos, pelo que, tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa dentro desse prazo de quatro anos, não se verifica a alegada intempestividade da impugnação administrativa.

Em causa está a interpretação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de março, diploma que, em aplicação do artigo 4.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), regulamenta o âmbito de vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Nos termos dessa disposição, os serviços e organismos que integram a Administração Tributária vinculam-se à jurisdição arbitral no tocante a qualquer dos tipos de pretensões identificadas o n.º 1 do artigo 2.º desse Regime, com exceção das relativas à “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

No caso de erro na autoliquidação, o artigo 131.º especifica que a impugnação judicial “será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração”. Essa disposição, tem o sentido inequívoco de tornar exigível a prévia impugnação administrativa do ato tributário como condição de acesso à via jurisdicional, e constitui um requisito de impugnabilidade contenciosa.

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

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

O pedido de revisão constitui igualmente um procedimento de segundo grau, que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do ato tributário, e que pode ser deduzido no mesmo prazo e desencadear, em idênticos termos, em caso de indeferimento, o recurso à via contenciosa.

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

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

Tendo sido apresentado, no caso vertente, um pedido revisão oficiosa contra actos de autoliquidação, e sendo esse um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, a questão está na limitação que a lei estabelece quanto aos prazos que resulta dos dois segmentos normativos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT: o sujeito passivo, por sua iniciativa, pode solicitar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1, primeira parte); a Administração Tributária, por sua iniciativa, pode proceder à revisão oficiosa no prazo de

quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços, possibilidade que se torna extensiva ao contribuinte por força do n.º 7 do artigo 78.º da LGT.

No caso em análise, o que se constata é que a Requerente impugna atos de autoliquidação de imposto do selo realizados entre maio de 2019 e maio de 2021 e apresentou o pedido de revisão oficiosa em 20 de junho de 2023 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, o citado acórdão proferido no Processo 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 a que se refere o artigo 131.º do CPPT, pelo que se verifica a inimpugnabilidade dos actos tributários que constituem objecto do pedido arbitral por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.

Refere a Requerente que, tendo sido apresentado pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos, nos termos das disposições conjugadas dos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, os actos de autoliquidação são impugnáveis, independentemente de se encontrar prevista a reclamação graciosa necessária no prazo de dois anos.

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 a 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 actos 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 acto tributário pode ter lugar relativamente a actos 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.

Procede, por conseguinte, a excepção de inimpugnabilidade dos actos de autoliquidação que constituem objecto do pedido arbitral.

Excepções de conhecimento prejudicado.

8. Face à decisão de inimpugnabilidade dos actos de autoliquidação, fica prejudicado o conhecimento da excepção de caducidade do direito de acção invocada pela Autoridade Tributária.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

9. Não sendo de tomar conhecimento do pedido arbitral de declaração de ilegalidade dos actos de autoliquidação e da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, fica necessariamente prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto liquidado e do pagamento de juros indemnizatórios.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência do tribunal arbitral e de inidoneidade do meio processual;
- b) Julgar procedente a excepção de inimpugnabilidade dos actos de autoliquidação de imposto do selo que constituem objecto do pedido arbitral;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento da excepção de caducidade do direito de acção;
- d) Absolver a Autoridade Tributária da instância quanto ao pedido principal;
- e) Absolver a Autoridade Tributária do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de juros indemnizatórios.

Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de € 3.461.321.56.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 44.064,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 2 de maio de 2024,

O Presidente do Tribunal Arbitral,

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal,

Nuno Miguel Morujão

O Árbitro vogal

Gustavo Gramaxo Rozeira