

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 493/2024-T

Tema: ASSB - Adicional de solidariedade sobre o setor bancário; Competência do tribunal arbitral - Impugnação administrativa necessária (artigo 131.º, n.º 1, do CPPT); meio processual próprio.

SUMÁRIO

I – O tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de ASBB controvertido, sendo o processo impugnatório o meio processual próprio, nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT.

II - Ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa para efeitos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, 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.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 18 de junho de 2024, decide no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., titular do número de identificação de pessoa coletiva ... e matriculado na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número, com sede social na Rua ..., n.º..., ..., ...-..., Lisboa, (doravante “Requerente”), vem, nos termos do disposto nos artigos

2.º, n.º 1, alínea a) e dos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada de “Requerida” ou “AT”), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa com o número de processo ...2023..., instaurado contra o ato de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (ASSB), referente ao passivo apurado no ano de 2020, e pago pela Requerente, num montante total de € 36.526,88 (trinta e seis mil, quinhentos e vinte e seis euros e oitenta e oito cêntimos).

1.1. Do pedido

O Requerente deduziu o pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa identificado e conseqüente anulação do ato de autoliquidação do ASSB pago, relativo ao ano 2020, concretizando a final o seu pedido:

«Nestes termos, e nos melhores de Direito, face aos fundamentos expostos supra, requer-se que V. Ex.as se dignem:

(i) Dar como provado o presente pedido arbitral e, conseqüentemente, anular o indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, em virtude de tal decisão se fundar na violação dos normativos mencionados supra, nomeadamente, atenta a inconstitucionalidade do ASSB, por violação do princípio da não retroatividade (previsto no artigo 103.º da CRP), por violação do princípio da igualdade (previsto no artigo 13.º da CRP), nas suas diversas vertentes, como seja, enquanto proibição de arbítrio, proibição de criação de impostos não genéricos e desproporcionais (princípio da proporcionalidade) e proibição da violação do princípio da capacidade contributiva, bem como, a violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 105.º da CRP (princípio de discriminação orçamental);

(ii) *Em consequência, anular o ato de autoliquidação do ASSB pago pelo Requerente relativo ao ano 2020, no valor global de € 36.526,88 (trinta e seis mil, quinhentos e vinte e seis euros e oitenta e oito cêntimos);*

(iii) *Ordenar o reembolso do imposto indevidamente pago no montante global de € 36.526,88 (trinta e seis mil, quinhentos e vinte e seis euros e oitenta e oito cêntimos);*

(iv) *Ordenar o pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.»*

1.2. Tramitação Processual

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 05.04.2024 pelo Presidente do CAAD e notificado à AT nos termos regulamentares.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.
4. Em 27.05.2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
5. Desta forma, o Tribunal Singular foi regularmente constituído em 18.06.2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.
6. Por despacho arbitral de 21.06.2024, foi cumprido o disposto no artigo 17.º do RJAT, tendo a Requerida sido notificada para apresentar a sua Resposta.
7. A 12.09.2024 a AT apresentou a sua Resposta, juntando aos autos o respetivo processo administrativo (13.09.2024) e um Documento adicional (Documento 1), em defesa da legalidade dos atos impugnados (indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa e

autoliquidação do ASSB subjacente), concluindo pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos mesmos na ordem jurídica.

8. Por despacho de 18.09.2024 proferido pela Presidente do presente Tribunal Arbitral, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada nos termos seguintes:

«1 À luz dos princípios da autonomia que regem o processo arbitral (artigo 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT) e do princípio da livre condução do processo a que se refere o artigo 19.º do RJAT) dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime e determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, apresentarem alegações finais escritas, formulando expressamente as respetivas conclusões de facto e de direito. (...).»

9. As partes apresentaram as respetivas alegações finais escritas: o Requerente em 09.10.2024, pronunciando-se sobre as exceções invocadas pela AT; e a Requerida em 17.10.2024.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

II.1 CAUSA DE PEDIR DA REQUERENTE

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e da autoliquidação do ASSB subjacente, o seguinte:

10. A título prévio, suscita e conclui pela competência do tribunal arbitral para a apreciação da sua pretensão, incluindo no que respeita à questão da competência da jurisdição arbitral para a apreciação de pretensões relativas à legalidade de atos de (auto)liquidação de tributos que tenham sido precedidas da apresentação de Pedidos de Revisão Oficiosa; bem como pela legitimidade da Requerente e da tempestividade do pedido.
11. Clarifica que, como objeto do presente pedido de pronúncia arbitral temos o pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do ato de liquidação de ASSB

supramencionado, bem como do ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, proferido pela UGC.

12. Atenta a sua qualidade de instituição de crédito com sede em Portugal, o Requerente encontra-se sujeito ao pagamento do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (“ASSB”), tendo procedido à respetiva autoliquidação relativa ao ano de 2020, mediante a submissão, a 14 de dezembro de 2020, da declaração Modelo 57, com o valor de € 36.526,88 (trinta e seis mil, quinhentos e vinte e seis euros e oitenta e oito cêntimos), o qual foi atempadamente pago.
13. Sintetiza o respetivo regime (instituído pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que procedeu à segunda alteração à Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2020 - Lei n.º 2/2020, de 31 de março, mais especificamente no Anexo VI a que se refere o artigo 18.º daquela Lei), criado no pressuposto de ser um tributo de carácter extraordinário, tendo a sua vigência sido definida com uma base anual, a qual tem vindo a ser prorrogada ao longo dos anos.
14. Por não concordar com o ato de autoliquidação de ASSB pago, relativo ao exercício de 2020, e em face da jurisprudência recentemente proferida acerca desta temática, o Requerente vem, nesta sede, solicitar a anulação daquele ato tributário e, conseqüentemente, o reembolso do imposto, nos termos e com os seguintes fundamentos:
15. Qualificação jurídico-tributária do ASSB: na medida em que, não tendo o legislador adotado uma nomenclatura expressa, importa enquadrar num dos tipos de tributos constantes do artigo 4.º da LGT (imposto, taxa ou contribuição financeira). Entende que o ASSB apresenta características de um verdadeiro imposto sobre o setor bancário e não de uma contribuição ou de um “adicional” da Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB). Fundamenta ainda o seu entendimento com recurso às Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.º 504/2021-T, n.º 598/2022-T, n.º 599/2022-T, n.º 21/2023-T e n.º 328/2023-T, bem como no Acórdão n.º 149/2024 do Tribunal Constitucional, datado de 27 de fevereiro: *“A mera consideração destas duas normas basta para concluir que o ASSB não tem – e não tem manifestamente – as características de uma contribuição financeira*

(qualificação que, de resto, a recorrente AT também não lhe atribui). Não obstante as evidentes afinidades com a CSB, designadamente quanto às respetivas regras de incidência objetiva e subjetiva, o ASSB não comungadas finalidades da primeira.” Cita ainda o TC quando refere «“Não pode falar-se, enfim, de bilateralidade genérica ou difusa – a bilateralidade é simplesmente inexistente, por falta absoluta de elementos objetivos de conexão que a sustentem. Em suma, o ASSB só pode qualificar-se como imposto, pelo que a regra da proibição da retroatividade será aferida à luz do disposto no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.” (nosso realce)»

16. Vícios do ASSB: violação dos princípios constitucionais da proibição da retroatividade fiscal, igualdade e capacidade contributiva

a) Violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal (retroatividade autêntica), na medida em que o ASSB foi criado em julho de 2020 (por via da Lei n.º 27- A/2020, de 24 de julho) e devido, pela primeira vez, tendo por referência saldos de passivos relativos ao primeiro semestre de 2020, ou seja, o facto tributário que a lei nova pretende regular já tinha produzido todos os seus efeitos em momento anterior à entrada em vigor da Lei (cf. disposição transitória prevista no artigo 21.º, n.º1, alínea a), da Lei n.º 27- A/2020, de 24 de julho). Salienta aqui que, nos termos do artigo 103.º, n.º3, da CRP: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Concretiza, em suma, que, da conjugação do disposto no artigo 103.º, n.º3, da CRP e no artigo 12.º, n.º1 da LGT, resulta que a regra de não retroatividade dos impostos implica que o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos negativos dessa mesma obrigação, sejam regulados pela lei em vigor à data da ocorrência dos correspondentes factos constitutivos. Face ao exposto, a aplicação de uma lei nova a factos já anteriormente valorados ao abrigo do direito vigente terá uma natureza retroativa, pelo que os atos tributários praticados em sua concretização padecerão do vício de nulidade, por violação do princípio da retroatividade fiscal estabelecido no n.º 3 do artigo 103.º da CRP. Acresce ainda o facto de legalmente não se encontrar prevista

qualquer forma de aprovação de contas relativas ao primeiro semestre (ou qualquer outra intermédia para além da anual), exigindo-se a autoliquidação do ASSB muito antes de encerrado o exercício (e da aprovação de contas).

b) Violação do princípio da igualdade, porquanto viola o princípio legal e constitucional da igualdade na dimensão da proibição do arbítrio na criação e conformação de tributos.

A respeito da incidência subjetiva, alega que o ASSB não incide sobre a totalidade dos contribuintes de forma igualitária, mas sim de um determinado grupo de contribuintes. ao impor ao setor financeiro, por via do ASSB, um ónus acrescido no que respeita ao financiamento do Sistema Previdencial da Segurança Social (por via do FEFSS), que a todos beneficia, sem para tal apresentar qualquer fundamento substancial válido. Desta forma, o legislador fiscal afrontou diretamente o princípio da igualdade, na sua vertente de limite de controlo externo à discricionariedade legislativa no campo fiscal, *i.e.*, na sua vertente de proibição do arbítrio. Afasta a justificação com base na isenção de IVA de que beneficiam as entidades bancárias (a qual tem sido apontada como uma desvantagem para o setor dos serviços financeiros), na medida em que existem outros setores que beneficiam igualmente de isenção de IVA e apresentam igual ou superior capacidade contributiva, o que adensa a incompreensão pelo facto de o ASSB incidir única e exclusivamente sobre o setor bancário. Salaria desta forma que a base de incidência objetiva do ASSB não se coaduna com as exigências constitucionais de adequação à capacidade contributiva dos sujeitos passivos, por não incidir sobre manifestações de riqueza.

c) Violação do princípio da igualdade na dimensão de proibição da criação de impostos desproporcionais e não genéricos (princípio da proporcionalidade):

O princípio da proporcionalidade encerra as vertentes de adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos), exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato), e proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adotar-se

medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos). Entende assim o Requerente que, o ASSB consubstancia uma solução legislativa arbitrária, totalmente desproporcionada relativamente à prossecução do fim que o legislador afirma que com ela pretendeu obter (reforço do financiamento da Segurança Social). Alega ainda que não se encontra cumprido o carácter de generalidade dos impostos, sendo a própria configuração do ASSB demonstrativa, enquanto imposto setorial, da violação da referida dimensão de generalidade, intrínseca ao princípio da igualdade.

d) Violação do princípio da igualdade, na dimensão de obrigatoriedade de criação de impostos que tenham como pressuposto a existência de capacidade contributiva:

Recorda que o artigo 4.º, n.º 1 da LGT dispõe que “*os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”. Nesta senda, entende que: (i) o ASSB incide sobre determinados elementos do passivo dos sujeitos passivos do mesmo e a sua relação com um qualquer imposto sobre o rendimento decorre unicamente do facto de o encargo suportado com o ASSB não ser dedutível, para efeitos de determinação da matéria coletável do IRC daqueles sujeitos passivos; (ii) não estamos perante uma tributação da despesa; e (iii) nem sobre o património, porquanto a base de incidência do ASSB é constituída, precisamente, por parte das responsabilidades assumidas pelas instituições de crédito perante terceiros para adquirir o seu património, e não pelo seu património em si. A assunção de passivos é-lhe intrínseca e não pode considerar-se como uma manifestação da capacidade contributiva da instituição.

- 17. Violação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), enquanto Lei de valor reforçado e dos seus princípios enformadores, mais concretamente, princípios da não consignação e da discriminação: o princípio da discriminação orçamental, pelo qual se exige a discriminação concreta e individualizada das receitas e das despesas do Estado em sede de Orçamento do Estado (artigo 105.º, n.º 1, alínea a) da CRP). Este princípio divide-se em três ‘sub-regras’, nomeadamente, a não compensação, a não consignação e a especificação, presentes nos artigos 15.º, 16.º e 17.º da LEO, respetivamente, tendo fundamento, assegurar clareza na elaboração, execução e controlo orçamental. Alega o Requerente que tal não se mostra**

cumprido, afigurando-se evidente a impossibilidade de apuramento do valor exato da receita prevista arrecadar com o ASSB no Orçamento do Estado para 2020 e o respetivo valor consignado a transferir do Estado para o FEFSS. Entende assim que, são nulos quaisquer atos que gerem uma obrigação de pagamento não prevista na lei – com desrespeito do princípio da legalidade ou da tipicidade – garantindo-se, assim, que todas as receitas têm cabimento legal.

- 18. Direito a juros indemnizatórios:** Entende o Requerente que, em face do enquadramento factual e jurídico exposto, o ato de liquidação identificado e, bem assim o indeferimento do pedido de revisão oficiosa encontram-se inquinados por erro imputável aos serviços, do qual resultou apuramento de imposto que não era devido. Desta forma, e sendo o erro que afeta a liquidação impugnada, exclusivamente imputável à Requerida que defendeu a aplicação da lei julgada inconstitucional e, por isso, indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente contra a liquidação de Imposto ASSB, relativa ao ano 2020, dúvidas não existem de que tem o Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

II.2. RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta na qual, em substância, alegou o seguinte:

19. Por exceção:

- 20.** Entende que, quer o pedido de pronúncia arbitral, quer consequentemente o Tribunal Arbitral são, respetivamente, inidóneos e incompetentes quanto à pretensa ilegalidade da decisão de indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa, aqui identificado sob o n.º ...2023... . Alega que a AT não apreciou o mérito da controvertida autoliquidação, limitando-se a aferir dos pressupostos do pedido de revisão oficiosa (condição prévia para a subsequente análise do mérito do pedido), tendo concluído que o requisito da competência não se encontrava preenchido. Consequentemente, o indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa constitui um ato administrativo em matéria tributária

(porquanto tal decisão não apreciou ou discutiu a legalidade de um ato de liquidação), e não um ato tributário. Nessa medida, somente a Ação Administrativa constitui o meio processual adequado para impugnar a decisão de rejeição liminar *sub judice*, (cf. artigo 97.º/1-p) do CPPT) e não o PPA, pois que este constitui um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários (artigo 2.º/1 do RJAT). A impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 577.º e 278.º/1 ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

21. Suscita ainda a incompetência do Tribunal Arbitral, porquanto a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei. A incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º/1 e 2 e no artigo 577.º-a) do CPC *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT.
22. Defende que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado muito depois do prazo de dois anos previsto para a reclamação administrativa, sendo certo que o Requerente respaldou o pedido de revisão oficiosa no artigo 78.º, n.º4, da LGT, ou seja, socorreu-se do prazo excepcional de 3 anos aí previsto para revisão da matéria tributável apurada com fundamento em ‘injustiça grave ou notória’, sendo entendimento da Requerida que não estaria em causa uma situação de ‘injustiça grave ou notória’, tal como entendida pela jurisprudência, nem certamente o pedido visava uma “revisão da matéria tributável” quando o que se pretendia era a anulação do ato com fundamento na inconstitucionalidade do imposto. Desta forma, o pedido de Revisão Oficiosa foi liminarmente rejeitado, tendo sido, além disso, apresentado extemporaneamente, nunca podendo ser equiparado à impugnação administrativa a que se refere o artigo 131.º/1 do CPPT, sendo por isso forçoso concluir pela inimpugnabilidade do ato autoliquidação de ASSB em crise por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.

23. Do Direito e por Impugnação

Contesta, no geral, os fundamentos aduzidos contra o ato de autoliquidação impugnado, salientando que:

24. Discorda do entendimento do Requerente sobre a (des)conformidade constitucional da norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27- A/2020, de 24 de julho, com o princípio constitucional da não retroatividade fiscal. Neste sentido, clarifica que do Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2019, de 31 de janeiro, resultam obrigações de prestação de contas intercalares que impendem sobre os sujeitos passivos do ASSB, cujos relatórios são objeto de divulgação pública e que, necessariamente, são objeto de operações de apuramento e aprovação em termos equivalentes às contas anuais. Explica assim a opção do legislador quando remete expressamente o cálculo da base de incidência do ASSB do primeiro semestre de 2020 para uma obrigação de prestação e divulgação de contas que vincula legalmente as instituições financeiras sujeitas ao ASSB (*“passivo apurado e aprovado” pelos sujeitos passivos nas suas contas intercalares*). Tal obrigação de prestação e divulgação de contas, os chamados relatórios intercalares, é obviamente sujeita a aprovação pelo sujeito passivo – ao contrário do que se diz na decisão ora Recorrida. Assim, mesmo que se entenda inexistir uma obrigação legal de aprovação de contas, não significa que as contas intercalares não sejam aprovadas – que o são – e muito menos que não sejam objeto de operações de apuramento em termos equivalentes às contas anuais – que também o são.

25. Recorre à fundamentação constante do voto de vencido do Professor Doutor Tomás Cantista Tavares na decisão prolatada no processo n.º 325/2023-T (e, desta forma, ao Ac. STA n.º 090/21.2BELRS, de 31/5/2023) afastando a violação de Direito da União Europeia. Entende que, quanto ao tema da retroatividade da lei fiscal, nenhum princípio constitucional possui valor absoluto, devendo articular-se com outros princípios e valores constitucionais de igual intensidade – e, nesse sentido, pode excepcionalmente aceitar-se a retroatividade da lei fiscal, mesmo em matéria de impostos, caso se conclua que a segurança jurídica deve ser sacrificada em face de outros valores que, no caso concreto, se

mostrem mais relevantes. É isso o que sucede, no caso dos autos: o ASSB surgiu como fonte excepcional de receita, perante a inesperada e total disrupção do sistema financeiro do Estado provocada pelo COVID.

- 26.** Neste âmbito, e com recurso à fundamentação exposta no referido voto de vencido, afasta igualmente a violação do princípio constitucional da Igualdade e da Capacidade Contributiva, nas suas diversas dimensões (generalidade e universalidade dos impostos). O ASSB, enquanto imposto setorial sobre o consumo, pode servir de contrabalanço para assegurar uma igualdade final e global de todos os agentes económicos. É ali defendido que a Constituição não exige um igualitarismo absoluto e confere ao legislador ordinário a liberdade política de prever discrepâncias tributárias justificadas, como sucede com o ASSB; relativamente à incidência objetiva do tributo, refere que o ASSB é um imposto indireto, sobre o consumo, que visa tributar as manifestações de capacidade contributiva impulsionada pelos fundos obtidos pelas instituições de crédito e instrumentos financeiros derivados e tipificadas, na incidência sobre os saldos dessas rubricas contabilísticas. É assim justificada a existência de uma relação causal suficiente entre a tipificação legal e a manifestação de capacidade contributiva a tributar, legitimada, também, por razões de eficiência e simplificação na circunscrição do facto tributário.
- 27.** Destaca ainda a não violação do princípio da não consignação, atenta a subsunção na exceção consentida pelo artigo 16.º, n.º 2, al. c) e n.º 3, da Lei n.º 151/2015; não violando igualmente o princípio da especificação orçamental, porquanto o ASSB foi aprovado no seio de um orçamento de Estado retificativo, com o cumprimento de todas as exigências indicadas por esse princípio orçamental.
- 28.** Alega que o legislador não extravasou os limites da sua liberdade de conformação ou discricionariedade legislativa, não se verificando uma violação do princípio constitucional da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio. Entende que a tributação das instituições de crédito em sede de ASSB não configura qualquer diferenciação arbitrária em desfavor do setor financeiro em geral e, em particular, das instituições de crédito. No âmbito da sua liberdade de conformação ou discricionariedade legislativa, o legislador

entendeu dever sujeitar as instituições de crédito ao ASSB como forma de compensar a isenção de IVA aplicável aos serviços e operações financeiras por força do disposto no artigo 9.º, n.º 27, do Código do IVA e, com isso, reduzir a discrepância entre a carga fiscal suportada pelo setor financeiro e aquela, mais penosa, que onera os demais setores de atividade sujeitos e não isentos de IVA. Considera assim ser razoável e materialmente justificado que um setor reconhecidamente ‘subtributado’ em matéria de fiscalidade indireta, como é o caso do setor financeiro e, em concreto, das instituições de crédito, seja, também ele, chamado a contribuir para o sistema de segurança social.

- 29.** No que respeita ao ASSB, o legislador nacional, entre vários indicadores possíveis, optou pelo valor do passivo e o valor dos derivados fora do balanço, por serem fatores que recaem, efetivamente, sobre a realidade económica relevante dos sujeitos passivos visados, o que permite mensurar, de forma rigorosa, a sua capacidade contributiva.
- 30.** Conclui, pois, pela total improcedência do pedido e pela legalidade dos atos impugnados, entendendo, em consequência, que não se mostram preenchidos os pressupostos legais que conferem, ao Requerente, o direito ao recebimento de juros indemnizatórios.

II.2. ALEGAÇÕES FINAIS DAS PARTES

As Partes pronunciaram-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas.

- 31.** O Requerente dá por reproduzida a matéria de facto e as alegações de direito constantes no Pedido Arbitral, reiterando o respetivo teor, pronunciando-se sobre a matéria de exceção deduzida pela Requerida.
- 32.** Perante a conclusão da AT no sentido da inimpugnabilidade do ato de autoliquidação de ASSB por falta de precedência de impugnação administrativa, argumenta o Requerente que *«(...) em momento algum, a Requerida veio rejeitar o pedido de revisão oficiosa por intempestividade e nesse sentido não concedeu prazo à Requerente para lançar mão da ação administrativa que seria a adequada, no cenário de rejeição do pedido pelo motivo exposto. Acrescenta que, «Aliás a Requerida foi mais longe e concedeu como meio de*

defesa o recurso à arbitragem, pelo que vir agora invocar uma pretensa inimpugnabilidade dos atos tributários ou seria um manifesto ato de má fé, ou trata-se de um evidente lapso já que na resposta a Requerida se refere a outro pedido de revisão que não o que está em apreciação no presente processo. (...).»

- 33.** O Requerente alega que se encontram verificados os requisitos formais que permitem a revisão do ato de autoliquidação de ASSB em apreço, no prazo de 3 anos, nos termos do artigo 78.º, n.º4 da LGT. Em consequência das ilegalidades nesta sede discutidas, «(...) o Requerente autoliquidou, por referência ao período de tributação de 2020, um montante de € 36.526,88 a título de ASSB, quando, na verdade, não deveria ter sido autoliquidado qualquer montante, daí resultará, automaticamente, salvo melhor e fundamentada opinião, que estamos perante uma injustiça manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, bem como ostensiva e inequívoca, e portanto, grave e notória.» Refere ainda o Requerente que a referência a “matéria tributável” utilizada no teor literal do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, entendendo que a norma se dirige ao ato de liquidação do imposto como um todo, seja, ao ato de “determinação da coleta através da aplicação da taxa à matéria coletável ou tributável e as (eventuais) deduções à coleta”, não podendo ser interpretada no sentido de restringir a aplicação deste meio de reação a uma determinada componente específica do ato de liquidação, desde logo porquanto tal redundaria numa discriminação injustificada dos vícios que podem atingir as outras componentes do ato de liquidação.
- 34.** Desta forma, conclui o Requerente que, «Assim, considerando que o ato a autoliquidação cuja revisão se solicita foi emitido a 14 de dezembro de 2020, na sequência da submissão da Declaração Modelo 57 (declaração n.º..., o termo do prazo para apresentação do presente pedido de revisão oficiosa ocorrerá a 31 de dezembro de 2023, sendo, portanto, forçoso concluir-se no sentido da sua tempestividade.»
- 35.** O Requerente vem ainda pronunciar-se sobre o Documento 1 junto aos autos pela Requerida com a Resposta, entendendo que através do mesmo, a Requerida «(...) pretendia provar e sustentar a sua tese argumentativa, mais concretamente, que o sector financeiro/bancário não é prejudicado pelas isenções simples ou incompletas de Imposto

sobre o Valor Acrescentado (IVA) a que é sujeito e, assim, o ASSB não se pode considerar como ilegal.» Conclui que se trata de um documento interno, com informação estatística, ao qual não deve ser dado qualquer força probatória.

- 36.** Reafirma que o regime jurídico do ASSB viola o princípio constitucional da igualdade, na dimensão de proibição do arbítrio e de proibição da criação de impostos desproporcionais e não genéricos, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária. Remete aqui para a apreciação realizada pelos Tribunais Arbitrais, designadamente, nos processos n.º 598/2022-T, n.º 599/2022-T, n.º 21/2023-T, n.º 104/2023-T, n.º 326/2023-T, n.º 327/2023-T, n.º 379/2023-T, n.º 15/2024-T, 216/2024 T e 410/2024-T.
- 37.** A Requerida confirma igualmente o seu entendimento, concluindo pela incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciar o indeferimento do presente PRO. Acrescenta que o ato é manifestamente inimpugnável porquanto não foi cumprido o ónus de impugnação prévia necessária, remetendo para o decidido no processo n.º 778/2023 – T CAAD, e para o teor do voto de vencido lavrado pela Conselheira Fernanda Maçãs no processo n.º 347/2024 – T CAAD.
- 38.** Desta forma, ripristinando tudo o quanto vem exposto na sua Resposta, a AT discorda do Requerente defendendo que, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado fora do prazo legal de 2 anos previsto no art.º 131.º do CPPT para as reclamações graciosas de atos de autoliquidação de imposto, não se encontrando assim verificado o requisito de reclamação prévia para a impugnabilidade do ato. O pedido de revisão oficiosa deu entrada nos serviços da Requerida a 28.11.2023 e a apresentação da declaração da contribuição (Modelo 57) ocorreu a 14.12.2020. Por outro lado, não tendo o despacho de indeferimento do PRO apreciado a legalidade, verifica-se a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral.

III.MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. O Requerente é a uma instituição de crédito de direito português, sujeita à supervisão do Banco de Portugal e que se rege pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (“RGICSF”) – *facto não controvertido*;
2. Em 14 de dezembro de 2020, o Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB através da entrega da declaração Modelo 57, junta aos autos como documento n.º 2 em anexo ao pedido arbitral, que aqui se dá por integralmente reproduzida.
3. Na declaração modelo 57 referente ao ano de 2020, identificada como Documento de liquidação n.º ..., foi apurado o montante de €36.526,88 (trinta e seis mil, quinhentos e vinte e seis euros e oitenta e oito cêntimos) a pagar de ASSB, referente ao passivo apurado no primeiro semestre do ano de 2020, o qual foi pago pelo Requerente em 14.12.2020 [*cf.* cópia do documento com as instruções para pagamento e respetivo comprovativo de pagamento, ambas juntas ao pedido arbitral como documentos n.º 2 e 3].
4. No dia 28.11.2023, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa por discordar da autoliquidação efetuada (Processo n.º ...2023...) - [*cf.* cópia junta no PA].



JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA

PROCEDIMENTO DE REVISÃO OFICIOSA (ART.º 78.º LGT)

Processo N.º : 2023/... Data da Abertura: 2023-11-28

Tributo: ASSB - Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

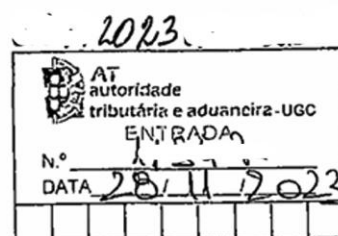
Nome: A... SA

UGC - Unidade dos Grandes Contribuintes

ter 23-11-2023 17:09

Para: UGC - Apoio Administrativo <ugc-aa@at.gov.pt>;

Cc: UGC - DJT - Divisão de Justiça Tributária <ugc-djt@at.gov.pt>;



5. Pelo Ofício n.º ...-DJT/2024, de 04.01.2024, o Requerente foi notificado da decisão final do procedimento de revisão oficiosa, tendo sido proferido despacho de indeferimento [cf. cópia do ofício junta aos autos como Documento n.º 1]:

16. O n.º 2 do mesmo preceito elenca as diversas atribuições ou tarefas que se configuram como administrativas incumbidas à AT, e que no fundo aprofundam apenas o conceito de administração dos impostos referido no número anterior, e, naturalmente, nenhuma faz qualquer referência ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias.
17. Isto porque o controlo legal ou constitucional de normas tributárias não se insere no escopo da função administrativa.
18. Essa função é sim assegurada pelo Tribunal Constitucional, conforme o disposto no art.º 280.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) que veda essa matéria em exclusivo a este órgão, e claro, à própria Assembleia da República e ao Governo no exercício da sua função legislativa.
19. Acrescente-se também que a Administração Pública, da qual a AT faz parte, não goza das mesmas prerrogativas dos tribunais, isto é, de desaplicar uma norma jurídica em caso concreto com fundamento na sua inconstitucionalidade e que no fundo será sempre uma suposição até pronúncia por parte do Tribunal Constitucional, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 280.º da CRP.
20. É de facto uma questão relativamente pacífica na arquitetura jurídico-administrativa nacional que os órgãos administrativos, pelo dever de obediência (ao Governo, como órgão dirigente máximo da administração pública) que lhes é imposto pela lei fundamental, não podem rejeitar a aplicação da lei com tal fundamento.
23. Ora, não se encontrando prevista nas leis orgânicas da AT ou até do Ministério das Finanças a competência para o controlo legal ou constitucional de normas tributárias, nenhuma decisão nossa sobre o mérito do presente pedido poderá ser proferida sob pena de nulidade.
24. Deste modo, não obstante possuímos uma opinião vinculada nesta matéria, qualquer pronúncia nossa, favorável ou não aos interesses da Requerente, pecará sempre por inutilidade da mesma, razão pela qual nos abstermos de quaisquer demais considerações para além das já enunciadas.
25. Nestes termos, deverá ser assim rejeitada a pretensão formulada.

6. O pedido de pronúncia arbitral foi efetuado no dia 04.04.2024 e aceite em 05.04.2024.

FACTOS NÃO PROVADOS

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

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas Partes, entendendo-se que os factos não oferecem controvérsia entre as Partes.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º1, alínea e), do RJAT.

O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada, com base nos documentos juntos ao Pedido e no processo administrativo junto pela Autoridade tributária com a Resposta. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

IV.SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

Tendo em consideração a matéria de exceção suscitada pela Requerida (incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, impropriedade do meio processual e inimpugnabilidade da autoliquidação), importa apreciar, preliminarmente, estas matérias para efeitos de saneamento do processo, conforme o artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT).

IV.1. Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria: impropriedade do meio processual

A AT começa por suscitar as exceções dilatórias da incompetência material do tribunal arbitral e da inidoneidade/impropriedade 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 indeferir liminarmente o pedido com fundamento em incompetência para analisar

os vícios que a Requerente assacou à liquidação de ASSB. Neste contexto, por não apreciado o mérito da controvertida autoliquidação, o indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa constitui um ato administrativo em matéria tributária e não um ato tributário, pelo que o tribunal arbitral é materialmente incompetente e o meio judicial adequado é a ação administrativa a que se refere o artigo 97.º, n.º1, alínea p), do CPPT, e não o pedido de pronúncia arbitral.

A questão suscitada, prende-se com a distinção, no âmbito do processo judicial tributário, entre a impugnação judicial e a ação administrativa segundo a nomenclatura que resulta do artigo 97.º do CPPT: *«I-O campo de aplicação do processo judicial tributário é definido pelo artigo 97.º, do CPPT. A utilização do processo de impugnação judicial ou da ação administrativa especial depende do conteúdo do ato impugnado, donde se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial, se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável a ação administrativa especial»* [cf. Acórdão do TCA Sul n.º 1098/08.9BELRA, de 05/21/2020]

Sendo esta uma matéria já discutida em diferentes tribunais a funcionar no CAAD, referimos, por concordar, com a análise constante da decisão prolatada no Processo n.º 778/2023-T: *«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)).*

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.» [nosso sublinhado]

No caso vertente, a AT conclui pelo indeferimento após considerar e analisar os argumentos de direito apresentados pelo aqui Requerente, tendo concluído que nenhum fundamento ou argumento avançado respeita à ilegalidade por erro quanto aos pressupostos da aplicação das normas a que se refere o regime do ASSB, nem de interpretação ilegal pelos serviços na sua aplicação, ainda que com fundamento em inconstitucionalidade. A AT elaborou uma informação (n.º 338-AIR3/2023) onde analisa a pretensão do Requerente, concluindo que «*Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e direito, alicerçaram o nosso anterior “Projeto de Decisão”, somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.*” Perante o exposto, atendendo às razões de facto e direito descritas, propõe-se o indeferimento conforme detalhe do “quadro síntese” identificado no introito da informação com todas as consequências legais”.» Perante a sua decisão de indeferimento sobre a apreciação do pedido de revisão oficiosa, indica os próprios meios de reacção, incluindo a dedução de impugnação judicial ou a fazer uso do regime da arbitragem tributária, mediante presente do pedido de pronúncia arbitral.

Nestes termos, a invocada exceção da incompetência do tribunal arbitral mostra-se ser improcedente e o meio processual adotado é o próprio.

IV.2. Incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria: inimpugnabilidade do ato

A AT invoca ainda a incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa, porquanto a apreciação da matéria em questão extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei. Defende que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado depois do prazo de dois (2) anos previsto para a reclamação administrativa, sendo certo que o Requerente se socorreu do prazo excepcional de três (3) anos para a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, quando não estaria em causa uma situação de “injustiça grave ou notória”, tal como entendida pela jurisprudência,

nem certamente o pedido visava uma “revisão da matéria tributável”, pretendendo-se a anulação do ato com fundamento na inconstitucionalidade do imposto. A Requerida entende que o tribunal arbitral é incompetente para conhecer do pedido, com base no disposto no artigo 2.º, n.º1, alínea a), da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março, que estabelece o objeto da vinculação a Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD:

«Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

a) 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;
(...)». [nosso sublinhado]

A AT concretiza o seu entendimento, com referência ao art.º 131.º (“*Impugnação em caso de autoliquidação*”) do CPPT, tendo concluído que não se encontra verificado o requisito de ‘reclamação’ prévia para a impugnabilidade do ato. Ora, prevê o artigo 131.º do CPPT que:

1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração. (...)

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

A análise da exceção suscitada, compreende, desde logo, a possibilidade de recurso ao pedido de revisão oficiosa para efeitos do disposto no referido artigo, e como tal, para efeitos de aferição da competência do tribunal arbitral. Neste âmbito, entende este Tribunal, em conformidade com o decidido na Decisão prolatada no Processo n.º 1000/2023-T, da qual foi signatária a presente Árbitro que, «*Conferindo a lei ao interessado dois meios alternativos de*

reação administrativa contra o ato tributário, com idênticos efeitos de direito, nenhum motivo existe para que não possa estabelecer-se a equiparação entre esses meios para o efeito de sujeitar o litígio à arbitragem.¹»

Ainda que referente a atos de retenção na fonte, as considerações e análise de direito a que respeitam a decisão em referência, aplicam-se aqui, com as devidas adaptações.

«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, 840/2021-T e 778/2023-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 atos 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.

¹ Neste sentido, veja-se, nomeadamente, a Decisão prolatada no Processo n.º 72/2021-T: «(...) a regra, quer para a impugnação judicial, quer para a arbitragem, é que se submetam ao crivo da AT todos aqueles atos relativamente aos quais esta entidade ou ainda não se pronunciou ou ainda não teve qualquer intervenção, razão pela qual lhe deve ser dada a oportunidade para se pronunciar antes de o tribunal judicial ou arbitral se pronunciar quanto à sua legalidade. Mas essa função é perfeitamente suprida através do pedido de revisão oficiosa ou o uso de outro meio.

É, assim, manifesta a equiparação entre o pedido de revisão do ato tributário à reclamação graciosa sobre atos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta. Na verdade, como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(...) o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)...”

No entanto, ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 132.º, n.º 3, do CPPT (cfr., neste sentido, os citados acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 840/2021-T e 778/2023-T na situação similar de impugnação no caso de erro na autoliquidação). [nosso sublinhado]

Ou seja, havendo lugar a prévia impugnação administrativa necessária para efeito de poder ser deduzida a impugnação judicial dos atos de retenção na fonte [no caso vertente, ato de autoliquidação], o pedido de revisão oficiosa apenas pode ser entendido como preenchendo esse requisito procedimental se for apresentado no prazo de dois anos legalmente previsto para a reclamação graciosa.»²

No caso em análise, o Requerente impugna o ato de autoliquidação realizado em 14.12.2020 – pela submissão da declaração da contribuição (Modelo 57) - tendo apresentado um pedido de revisão oficiosa em 28.11.2023. Ou seja, para além do prazo de dois anos de que dispunha, nos termos do que anteriormente se expõe.

Desta forma, entende-se 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, n.º 1, do CPPT.

Procede, por conseguinte, a exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação que constitui objeto do pedido arbitral, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

² Neste sentido, veja-se o entendimento constante da decisão prolatada no Processo n.º 778/2023-T: «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 quatro 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 132.º, n.º 3, do CPTT, dentro do prazo aí previsto, e que constitui um requisito de impugnabilidade dos atos de retenção na fonte.»

IV.3. Questões de conhecimento prejudicado

Face à decisão de procedência da exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação, não é de tomar conhecimento do pedido arbitral de anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa identificado e de anulação do ato de autoliquidação de ASSB referente a 2020. Fica necessariamente prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto (ASSB) liquidado e do pagamento de juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência do tribunal arbitral, por impropriedade do meio processual;
- b) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, referente ao ano de 2020, que constitui objeto do pedido arbitral;
- c) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância quanto ao pedido principal;
- d) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido acessório de reembolso do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, referente ao ano de 2020 pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em €36.526,88 (trinta e seis mil, quinhentos e vinte e seis euros e oitenta e oito cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VII. CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 1.836,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo do Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4 e 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de dezembro de 2024

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim