

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 313/2025-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 10.3, da TGIS – Garantia bancária – Cancelamento – Revisão da liquidação de IS – Rejeição liminar por intempestividade e inadmissibilidade

SUMÁRIO:

- I – A garantia bancária prestada em execução de despacho judicial que decreta a prestação de caução económica no âmbito de um processo-crime, é passível de imposto do selo.
- II – O imposto do selo previsto na Verba 10.1, da TGIS, funda-se em facto instantâneo que ocorre no momento da constituição da garantia (cfr artigo 5º, do CIS).
- III – Se ulteriormente, na sequência da revogação daquele despacho por Tribunal superior, a garantia bancária for cancelada ou extinta, o imposto do selo liquidado e pago não pode ser anulado, designadamente na sequência de pedido de revisão de ato tributário com fundamento em injustiça grave ou notória (arts. 78º, números 4 e 5, da LGT).
- IV – Não padece de ilegalidade o ato de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa apresentado intempestivamente ou quando a revisão é manifestamente inadmissível

ACÓRDÃO

Acordam os árbitros que integram o Tribunal Arbitral Coletivo, José Poças Falcão (Presidente), Francisco Nicolau Domingos e Carla Alexandra Rocha da Cruz (Adjuntos):

1. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva constituída sob a forma de sociedade anónima por ações, com número de matrícula na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa e de Pessoa Coletiva ... e sede no ..., ..., ..., ...-..., Porto Salvo (doravante, "**Requerente**"),

alegando ter sido notificado, em 10 de janeiro de 2025, da decisão final de indeferimento, sob as vestes de «*rejeição liminar*», da revisão oficiosa do ato tributário n.º ...2024...,

vem, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (doravante, "**LGT**"), 99.º, alínea a) e 102.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, "**CPPT**"), 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Administrativa (doravante, "**RJAT**"),

requerer a constituição de Tribunal Arbitral visando a (i) apreciação da legalidade do ato de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa do ato tributário referente ao processo n.º ... e (ii) a liquidação de imposto do selo (IS) n.º..., de novembro de 2021 na parte referente ao IS liquidado e entregue ao Estado sobre a constituição de uma garantia bancária imposta por Tribunal em cumprimento de sentença ao abrigo do disposto no artigo 227º, do Código do Processo Penal ("**CPP**"), no valor de €302.313,76.

Conclui o ora Requerente que os sobreditos atos enfermam de erro sobre os pressupostos de direito e vícios de diversa ordem e, em consequência, pede a anulação desses atos ou, mais concretamente, que (i) se reconheça a nulidade da rejeição liminar do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2024..., nos termos do artigo 161º, n.ºs 1 e 2, do CPA, por se tratar de ato que carece, em absoluto, de base e forma legal e cujo objeto é juridicamente impossível; (ii) na medida da improcedência do pedido supra, se determine a anulação da decisão de rejeição liminar citada, nos termos do artigo 163º, do Código do Procedimento Administrativo "**CPA**"; (iii) na medida da procedência de qualquer dos pedidos supra, se declare a ilegalidade de IS, na parte

impugnada e, ao abrigo do artigo 163º, do CPA e 78º, nº 4, da LGT, se anule a liquidação de IS sob impugnação; (iv) na medida da procedência do pedido anterior, seja a AT condenada no reembolso ao Requerente do imposto indevidamente suportado, no montante total de € 302.313,76, acrescido de juros indemnizatórios, vencidos e vincendos, computados desde a data do pagamento até emissão da. Respetiva nota de crédito e (v) em qualquer caso, seja a AT condenada nas custas processuais, tudo com as demais consequências legais.

O pedido foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 2-4-2025.

Cumpridas as formalidades regulamentares, ficou constituído este Tribunal em 11-6-2025.

Posição do Requerente

Fundamenta o Requerente o seu pedido alegando, no essencial e em síntese:

- é um banco constituído em 4-8-2014 em resultado da aplicação das medidas de resolução ordenadas pelo Banco de Portugal a respeito do B..., SA (B...) e pratica todas as operações permitidas aos Bancos (artigo 4º do RGICSF);

- em consequência de decisão em ação judicial promovida pelo Ministério Público, foi imposto ao Requerente a prestação de caução económica no valor de € 50.385.626,34 (Doc 3);

- do processo judicial resultou a apreensão de duas contas bancárias e uma carteira de títulos;

- em resultado de acordos de novação efetuados entre os emitentes e os tomadores dos citados títulos, acabaram por se extinguir daquela carteira de títulos, duas das obrigações que a integravam: ... INVESTMENT 5,4%, 29/06/2016 e ... IMOBILIÈRE, 5%, 18/06/2016;

- por ter considerado haver diminuição de garantias de cumprimento das respetivas obrigações, o Tribunal ordenou ao ora Requerente a prestação de caução económica à luz dos pressupostos, que foram considerados verificados, previstos no artigo 227º, do CPP;

- deste modo, veio a ser prestada, em 25-11-2021, uma garantia bancária autónoma pelo Banco C... a favor daquele Tribunal (TCIC – Tribunal Central de Instrução Tribunal), no montante máximo de € 50.385.627,34 (Doc. 4 do pedido de pronúncia arbitral);

- o Banco C... promoveu, em 16-12-2021, a liquidação de IS (Imposto do Selo) sobre a citada garantia, no valor de € 302.313,76 (Doc. 2 do pedido de pronúncia arbitral);

- foi, no entanto, o Requerente quem suportou integralmente o IS, como titular do interesse económico;

- da citada decisão do Tribunal (TCIC) que ordenou a prestação de caução económica, foi interposto recurso para a Relação de Lisboa pelo Requerente (Doc. 5 do pedido de pronúncia arbitral);

- recurso que obteve total provimento (Doc. 5 do pedido de pronúncia arbitral);

- a ilegalidade e consequente revogação da caução económica, implica, segundo o Requerente, o reembolso do IS liquidado e pago pelo Requerente;

- pedido que o Requerente formulou, em 22-11-2024, em sede de revisão oficiosa de ato tributário (Doc. 6 do pedido de pronúncia arbitral);

- sem que antes tenha sido notificado pela AT de qualquer projeto de decisão (de indeferimento ou de rejeição liminar), o Requerente, foi notificado da informação nº ...-ISCPS/2024, de 23-12-2024, a rejeitar liminarmente, por intempestivo, o citado pedido de revisão, considerando, designadamente, ser inaplicável o prazo extraordinário de 3 anos previsto no artigo 78º, n.º 4, da LGT por *“não se verificar qualquer injustiça grave ou notória”* (Doc. 1 do pedido de pronúncia arbitral).

Posição da AT

Notificada para responder, veio a AT fazê-lo tempestivamente desenvolvendo contestação do pedido alegando, no essencial e em síntese:

A - Por exceção: a incompetência material do Tribunal

- considera a AT que não estando em causa a apreciação da (i)legalidade de atos de liquidação/autoliquidação, a impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral não são os meios próprios de reação;

- tratando-se de sindicar a rejeição de pedido de apreciação da legalidade de ato tributário de liquidação de /S, o objeto do pedido é um ato administrativo em matéria tributária, em que não se discute ou aprecia a legalidade do ato de liquidação e, por isso, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos do artigo 97º-1/a), do CPPT nem através da via arbitral;

B - Por exceção: inimpugnabilidade do ato de rejeição liminar do procedimento de revisão oficiosa

- nos termos do artigo 2º/1-a), da Portaria nº 112-A/2011, estão excluídas da jurisdição do CAAD as pretensões relativas à ilegalidade de autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa;

- tal pressuposto implica que, no caso, a AT se tivesse previamente pronunciado - e tal não aconteceu - quanto à legalidade da autoliquidação de IS;

- ou seja: não foi cumprido o ónus de reclamação prévia necessária;

- sendo indeferido liminarmente o pedido de revisão oficiosa, não tem o Tribunal Arbitral competência para analisar da legalidade dos fundamentos invocados pela AT nessa decisão de indeferimento;

- por outro lado, sendo o pedido de revisão oficiosa apresentado muito depois do prazo de 2 anos previsto para a reclamação administrativa, há muito que se consolidara na ordem jurídica a autoliquidação em causa nos autos;

- sendo, no caso, determinante a decisão do Tribunal da Relação de Lisboa, transitada em julgado em 30-3-2022, o Requerente dispunha de 120 dias a contar da data em que tomou conhecimento da decisão ou obteve o documento (texto do acórdão da Relação) para reclamar graciosamente ao abrigo do disposto no artigo 70º-4, do CPPT;

- justificava-se assim que a autoliquidação de IS sindicada, atacada por via de revisão oficiosa, levasse à rejeição liminar do pedido por inexistir erro imputável aos serviços e não ter sido cumprido o prazo de 2 anos previsto no artigo 131º-1, do CPPT, condição para a interposição do presente pedido e, em última análise, não ter sido interposta reclamação graciosa no prazo previsto no artigo 70º-4, do CPPT;

- podendo a revisão excecional, fundada em injustiça grave ou notória, ser autorizada pelo dirigente máximo do serviço relativamente à matéria coletável (art 78º-4, da LGT), questão é que tal não tenha como pressuposto um comportamento negligente do contribuinte;

- no caso, não é peticionada a revisão de matéria coletável nem indicada causa plausível para a aplicação do regime do artigo 78º-4, da LGT;

- procedendo, no caso, a exceção da inimpugnabilidade do ato, a consequência é a absolvição da instância – artigos 89º-2 e 4/i), do CPOTA e 278º-1, 576º e 608º, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º, do RJAT.

C – Por impugnação

- o facto tributário objeto dos autos [*liquidação de imposto do selo n.º..., referente à Verba 10.3, da TGIS, emitida pelo Banco C..., enquanto sujeito passivo do imposto nos termos do artigo 2º, do CIS, mas cobrado ao Requerente enquanto titular do interesse económico nos termos do artigo 3º-2/e), do CIS*], manteve os seus efeitos até ao trânsito em julgado do Acórdão da Relação de Lisboa que revogou a imposição da prestação da caução económica, concretizada através da garantia bancária identificada nos autos;

- a citada garantia bancária vigorou pelo período de cerca de 3 anos;

- só a partir da revogação é que deixou de vigorar;
- atentos os efeitos *ex nunc da revogação*, não há qualquer fundamento para considerar ilegal o ato, de consumação imediata e instantânea, de liquidação de imposto do selo;
- por outro lado, ao contrário do que alega o Requerente, evidencia-se a fundamentação do ato de rejeição liminar do procedimento de revisão oficiosa, fundamentação espelhada na panóplia de argumentos desenvolvidos pelo Requerente para contrariar os fundamentos do ato de rejeição citado (cfr artigos 84 e segs., da Resposta);
- quanto à alegada falta de audiência prévia, também se revela sem fundamento o citado e alegado vício (cfr artigos 109 e segs., da Resposta);
- considera a Requerida que, considerando a possibilidade de dispensa dessa formalidade (audição prévia – artigo 163º-1, do CPA), essa dispensa ocorreu no caso *sub judicio*, na medida em que não ocorre indeferimento da pretensão da Requerente mas tão somente rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa no âmbito duma situação legal evidente, no âmbito de poderes vinculados da AT e, conseqüentemente, sem que pudesse ser outra a decisão (Cfr Ac STA de 24-10-2012, no Proc nº 0548/12);
- ainda que fosse obrigatória a audiência prévia, nunca poderia ser outra a decisão da AT e, logo, a alegada omissão não produziria o efeito anulatório pretendido, à luz do que dispõe o artigo 163º-5/c), do CPA;
- o pedido de juros indemnizatórios formulado não tem fundamento porquanto não há erro imputável aos serviços decorrente do ato de autoliquidação do tributo em causa (cfr artigo 43º-1 e 2, da LGT).

Resposta do Requerente às Exceções

Respondendo à matéria das exceções suscitadas pela AT, veio o Requerente alegar, em síntese:

- o ato de «rejeição liminar» do procedimento de revisão oficiosa em crise contém uma verdadeira apreciação do mérito do pedido de revisão oficiosa e da legalidade do ato de liquidação do IS controvertido.

- em linha com aquilo que tem sido jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (doravante, “STA”), confirmada pela jurisprudência dos Tribunais Arbitrais a funcionar no Centro de Arbitragem Administrativa (doravante, “CAAD”), não seria em todo o caso necessária qualquer pronúncia de mérito para que se admitisse o recurso ao CAAD como meio de reação à decisão de «rejeição liminar» do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerida;

- não só o Requerente não contesta, como ainda adere integralmente, ao entendimento propugnado pela Autoridade Tributária no artigo 35.º da sua resposta ao PPA, no sentido de o procedimento de revisão oficiosa apenas dever ser equiparado ao de reclamação graciosa e recurso hierárquico, para efeitos de impugnabilidade judicial das decisões proferidas no âmbito dos mesmos, nas situações em que exista uma análise do mérito das pretensões aduzidas (no caso, de anulação da liquidação de IS controvertida, por ilegalidade);

- todavia, há que atentar, pela sua relevância para a situação em causa, no que se entende, na lei e entre a doutrina e a jurisprudência, por situações de «injustiça grave ou notória»;

- no plano das normas legais, o artigo 78.º, n.º 5, da LGT dispõe que “*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*” (sublinhado do Requerente);

- entre a doutrina, SERENA CABRITA NETO e CARLA CASTELO TRINDADE entendem que a “*injustiça será notória quando evidente e patente, designadamente naqueles casos em que olhando para a prova existente não se levantam dúvidas acerca da injustiça daquela liquidação, não relevando o momento em que o*

contribuinte se apercebeu da mesma, desde que respeitado o prazo de 3 (três) anos previsto no n.º 5 do artigo 78.º da LGT.”¹ (sublinhado do Requerente).

- por seu turno, o conceito de «injustiça grave» é densificado pela jurisprudência do STA, pronunciando-se este no sentido de “[q]uanto a se verificar tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, implica que seja considerado não só o princípio da proporcionalidade, como ainda os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, em termos de corrigir todos os erros nas liquidações de que resulte ter sido cobrado imposto superior ao previsto na lei”² (sublinhado e destaque do Requerente);

- a Autoridade Tributária pronuncia-se ostensivamente sobre o mérito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerida e, bem assim, sobre a legalidade da liquidação de IS em crise;

- Com efeito, segundo a Autoridade Tributária, “não se verificam preenchidos os pressupostos estabelecidos no artigo 78.º, n.º 4, quanto à existência de injustiça grave ou notória, uma vez que não resulta provado que a liquidação em causa consubstancie injustiça ostensiva e inequívoca, ou tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional” (parágrafo 56 da decisão de «rejeição liminar», sublinhado do Requerente);

- e, por outro lado, de acordo com o parágrafo 111 da decisão de «rejeição liminar», “a verba 10.3. da TGIS, que prevê a sujeição a imposto do selo de garantia de caução económica 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” (sublinhado do Requerente).

¹ Cfr. Neto, Serena Cabrita, e Trindade, Carla Castelo, *Contencioso Tributário: Procedimento, Princípios e Garantias*, Vol. I, 2017, Almedina, p. 601.

² Cfr. Acórdão do STA de 17 de fevereiro de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 0578/18.

- dito de outra forma, e tal como avançado em sede de PPA, é consensual que existe injustiça grave nas situações em que um erro na liquidação implique uma tributação manifestamente exagerada quando comparada com aquela a que haveria lugar caso tudo corresse dentro da perfeita normalidade legal e que se qualifica como notória a injustiça ostensiva e inequívoca (cfr. artigos 129.º e seguintes do PPA);

- com efeito, tendo em consideração que a subsunção de uma determinada conjuntura aos conceitos de «injustiça grave ou notória» é necessária para a apreciação da tempestividade de um pedido de revisão oficiosa e que este conceito é subjetivo e impõe, logicamente, a ponderação do mérito e legalidade da liquidação controvertida, de forma a aferir se esta é injustificada ou excessiva, face àquela que seria aplicável numa situação totalmente conforme às normas jurídicas aplicáveis, resulta evidente que também uma decisão sobre a tempestividade de um pedido de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória implicará uma decisão sobre o mérito do pedido e a legalidade da liquidação controvertida;

- ao contrário do que pretende a AT, o único critério a analisar por forma a aferir da tempestividade da reclamação graciosa não pode ser puramente objetivo - prazo para a apresentação da reclamação graciosa - ao invés de inerentemente subjetivo, como sucede com o conceito de «injustiça grave e notória»;

- assim, sendo verdade que nas situações de indeferimento de reclamação graciosa por decurso do prazo para a sua apresentação poderá não existir qualquer pronúncia sobre o mérito das pretensões aduzidas ou sobre a legalidade dos atos tributários controvertidos, tal entendimento não pode ser transposto para as situações de «rejeição liminar» de revisão oficiosa do ato tributário, apresentada com fundamento em «injustiça grave ou notória», em função de ser intrínseco à determinação da tempestividade do próprio procedimento de revisão oficiosa a apreciação do mérito do pedido e da legalidade dos atos tributários controvertidos;

- não é assim logicamente possível existir uma decisão de «rejeição liminar» fundada em outra coisa que não a pura ultrapassagem do prazo de 3 anos sem que isso pressuponha uma apreciação, pela Autoridade Tributária, do mérito do pedido de anulação e da legalidade da liquidação controvertida;

- ou seja: houve, no caso dos autos, uma apreciação da legalidade de IS sem prejuízo de pretender agora a AT caracterizar a sua decisão como uma decisão meramente formal de intempestividade.

Saneamento do processo

O Tribunal foi regularmente constituído [artigos 2º-1/e) e 10º-1, do RJAT artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011] e, como adiante melhor se demonstrará, é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, estão devidamente representadas e são legítimas [artigos 4º e 10º-2, do RJAT e 1º, da citada Portaria nº 112-A/2011].

O processo está isento de nulidades que o invalidem.

Cumprе decidir.

II – FUNDAMENTAÇÃO

2. Matéria de facto

2.1 Factos provados

Considera o Tribunal como provados, com relevo para a decisão, os seguintes factos:

- (a) – O Requerente é um Banco constituído em 4-8-2014 em resultado da aplicação das medidas de resolução ordenadas pelo Banco de Portugal a respeito do B..., SA (B...) e pratica todas as operações permitidas aos Bancos (artigo 4º do RGICSF) ...

- (b) ... sendo considerado “contribuinte de elevada relevância económica e fiscal” na aceção prevista no artigo 68º-B, da LGT (em conjugação com outros diplomas legais), para efeitos do seu permanente acompanhamento e gestão tributária;
- (c) - Em consequência de decisão em ação judicial promovida pelo Ministério Público, foi imposto ao Requerente a prestação de caução económica no valor de € 50.385.626,34 (Doc. 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- (d) - Por ter considerado haver diminuição de garantias de cumprimento das respetivas obrigações, o Tribunal ordenou ao ora Requerente a prestação de caução económica à luz dos pressupostos, que foram considerados verificados, previstos no artigo 227º, do CPP...
- (e) - ... em consequência do que veio a ser prestada, em 25-11-2021, uma garantia bancária autónoma pelo Banco C... a favor daquele Tribunal (TCIC – Tribunal Central de Instrução Tribunal Proc. nº .../14.0TELSB), no montante máximo de € 50.385.627,34 (Doc. 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- (f) - O Banco C... promoveu, em 16-12-2021, a liquidação de IS (Imposto do Selo) sobre a citada garantia, no valor de € 302.313,76 (Doc. 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral)....;
- (g) - ... tendo o Requerente suportado e pago integralmente esse valor de IS, como titular do interesse económico;
- (h) - Da citada decisão do Tribunal (TCIC) que ordenou a prestação de caução económica, foi interposto recurso para a Relação de Lisboa (Doc. 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral) ...
- (i) - ... e que obteve total provimento por acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de Lisboa, transitado em julgado em 30-3-2022, que revogou a

decisão que determinou ao ora Requerente a prestação de caução económica (Doc. 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

- (j) - O Requerente formulou, em 22-11-2024, em sede de revisão oficiosa de ato tributário, o pedido de revisão do sobredito ato tributário, com anulação da liquidação de IS e o consequente reembolso do IS suportado, acrescido de juros indemnizatórios (Doc. 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- (k) Fundamentou este pedido de revisão e de reembolso, alegando que, considerada judicialmente ilegal a prestação da sobredita garantia bancária, não há lugar à tributação em IS e, consequentemente, teria a AT de reconhecer a existência e subsistência de injustiça grave e notória derivada de ato não imputável ao Requerente;
- (l) - Sem que antes tenha sido notificado pela AT de qualquer projeto de decisão (de indeferimento ou de rejeição liminar), o Requerente, foi notificado em 10-1-2025 do despacho inserido na informação nº ...-ISCPS/2024, de 23-12-2024, a rejeitar liminarmente, por intempestivo, o citado pedido de revisão, considerando, designadamente, ser inaplicável o prazo extraordinário de 3 anos previsto no artigo 78º-4, da LGT por *"não se verificar qualquer injustiça grave ou notória"* (Doc. 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- (m) Consta da sobredita Informação nº ...-ISCPS/2024, de 23-12-2024, o seguinte:

III. DO PEDIDO E CAUSA DE PEDIR

5. O Requerente, intentou a presente revisão oficiosa, cuja petição consta nos autos, na qual contesta o ato tributário de liquidação de imposto do selo (DMIS n.º ...), referentes à verba 10.3. da TGIS (Tabela Geral de Imposto de Selo), liquidação essa emitida pela instituição de crédito Banco C..., S.A. (Banco C...), enquanto sujeito passivo do imposto nos termos do art.º 2.º do CIS, referente ao período de novembro de 2021, e cobrados ao ora Requerente, no valor global de € 302.313,76, em cumprimento da obrigação enquanto titular do interesse económico nos termos do artigo 3.º n.º 2 alínea e) do CIS.

6. Na sequência de uma ação judicial do Ministério Público no TCIC, na qual o Requerente foi interveniente (processo n.º .../14...TELSB), foram apreendidas duas contas bancárias e uma carteira

de títulos domiciliada junto do Requerente, tendo esta última sofrido extinção de duas obrigações que a integravam.

7. Consequentemente, o TCIC considerou ter ocorrido uma diminuição das garantias de cumprimento das obrigações decorrentes do processo, e por verificar que se encontravam cumpridos os pressupostos do artigo 227.º do Código do Processo Penal (CPP) ordenou ao Requerente a prestação da caução económica.

8. Visto isto, no âmbito do processo suprarreferido, o TCIC emitiu sentença judicial impondo a prestação de uma caução económica no valor de € 50.385.627,34.

9. Assim, o A... solicitou junto do C..., S.A. (doravante “Banco C...”) a emissão de uma garantia bancária, com o montante máximo garantido de € 50.385.627,34.

10. Cumprindo com o disposto no CIS, e enquanto sujeito passivo do imposto, o Banco C... promoveu a liquidação de Imposto do Selo (IS) sobre a garantia prestada, tendo o titular do interesse económico, o Requerente, suportado o referido montante.

11. Não obstante ter cumprido a sentença proferida pelo TCIC, por não concordar com o cumprimento dos pressupostos associados à obrigação da prestação de caução económica (artigo 227.º do CPP), o Requerente interpôs recurso da decisão para o Tribunal da Relação de Lisboa, o qual obteve precedência e declarou ilegal a decisão do TCIC, revogando a mesma.

12. Assim, inconformado com a liquidação de IS resultante da imposição desta garantia, submeteu um pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT, onde refere que não se encontram cumpridos os pressupostos de aplicação de garantia de caução económica previstos no artigo 227.º do CPP, pelo que deverá ser anulada a mesma, devolvido o montante de imposto pago indevidamente bem como o direito a juros indemnizatórios.

IV. DOS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

13. Pelo que, compulsados os presentes autos, somos, de seguida, a apreciar os pressupostos processuais.

15. O Reclamante dispõe de personalidade e capacidade tributárias, nos termos do preceituado nos artigos 15.º e 16.º, ambos da Lei Geral Tributária (LGT), e artigos 3.º e 8.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

16. O procedimento de revisão oficiosa constitui uma garantia dos contribuintes, consubstanciando-se num meio administrativo de correção de atos de liquidação ou autoliquidação de tributos, visando a anulação total ou parcial de um ato que já produziu efeitos na ordem jurídica, com fundamento em qualquer ilegalidade, erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, ou duplicação de coleta, de acordo com o previsto no artigo 78.º da LGT.

17. Como referencia Diogo Leite Campos e outros (in LGT Anotada e Comentada, 4.ª Edição, 2012, Encontro escrita editora, pag.704, “A revisão do acto tributário (...) constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de administração administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração.”

18. Com efeito, têm entendido os nossos Tribunais superiores que a revisão do ato tributário “constitui um meio administrativo de correção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses atos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração (...), bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade (artigo 266º, nº 2, da CRP)”, conforme o mencionado no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN) de 25.01.2024, proferido no processo n.º01899/20.0BEPRT.

19. Conforme o n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão dos atos tributário ocorre “por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade”, tais como a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais ou outros factos tributários, bem como incompetência, ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida ou preterição de outras formalidades legais (Artigo 70.º e 99.º do CPPT).

20. A revisão do ato tributário pode ainda ocorrer “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”, de acordo com o preconizado no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

21. No que diz respeito ao “erro imputável aos serviços”, o Acórdão do TCAN, no processo n.º 1899/20.0BEPRT, de 25.01.2024, determina que “compreende o erro de direito e não apenas o lapso, erro material ou erro de facto, como aliás veio esclarecer o n.º 3 do artigo 78º da LGT, na redação introduzida pelo artigo 40.º da Lei n.º 55-B/04, de 30 de dezembro”.

22. Assim, o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro, conforme defendido pelo acórdão do STA, proferido no processo n.º 1007/11, de 14.03.2012.

23. Quanto aos erros na autoliquidação, com a entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado de 2016-LOE de 2016), os mesmos deixaram de fruir da ficção legal de imputabilidade aos serviços, e nessa medida, nada justifica tratamento diferente daquele que é conferido para a heteroliquidação.

24. Tal supressão, configura uma eliminação de uma garantia, pois os contribuintes passaram a ter o ónus de comprovar a imputabilidade do erro que, pela lei antiga, legalmente se presumia atribuída aos serviços, o que in casu, se aplica aos atos tributários em análise, ocorridos na vigência da lei, que entrou em vigor a 31 de março de 2016.

25. A revisão do ato tributário pode ainda ocorrer, excecionalmente, mediante autorização do dirigente máximo do serviço, “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”, conforme o n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

26. Ainda neste sentido, “é evidente não só o caráter excecional do mecanismo constante do artigo 78.º, n.º 4 da LGT – patente no uso do advérbio “excecionalmente” – face ao disposto no n.º 1 do mesmo artigo, como a dissensão do objeto do pedido previsto nesses mesmos dois normativos. (...) Com efeito, enquanto no n.º 1, do artigo 78.º da LGT, o objeto pedido é a “revisão dos atos tributários”, no n.º 4 do mesmo artigo o objeto do pedido é “a revisão da matéria tributável.” (Processo n.º 2576/15.9 BEBRG, de 25.01.2023, proferido no Acórdão do STA).

27. Conforme o processo n.º 30/10.4BELRS proferido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) a 13.09.2023, o “conceito de injustiça grave ou notória constitui um conceito indeterminado que o próprio legislador procurou preencher ao indicar no n.º 5 do artigo 78.º da LGT o critério de decisão a ter em conta na apreciação do pedido de revisão a que se refere o seu n.º 4.”

28. O n.º 5 do artigo 78.º da LGT determina assim 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.”

29. Ainda que juridicamente qualificado como indeterminado, o conceito de “injustiça grave” e “injustiça notória”, já foi objeto de esclarecimentos, por parte da Administração Fiscal (Ofício Circulado n.º 802/2002, de 8 de maio, da Direção de Serviços da Justiça Tributária da Direcção-Geral dos Impostos – DGCI), no sentido de se considerar como injusta toda a situação que lese fortemente os interesses do contribuinte, designadamente, quando a matéria coletável e o imposto apurados forem marcadamente exagerados e desproporcionados com a realidade em termos de poder causar perturbações na vida do contribuinte e da sua empresa.

30. Parafraseando Joaquim Ricardo (in Direito Tributário anotada e remissivo: Vida Económica, 2024, página 98.), “AT instruiu os seus serviços no sentido de que a injustiça grave ou notória tem de ser invocada e devidamente fundamentada pelo contribuinte, não devendo aqueles serviços enveredar pela convolação das petições em pedidos de revisão sempre que os prazos de reclamação ou impugnação tenham expirado”.

31. O Acórdão proferido pelo TCAN, no âmbito do processo n.º 01899/20.0BBEPRT, a 25.01.2024 refere que “o ónus da garante a alegação e prova da notoriedade e gravidade incumbe ao contribuinte (...) sob pena de indeferimento do inerente pedido”.

32. No processo n.º 209/13.7BECTB do STA, a 10.11.2021, é ainda referido que “o vício que determina a reavaliação da matéria tributável não deve resultar de um comportamento negligente do contribuinte.

Esta condição radica no entendimento de que, sendo o erro imputável ao contribuinte que negligenciou os seus deveres, então não deverá estar em causa uma injustiça grave ou notória na aceção do referido preceito legal.

No caso concreto, veio o Requerente, deduzir a presente revisão oficiosa da liquidação de Imposto do Selo com o fundamento de injustiça grave ou notória, alegando que o erro não era resultado de comportamento negligente do contribuinte.

34. E uma vez que, a questão objeto da presente revisão prende-se com a aplicação de Imposto do Selo da verba 10.3 da TGIS sobre a prestação de uma caução económica, atinente ao período de novembro de 2021, e consequentemente, o pedido de pronúncia de anulação da liquidação de IS submetida e respetiva restituição, pela AT, do montante de IS indevidamente suportado pela Requerente, considera-se como admissível a dedução de revisão oficiosa, como meio de reação, nos termos do artigo 78.º da LGT.

35. Quanto à legitimidade, a Requerente, tem legitimidade no procedimento tributário, porquanto é a titular do encargo do imposto, ao abrigo do disposto nos art. os 18.º e 65.º da LGT, art.º 9.º n.º 1, art.º 68.º do CPPT e art.º 2.º e 3.º do CIS.

36. A Requerente apresentou a revisão oficiosa, em 25-11-2024, via e-mail, na Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), ao qual foi atribuída a entrada n.º ...-E/DJT/2024, e dado que os atos tributários de Imposto do Selo, referentes à verba 10.3. da TGIS, ora contestados, foram emitidos a novembro de 2021 e apresentada a presente revisão com fundamento nos termos do disposto do n.º 4 e 5 do art.º 78.º da LGT, verifica-se que o pedido é intempestivo, pois não se verifica preenchimento dos pressupostos do n.º 4 e 5 do art 78.º da LGT, para aproveitar o prazo de 3 anos, conforme explicamos.

37. Pelo que, caberá agora verificar se estão preenchidos os pressupostos da revisão nos termos do n.º 4 e 5 do art.º 78,º da LGT.

38. Como supra referimos, o presente pedido de revisão oficiosa teve como fundamento o disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, nomeadamente, a revisão da matéria coletável devido a injustiça grave ou notória, como não sendo o erro imputável a comportamento negligente do contribuinte.

39. 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.”

40. Considerando a sua natureza excecional, “apenas perante razões ponderosas, a tal “afronta intolerável dos valores elementares da ordem jurídica” poderia admitir-se a consideração deste regime e apenas e só se verificados todos os requisitos exigidos legalmente. O respeito pela natureza do meio de revisão da matéria tributável é exigido entre outros, pelo próprio princípio da legalidade”, de acordo com o proferido no processo n.º 3163/12.9BELRS do TCAS, a 20.04.2023.

41. No caso em concreto, o Imposto do Selo em discussão incide sobre a prestação de caução económica imposta pelo TCIC no âmbito de uma ação judicial (processo n.º.../14...TELSB), após a diminuição das garantias de cumprimento das obrigações decorrentes do processo.

42. Conforme o Processo n.º 333/2024-T do CAAD, está previsto que, tanto no regime civil como tributário (artigo 52.º da LGT), o credor pode exigir ao devedor da obrigação garantida o reforço da mesma, no caso deste ser tornar insuficiente ou não idónea.

43. Do mesmo processo advém que, apesar de imposta no âmbito de uma ação judicial, a “lei não distingue se a origem das garantias é convencional, legal ou judicial, pelo que, inexistindo norma que as isente, as mesmas serão tributadas em função do valor máximo que garantem acrescidos dos respetivos acessórios, variando a taxa a aplicar em função do tempo acordado para o pagamento (cfr. Informação Vinculativa n.º 6579, proferida no âmbito do Processo n.º 2014000518, a 28.02.2014).”

44. Assim, a verba 10 da TGIS incide sobre “Garantias das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária autónoma, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução, salvo quando materialmente acessórias de contratos especialmente tributados na presente Tabela e sejam constituídas simultaneamente com a obrigação garantida, ainda que em instrumento ou título diferente - sobre o respectivo valor, em função do prazo, considerando-se sempre como nova operação a prorrogação do prazo do contrato “(CAAD, processo n.º 333/2024-T).

45. Neste caso, estamos perante uma autoliquidação do Imposto do Selo, no sentido em que a liquidação

de um tributo que não é feita pela Administração Tributária, mas pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte direto, o substituto legal ou o responsável legal (artigos n.ºs 82.º, n.º 1, 84.º, n.º 2, e 18.º, n.º 3, da LGT).

46. Assim, em cumprimento do disposto no CIS, a liquidação do IS foi emitida pelo sujeito passivo do imposto, conforme o artigo 2.º do CIS, neste caso o Banco C... e constituindo assim o imposto encargo do titular do interesse económico, conforme o n.º 3 do artigo 3.º do CIS, o ora Requerente.

47. Parafraseando José Maria Fernandes e Pires e outros (in Lei Geral Tributária anotada e comentada: Almedina, 2015, pág. 849 e 850.), “Para se estar perante uma situação de injustiça, não basta a existência de qualquer ilegalidade na liquidação. Se assim fosse, conhecida a ilegalidade essa seria inequívoca, pelo que o fundamento de “qualquer ilegalidade”, previsto na primeira parte do n.º 1 deste artigo, passaria a ser invocável num prazo alargado, retirando qualquer utilidade àquele segmento do n.º 1 do artigo 78.º. O n.º 4 não pode ser entendido como uma derrogação dos prazos de reclamação e impugnação. Servirá, isso sim, para corrigir os casos chocantes de injustiça fiscal”.

48. Não obstante, defende António Lima Guerreiro (in LGT Anotada, Rei dos Livros, 2000, pág. 346) que o n.º 3 deste preceito legal “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 actos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do actual sistema de garantias dos contribuintes”.

49. Neste sentido, concluímos que não se encontram cumpridos os princípios de aplicação do n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

50. Para além disso, a situação em apreço não comporta qualquer “erro imputável aos serviços” e, como tal, neste sentido, o pedido de revisão oficiosa deveria ter sido formulado no respetivo prazo de reclamação administrativa, à luz do preceituado na primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, ademais quando, consabido, o n.º 2 do art.º 78.º da LGT se encontra revogado.

51. Outrossim, na hipótese de se considerar o presente pedido de revisão oficiosa tempestivo, estaríamos não menos do que a proceder a uma errónea interpretação do regime legal da revisão oficiosa dos atos tributários previsto no art.º 78º da LGT, sob pena de subverter a letra e o espírito desta norma legal, e, bem como, os prazos fixados pelo legislador fiscal para efeitos de reclamação graciosa e de impugnação, indo muito para além daquilo que o princípio do acesso à justiça e o princípio da tutela jurisdicional pretendem, afinal, zelar.

Senão vejamos,

52. A existência de limites temporais cumpre a função de conferir segurança às relações jurídico-tributárias, consubstanciadas nos atos praticados pelas partes intervenientes, sob pena de nunca se vislumbrar um fim certo e definitivo para as situações em causa especialmente quando o tributo já foi pago.

53. Esse é um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos atos de liquidação de tributos, pois a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do ato tributário como meio de impugnação indireta de atos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os atos da Administração Tributária praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

54. De modo algum está em causa a limitação ou até o impedimento do exercício de garantias dos contribuintes, o que, consabido, seria mais que manifestamente inconstitucional, mormente face ao consagrado nos art.ºs 20.º, 266.º e 268.º, todos da nossa Lei Fundamental.

55. Pelo contrário, os meios para reagir continuam disponíveis para os próprios interessados, sem prejuízo da menção de que aqueles devem é, no entanto, ser exercidos dentro dos prazos legais o que, na verdade, não sucede no caso em apreço uma vez que se esgotou o prazo de uso do meio idóneo para reagir contra um ato de “autoliquidação” nos termos e com os fundamentos alegados pela Contribuinte, aqui Requerente.

56. Contudo, conjugado os prazos legais referidos e os pressupostos de aplicação dos regimes de revisão oficiosa explanados no artigo 78.º da LGT, no que toca ao imposto do selo de novembro de 2021 resulta que a presente revisão oficiosa não cumpre com os pressupostos de aplicação do artigo mencionado, constituindo-se como intempestiva perante a liquidação contestada.

57. Portanto, é nosso entender que, face à situação sub judicio, não tem acolhimento legal a invocação do

mecanismo previsto no atual art.º 78.º da LGT, por não preencher os seus pressupostos.

58. Pelo que, no caso em apreço, o requerimento no qual se consubstancia o presente pedido revisão oficiosa dos atos tributários contestados é, com efeito, intempestivo, dado ter sido apresentado em 25.11.2024, com fundamento de injustiça grave e notória, em consonância com o estabelecido no mencionado art.º 78.º da LGT vigente, conjugado com o artigo 131.º do CPPT.

Aqui chegados, a nossa conclusão não pode ser outra que não aquela que comporte a rejeição liminar por intempestividade do pedido de revisão ora formulado nos autos pela Contribuinte, ora Requerente, uma vez que o pedido se encontra insindicação por se encontrar esgotado o prazo vertido no art. 78.º da LGT para o efeito.

60. No que diz respeito à constituição de mandatário judicial, no presente auto não foi constituído mandatário.

61. Por último, verifica-se ainda que não nos é conhecida qualquer das circunstâncias previstas quer nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 56.º da LGT, quer no n.º 2 do artigo 68.º e nos n.ºs. 3 e 4 do artigo 111.º, estes do CPPT.

62. Por se tratar de “contribuinte de elevada relevância económica e fiscal”, na aceção prevista na norma inserta no art.º 68.º-B da LGT, e, por isso, constante no elenco previsto no despacho n.º 7048/2022, de 27 de maio de 2022, publicado na 2.ª Série do Diário da República n.º 107 de 02 de junho de 2022, a competência originária para efeitos de prolação de decisão do presente procedimento administrativo de reclamação graciosa cabe ao Diretor da UGCs, conforme disposto no art.º 75.º do CPPT e no art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, ambos conjugados com o previsto quer na alínea n) do n.º 2 do art.º 34.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, quer no art.º 1.º da Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio.

63. Pelo que, em consonância, foi proferido o competente Despacho no sentido de ser prestada a presente informação, ora em cumprimento.

V. QUESTÃO PRÉVIA: Intempestividade do pedido

62 Pela presente revisão oficiosa, cuja petição consta nos autos, contesta-se os atos tributários de liquidação de imposto do selo suportados pela Requerente, sobre a constituição de uma garantia bancária através de prestação de caução económica, em novembro de 2021, nos termos previstos na verba 10.3 da TGIS, por estar convicta de injustiça grave ou notória, por erro não imputável a comportamento negligente do contribuinte, pela sua desconformidade com a aplicação da respetiva caução pelo facto de não verificar os pressupostos do artigo 227.º do CPP, requerendo anulação da liquidação do imposto, DMIS n.º ..., e consequentemente a restituição do imposto pago no montante de € 302.313,76 e respetivos juros indemnizatórios.

64. 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 .) ”

65. Atendendo a que se refere a atos tributários de liquidação de IS, 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.

66. 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, excecionalmente, 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.”

67. 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.”

68. 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.

69. 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.

70. 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".

71. 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.

72. 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.

73. 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 na sua génese uma determinação expressa por parte da própria Administração Tributária.

74. 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.

75. 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.

76. 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".

77. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração desta vez o n.º 6 do mesmo art.º 78.º da LGT.

78. Assim, 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.

Em primeiro lugar, se os n.ºs. 4 e 6 do art.º 78.º da LGT, 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.

80. 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.

81. 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.

82. 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.

83. 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 n.º 1, do art.º 78), a injustiça grave ou notória (cfr. n.º 4, do art.º 78) ou a duplicação de colecta (cfr. n.º 6, do art.º 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 (art.º 266, n.º 2, da C.R.P., art.º 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 art.º 78, n.º 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 art.º 78, n.º 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 art.º 78, n.º 2, da L.G.T., abarca também os erros de direito, enquanto fundamento de revisão do acto tributário.

84. 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 n.º 2 foi revogado pela Lei 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado de 2016-LOE de 2016).

85. O período em análise diz respeito a novembro de 2021, 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.”

86. Afigura-se-nos que, in casu, não se verificam preenchidos os pressupostos estabelecidos no artigo 78.º, n.º 4, quanto à existência de injustiça grave ou notória, uma vez que não resulta provado que a liquidação em causa consubstancie injustiça ostensiva e inequívoca, ou tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

87. A natureza excepcional do meio deste regime de revisão, admite a possibilidade da revisão da matéria coletável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, encontrando-se estes conceitos explicitados no n.º 5, sendo que se visa a revisão de atos manifestamente injustos para os quais não se vislumbra outra forma legal de correção, em nome da justiça e da legalidade que vincula a administração tributária - se pronunciaram os Serviços da AT.

88. E uma vez que, a questão objeto da presente revisão prende-se na constituição de garantia bancária, nomeadamente devido obrigação de caução económica prevista no artigo 227.º do CPP, não se vislumbra aqui qualquer erro imputável aos serviços, nem injustiça grave ou notória.

89. De acordo com o n.º 1 e o n.º 3 do artigo 227.º do CPP,

“1 - O Ministério Público requer prestação de caução económica quando haja fundado receio de que falem ou diminuam substancialmente as garantias:

a) Do pagamento da pena pecuniária, das custas do processo ou de qualquer outra dívida para com o Estado relacionada com o crime;

b) Da perda dos instrumentos, produtos e vantagens de facto ilícito típico ou do pagamento do valor a estes correspondentes.

3 - Havendo fundado receio de que falem ou diminuam substancialmente as garantias de pagamento da indemnização ou de outras obrigações civis derivadas do crime, o lesado pode requerer que o arguido ou o civilmente responsável prestem caução económica, nos termos do número anterior.

90. O Requerente vem alegar que não se encontram verificados os pressupostos de aplicação do artigo 227.º do CPP e identifica o esclarecimento efetuado pelo Tribunal da Relação de Lisboa perante o recurso imposto pelo Requerente, “Já não se trata do mero receio de que falem ou diminuam as garantias do perdimento a favor do Estado dos produtos do crime, mas antes do efectivo desaparecimento dessa garantia, por motivos unicamente imputáveis à entidade sobre a qual recaía o dever de guardar os bens apreendidos”. Neste sentido, salienta que o objetivo do artigo 227.º do CPP não é fixar uma caução económica para substituir garantias já existentes, mas sim evitar que estas falem ou diminuam substancialmente.

91. Ora, o que aqui se verifica é um cumprimento de uma ordem do tribunal, mais concretamente do TCIC, que considerou ter ocorrido uma diminuição das garantias de cumprimento das obrigações decorrentes do processo em valores que ascendem a 8.890.000 Euros e 46.500.000 USD (num total em Euros de 50.385.627,34), tendo ordenado a prestação da referida caução económica, por considerar estarem verificados os pressupostos do artigo 227.º do CPP.

92. No estrito cumprimento da referida sentença, o Requerente solicitou junto do C...

, S.A. a emissão de uma garantia bancária à primeira solicitação a favor do

TCIC, ou de outro tribunal em que o processo identificado supra viesse a correr os seus termos, com montante máximo garantido de 50.385.627,34 Euros.

93. Conforme o solicitado a garantia fora prestada e “O C..., S.A., obriga-se a pagar ao TRIBUNAL CENTRAL DE INSTRUÇÃO CRIMINAL ou ao Tribunal em que o processo acima identificado venha a correr termos, ao abrigo da presente garantia e à primeira solicitação (“on first demand”), por uma ou mais vezes, a quantia que lhe seja exigida, até ao montante máximo de Eur. 50.385.627,34 (cinquenta milhões, trezentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e vinte e sete euros e trinta e quatro cêntimos).

A garantia manter-se-á em vigor até ao trânsito em julgado da decisão judicial que dispense o A..., S.A. da prestação da caução económica acima referida ou, caso esta não venha a ser proferida, até à emissão de decisão final absoluta ou à extinção das obrigações, nos termos do nº 5 do artigo 227º do Código de Processo Penal.”

94. Ora, estando esta decisão a vigorar na ordem jurídica, tinha de ser acatado o decidido sobre a apresentação da caução por força do disposto no artigo 205.º, n.º 2, da CRP, que estabelece «as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades»

95. Ora, a garantia bancária é a garantia pela qual o banco que a presta se obriga a pagar ao beneficiário certa quantia em dinheiro, independentemente de qualquer invalidez, erro ou vícios, nada impedia ao beneficiário de acionar a garantia apresentada pelo ora Requerente.

96. E, não é demonstrado, nem é sequer alegado pelo Requerente, que a AT tenha emitido qualquer instrução ou orientação relativa à obrigatoriedade de liquidação de Imposto do Selo sobre a operação em causa.

97. Pelo que, nos termos do disposto da verba 10 da TGIS prevê tributação em Imposto do Selo sobre «Garantias das obrigações, qualquer que seja a sua natureza ou forma, designadamente o aval, a caução, a garantia bancária autónoma, a fiança, a hipoteca, o penhor e o seguro-caução, salvo quando materialmente acessórias de contratos especialmente tributados na presente Tabela e sejam constituídas simultaneamente com a obrigação garantida, ainda que em instrumento ou título diferente - sobre o respectivo valor, em função do prazo, considerando-se sempre como nova operação a prorrogação do prazo do contrato».

98. Da referida norma resulta, de forma clara, que as garantias das obrigações estão, como regra geral, sujeitas a Imposto do Selo, aplicando-se uma exclusão de tributação quando as mesmas sejam materialmente acessórias de um contrato especialmente tributado em sede de Imposto do Selo e constituída.

Sendo assim evidente, que a apresentação da garantia bancária ora em análise, preenche os pressupostos de incidência da verba 10 da TGIS, nascendo a sua obrigação de liquidação do IS, no momento da sua apresentação nos termos do disposto do art.º 5.º do CIS. Mais se refira que são fatores determinantes na configuração deste facto tributário o tempo e o valor da garantia, o tempo pelo que a garantia deva durar está relacionado com a taxa de imposto a aplicar, que será sempre de 0,6%, nos casos em que o prazo da garantia seja igual ou superior a 5 anos, bem como nos casos em que não tenham prazo, como ocorreu no caso sub judice.

100. Pelo que, em obediência à sua natureza a verba 10 da TGIS estabelece como facto tributário a constituição da garantia, nos precisos termos em que “sejam constituídas”, reportando-se a incidência ao momento em que é gerado o respetivo instrumento ou título.

101. Trata-se, portanto, de um facto gerador instantâneo, que ocorre no momento da constituição da garantia, sendo nesse exato momento que nasce [e se extingue] a obrigação tributária, como estabelece n.º 1 do artigo 5.º do CIS.

102. É nesse momento que o imposto deve ser liquidado pelo sujeito passivo, situação que neste caso, como não podia deixar de ser, aconteceu.

103. Significa isto que a constituição da garantia pelo C... a pedido do Requerente constituiu, per se, uma operação de garantia, um facto gerador autónomo que obrigou, por essa razão, o Banco a liquidar Imposto do Selo.

104. Com efeito, o que está aqui em causa são garantias bancárias autónomas que, para além do mais, e independentemente da sua forma, fazem parte do elenco meramente enunciativo da norma de incidência consagrada na verba 10 da TGIS, e por isso – mas não só por isso, na medida que todos os «contratos que visem a atribuição de garantia devem ser considerados como contratos de garantia (secured transactions), independentemente de qual a forma jurídica que apresentam»– constituem factos tributários de obrigação única, factos esses que se subsumem na norma de incidência e cuja verificação fez nascer a obrigação de imposto em relação a cada um deles individualmente considerados (Menezes Leitão, enunciando Roy Goode, in «Garantias das Obrigações», Almedina, 2.ª Edição, págs. 321 e 322).

Pelo que, pelas razões expostas, e à luz do quadro legal vigente, deve necessariamente concluir-se que a emissão de garantia bancária consubstancia um facto tributário para efeitos de IS, independentemente de se verificar que até não era necessária ou até não se acionar, devendo neste sentido ser considerada uma operação tributável para o referido efeito.

106. Trata-se, como acima se disse, de um facto gerador instantâneo, que ocorre no momento da constituição da garantia, sendo nesse exato momento que nasce [e se extingue] a obrigação tributária, como estabelece o n.º 1 do artigo 5.º do CIS.

107. Por força dessa instantaneidade, as ocorrências futuras na mesma relação garantística não relevam para os efeitos da liquidação do imposto, com exceção da prorrogação do prazo, que é considerada, pelo legislador, como uma nova garantia.

108. A este propósito cabe referir que, relativamente à Decisão do Tribunal Arbitral constituído no âmbito do processo n.º 205/2021-T:

1. Na garantia bancária autónoma institui-se uma relação triangular, em que é possível distinguir uma relação de cobertura, entre o garantido, dador da ordem, e o garante, no âmbito da qual este se compromete, normalmente mediante remuneração, a prestar a garantia; uma relação de atribuição, entre o dador da ordem e o beneficiário da garantia, que justifica a sua concessão, e, ainda, uma relação de execução, entre o garante e o beneficiário da garantia, que consiste precisamente na prestação da garantia.

2. O facto tributário que determina a exigibilidade do imposto do selo consolida-se na ordem jurídica com a tripla intervenção dos três intervenientes (garante, garantido e beneficiário), em que a aceitação da garantia por parte do beneficiário é fundamental para que a garantia bancária assuma a função de garantia e, consequentemente, esteja apta a cumprir a função para que foi emitida.

3. O cancelamento da garantia em momento prévio à sua apresentação ao beneficiário determina a inexistência de facto tributário e, consequentemente, não há lugar a qualquer tributação em sede de imposto do selo.”

109. Querendo assim, concluir que não é pela decisão do recurso que a garantia deixou de produzir os seus efeitos e deixou de estar apta para se acionar.

Pelo que não se vislumbra qualquer injustiça grave ou notória nem a administração fiscal tem o poder/dever de promover a sua revisão só se o Requerente tomar a iniciativa nesse sentido “no prazo da

reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade”, pelo que, ultrapassado o aludido prazo a AT está desobrigada de promover a revisão oficiosa da liquidação a favor do contribuinte.

111. Concluimos que a verba 10.3. da TGIS, que prevê a sujeição a imposto do selo de garantia de caução económica 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.

112. 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 se afigura como um ato processual totalmente inútil, dado já ter sido ultrapassado o término do prazo para o efeito.

113. 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 artigo 78.º da LGT para o efeito.

114. Não se verifica que a liquidação ora contestada enfebre de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, nem tão pouco notória injustiça ostensiva e inequívoca resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, pelo que a falta dos pressupostos processuais do pedido nos termos do art.º 78.º da LGT, propõe-se a sua rejeição liminar por intempestividade, e consequente arquivamento do mesmo.

VI. DA CONCLUSÃO E DA DECISÃO

Em conformidade com tudo o anteriormente exposto, porquanto se demonstrar vedado a esta Unidade dos Grandes Contribuintes outro entendimento que não o até aqui referido, somos de propor que o pedido de Revisão Oficiosa formulado nos presentes autos seja rejeitado liminarmente, por intempestividade do meio processual promovendo-se, em consequência, o arquivamento do mesmo.

Mais se propõe que, em caso de concordância superior, se promova a notificação da entidade Requerente, de acordo com as normas insertas nos art.ºs 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

À consideração superior.

- (n) O despacho inserido nesta Informação nº ...-ISCPS/2024, de 23-12-2024, é do seguinte teor: *“Concordando com o informado, determino a REJEIÇÃO LIMINAR e consequente ARQUIVAMENTO do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais, disso se notificando o Requerente para os termos e efeitos do disposto nos artºs 35º a 41º do CPPT”* (Doc. 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- (o) O pedido de pronúncia arbitral que dá origem a estes autos foi apresentado pelo Requerente em 31-3-2025.

2.2 Factos não provados

Não há factos essenciais não provados.

2.3 Fundamentação da matéria de facto

A convicção do Tribunal relativa à matéria de facto provada, fundou-se, essencialmente, nos documentos juntos pelo Requerente e nos elementos extraídos do processo de revisão do ato tributário, designadamente, da informação nº ...-ISCPS/2024, de 23-12-2024, citada e transcrita em m) e n), do elenco de factos provados, tudo analisado de forma crítica.

3. O Direito

Objeto imediato do pedido formulado nestes autos é a alegada ilegalidade do ato de rejeição liminar da revisão oficiosa nº ...2024... da autoliquidação de imposto do selo (objeto mediato) plasmada na DMIS nº ..., de novembro de 2021 na parte referente ao IS, no valor de € 302.313,76, liquidado (*artigo 2º, do CIS e Verba 10.3, da TGIS*) e entregue ao Estado sobre a constituição de garantia bancária autónoma prestada, em cumprimento de decisão judicial, no valor de € 302.313,76.

Pede o Requerente a pronúncia do Tribunal sobre a legalidade *“dos atos tributários e decisório sub judice (...)”*, com reconhecimento da *“nulidade da decisão de rejeição liminar do procedimento de revisão oficiosa (...) nos termos do artigo 161º, nºs 2 e 2, do CPA, por se tratar de ato que carece, em absoluto, de base e forma legal e cujo objeto é juridicamente impossível (...)”* e na medida da improcedência deste pedido se *“(...) determine a anulação da decisão de rejeição liminar do procedimento de revisão oficiosa (...), nos termos do artigo 163º, do CPA (...)”* e na medida da procedência de qualquer destes pedidos *“(...) se declare a ilegalidade da liquidação de IS, na parte impugnada (...)”* anulando-se *“(...) a liquidação de IS em crise (...)”*, com as inerentes e demais consequências.

Vejamos:

São suscitadas nos autos as seguintes questões essenciais:

- a) Se, quer a impugnação judicial, quer o pedido de pronúncia arbitral são o meio próprio de reação ao ato de rejeição liminar de pedido de revisão de ato tributário;
- b) Se a apreciação arbitral da (i)legalidade ato de rejeição liminar em sede de revisão oficiosa de autoliquidação de imposto do selo, teria, no caso, de ser precedida de recurso à via administrativa nos termos do artigo 2º-1/a), da Portaria nº 112-A/2011;
- c) Se o despacho de rejeição liminar deveria ter sido precedido de audição prévia do contribuinte;

- d) Se a revogação ou anulação, por Tribunal superior, da decisão da primeira instância que obrigara à prestação de caução económica, permite a anulação do imposto do selo autoliquidado e pago pela emissão de garantia bancária prestada em execução do determinado pelo Tribunal de primeira instância;
- e) Se o ato de rejeição liminar está devida e legalmente fundamentado;
- f) Se ocorre injustiça grave e notória na autoliquidação de IS, sem que se revele como causal dessa situação, comportamento negligente do contribuinte e
- g) Se estão reunidos os pressupostos da litigância de má-fé.

Apreciando cada uma destas questões pela ordem apontada.

- a) Se, quer a impugnação judicial quer o pedido de pronúncia arbitral são o meio próprio de reação ao ato de rejeição liminar de pedido de revisão de ato tributário**

Na decisão de indeferimento (rejeição liminar) do pedido de revisão oficiosa, não foi, é certo, apreciado diretamente o mérito da autoliquidação, tendo-se antes e sobretudo aferido da verificação dos pressupostos de revisão, de modo a concluir a AT pela rejeição liminar *[cfr conclusão da Informação supra e despacho ora sindicado concordante com a mesma: "(...) somos de propor que o pedido de Revisão Oficiosa formulado nos presentes autos seja rejeitado liminarmente, por intempestividade do meio processual promovendo-se, em consequência, o arquivamento do mesmo (...)]"*.

Decorre do disposto no artigo 97º/1-p), do CPPT, que a ação administrativa constitui o meio processual adequado para impugnar a decisão de rejeição liminar considerando que a impugnação (e logo também o pedido de pronúncia arbitral), só poderia ser o meio adequado quando e se o ato a impugnar contivesse a efetiva apreciação da legalidade do ato de liquidação.

Na verdade, no caso do CAAD, os Tribunais arbitrais constituídos no seu âmbito, limitam-se à apreciação da legalidade de atos do tipo indicados no artigo 2º, do RJAT e em que não se incluem as competências para apreciar atos que devem ser objeto de ação administrativa.

Foi este, *grosso modo* e no essencial, o entendimento espelhado em várias sentenças e acórdãos arbitrais até se verificar ser, reiteradamente, outro o entendimento do STA.

Com efeito, a Jurisprudência mais recente do STA tem sufragado o entendimento de que a impugnação judicial é o meio próprio de reação processual desde que no seu âmbito seja pedida a apreciação quer da legalidade da decisão administrativa quer da liquidação, independentemente de a decisão administrativa que constitui o objeto imediato da impugnação judicial versar sobre questão meramente formal (por exemplo, o ato de indeferimento ou rejeição ter por fundamento a ilegitimidade do Requerente ou a intempestividade) e quer tal indeferimento se funda ou não no mérito ou não acolhimento dos vícios de mérito imputados à liquidação – Cfr acórdãos do STA de 18-11-2020 (Proc. nº 0608/13.4BEALM); de 13-10-2021 (Proc. nº 0129/18.9BEAVR); de 2-2-2022 (Proc. nº 0848/14.9BEAVR); de 13-9-2023 (Proc. nº 0294/12.9BEPRT) e de 6-3-2024 (Proc. nº 0946/18.0BELRA).

Daqui resulta que, segundo a jurisprudência do STA, desde que seja pedida a anulação de uma liquidação (ou atos equiparados como a autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta), o meio adequado é sempre o processo de impugnação judicial, independentemente de serem apenas razões formais aquelas em que funda a decisão administrativa (objeto imediato) de indeferimento ou rejeição (sublinhado nosso).

Sendo esta a jurisprudência reiterada e uniforme sobre esta matéria processual, é dever de qualquer Tribunal de primeira instância (como será o caso deste) acatar essa jurisprudência.

Analisando o caso *sub judicio*, verificando-se estar em causa o ato de autoliquidação de imposto do selo e pedida a anulação desse ato, conclui-se, à luz da citada jurisprudência, ser o processo de impugnação judicial (e logo também o pedido de pronúncia arbitral), o meio próprio para impugnar esse ato nos Tribunais tributários estaduais ou arbitrais.

Na verdade, constituindo o processo arbitral tributário um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial (artigo 124º-2, da Lei nº 3-B/2010), os tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD têm todas as competências que têm os tribunais tributários em processo de impugnação judicial relativamente a atos dos tipos indicados no artigo 2º, do RJAT.

Daí ser este Tribunal competente e o meio usado pela Requerente o próprio.

Improcedem assim as exceções de incompetência e de impropriedade do meio processual suscitadas pela AT.

- b) Se a apreciação arbitral da (i)legalidade ato de rejeição liminar em sede de revisão oficiosa de autoliquidação de imposto do selo, teria, no caso, de ser precedida de recurso à via administrativa nos termos do artigo 2º-1/a), da Portaria nº 112-A/2011**

Defende a Requerida, em síntese, que tendo sido liminarmente rejeitado o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IS, a jurisdição do CAAD da pretensão relativa à ilegalidade da autoliquidação teria de ser precedida de recurso à via administrativa nos termos do artigo 2º-1/a), da Portaria nº 112-A/2011 (que exclui do âmbito de competência do CAAD as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º, do CPPT).

Também aqui se deve trazer à colação o entendimento jurisprudencial assente no sentido de que o citado artigo 2º-1/a), da Portaria nº 112-A/2011, interpretado à luz dos critérios previstos no artigo 9º, do Código Civil, aplicáveis às normas tributárias e adjetivas por força do artigo 11º-1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedido de pronúncia arbitral relativamente a ato de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

Com efeito, revela-se unânime ou praticamente unânime a jurisprudência sobre a competência dos Tribunais Arbitrais do CAAD para a apreciação da legalidade de atos de autoliquidação na sequência de pedidos de revisão oficiosa (cfr, v.g., Acs do TCAS de 27-4-2017, no proc nº 8599/15; de 25-6-2019, no proc. nº 44/18.6BCLSB; de 11-7-2019, no processo nº 147/17.4BCLSB; de 13-12-2019, no proc. nº 111/18.6BCLSB; de 11-3-2021, no proc. nº 7608/14.5BCLSB; de 26-5-2022, no proc. nº 97/16.6BCLSB e de 12-5-2022, no proc. nº 96/17.6BCLSB).

Conforme se afirma, por exemplo, no acórdão do TCAS de 27-4-2017, no processo nº 8599/15, "(...) é manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de atos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de, relativamente a esse tipo de atos, não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o ato, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa. Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de atos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os atos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos atos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária (...)"

Assinale-se ainda que o Tribunal Constitucional chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da norma em causa na interpretação feita pela jurisprudência citada, declarou “(...) *não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD (...)*” – Cfr Ac do Tribunal Constitucional nº 244/18, de 11-5-2018, Proc nº 636/17.

À luz do exposto, considera-se a autoliquidação impugnável perante este Tribunal Arbitral e a competência deste para apreciar a sua legalidade, na sequência da rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa, indeferindo-se assim a exceção suscitada pela Requerida.

c) Se o despacho de rejeição liminar deveria ter sido precedido de audição prévia do contribuinte

O princípio da audição prévia traduz em geral, a garantia de participação dos interessados (administrados em geral e contribuintes em particular) na formação das decisões administrativas e tributárias.

Este princípio está consagrado constitucionalmente – artigo 267º-5, da Constituição.

Assim é que, quando ou antes de ocorrer um ato tributário desfavorável ao contribuinte, deve a Autoridade Tributária ouvir, oralmente ou por escrito, os interessados ou potencialmente afetados com o ato, nos termos do artigo 60º, 1 e 7, da LGT.

Impõe-se garantir o cumprimento desse princípio em atos, entre outros, como a liquidação adicional de imposto, correções decorrentes de inspeção tributária, fixação indireta de matéria coletável, aplicação de coimas (em certos contextos) e, em geral, no indeferimento de pedidos formulados pelos contribuintes.

A falta de audiência prévia do contribuinte, nos casos consagrados no art.º 60.º, n.º 1, da LGT, constitui um vício de procedimento suscetível de conduzir à anulação da decisão que vier a ser tomada [cfr também art.º 121º, do Código de Procedimento Administrativo (CPA)].

Todavia não se justifica nem é, consequentemente, como tal, obrigatória a audiência prévia quando o ato tributário não conhece do mérito do pedido formulado pelo contribuinte como no caso de indeferimento por razões formais (v. g., um indeferimento ou rejeição liminar por extemporaneidade ou inadmissibilidade do pedido).

Por outro lado, sendo escopo da audiência prévia, permitir ao contribuinte poder influenciar a decisão da AT, esse ato preliminar pode revelar-se inútil e/ou desnecessário nos casos em que é patente existir um poder vinculado absoluto da Administração que não permitiria outra decisão senão a que foi tomada.

Deste modo, quando um pedido de revisão oficiosa de liquidação é liminarmente rejeitado por intempestividade, esse ato de rejeição liminar, sem apreciação do mérito, funda-se num pressuposto formal objetivo que é a apresentação do pedido quando o prazo para o efeito estava ultrapassado.

Tem sido este o entendimento reiterado do STA, ou seja, o de que não há lugar a audiência prévia quando o procedimento termina por rejeição liminar, designadamente, por intempestividade, concluindo que a audição seria ato inútil na medida em que o contribuinte não poderia alterar o facto objetivo do decurso do prazo.

Certamente que, rejeitado liminarmente o pedido de revisão oficiosa, o contribuinte não fica impedido de apresentar impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral, com a inerente possibilidade de se alegarem, em sede judicial ou arbitral, vícios na liquidação – Cfr., v.g., Ac do TCAN de 27-4-2022, no Proc nº 02505/21.0BEPT e jurisprudência do STA citada neste acórdão.

Ou dito doutra forma: quando a AT apenas verifica o prazo, a questão essencial passa a ser a liquidação tributária em si, que terá de ser atacada por meio de impugnação judicial, e não que a falta de audiência prévia no pedido de revisão implique automaticamente anulação da liquidação por preterição de formalidade essencial.

Esta linha jurisprudencial é patente, a título exemplificativo, nos acórdãos do STA seguintes.

- Ac de 21-11-2012 (Proc 0210/12): *“O direito de audição prévia não constitui um fim em si mesmo, antes visa permitir ao interessado influenciar a decisão administrativa; assim, quando a decisão a proferir seja de rejeição liminar, fundada em pressupostos processuais objetivos e vinculados, a audição revela-se inútil, podendo ser dispensada.”*

- Ac de 24-9-2018 (Proc 0489/08): *"Não há lugar a audiência prévia quando a decisão administrativa se limita a declarar a intempestividade do meio gracioso ou contencioso, por se tratar de ato estritamente vinculado, insuscetível de ser influenciado pela audição do interessado."*

Ac de 30-11-2011 (Proc 0983/11): *"A omissão da audiência prévia não constitui vício invalidante quando a decisão se funde em razões de rejeição liminar, de natureza formal, que não admitem qualquer valoração discricionária."*

Esta jurisprudência foi, aliás, consagrada, em sede uniformizadora, em Acórdão Uniformizador de Jurisprudência (Ac nº 5/2012, de 22-10-2012): "(...) *"A preterição do direito de audição apenas assume relevância invalidante quando seja razoável admitir que a participação do interessado pudesse influir no sentido da decisão final (...)"*

Subsumindo:

No caso dos autos, pelas razões desenvolvidas no despacho de indeferimento ou rejeição liminar sindicado [cfr alíneas m) e n), dos factos provados] e do quadro factual supra, conclui-se ter sido o IS, decorrente da prestação da garantia bancária, liquidado e pago em 16-12-2021.

A garantia bancária foi a forma escolhida pelo Requerente para a prestação de caução económica decretada pelo Tribunal.

O despacho que determinou a prestação de caução económica (causal da prestação da garantia bancária autónoma citada), que foi revogado por acórdão da Relação de Lisboa, de 22-2-2022, acarretou ou "arrastou" a caducidade da garantia bancária, com eficácia "ex nunc" e não "ex tunc" com doutamente pretende o Requerente.

Ora sendo o IS previsto na Verba 10.3, da TGIS, um tributo autoliquidado, a impugnação teria de ser precedida de reclamação graciosa apresentada no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração, nos termos do artigo 131º, do CPPT. (cfr., v. g., Acórdãos nos processos do CAAD nºs 840/2021 e 493/2024-T).

No caso, patenteia-se, porém, uma situação superveniente causal ou determinante do pedido de revisão do ato tributário: o citado acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa que revogou a decisão judicial de primeira instância que determinou ao Requerente a prestação de caução económica.

Deste modo, à luz do disposto no artigo 70º-4, do CPPT, dispunha o Requerente do prazo de 120 dias a contar da data em que tomou conhecimento do citado acórdão da Relação de Lisboa, para reclamar graciosamente da liquidação de IS.

Seria, consequentemente, este o meio administrativo adequado de reação a um facto superveniente que pudesse justificar eventual revogação do ato tributário.

Negligenciando essa possibilidade e recorrendo ao mecanismo de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória (artigo 78º-4, do CPPT), o Requerente usou intempestivamente do meio na medida em que o fez quando estavam transcorridos mais de três anos sobre a prática do ato de liquidação.

Como se refere na Informação que sustenta ou fundamenta o despacho de rejeição liminar ora sindicado, para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa (no caso, 120 dias a contar da notificação ou do transito em julgado do acórdão da Relação de Lisboa, com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artº.78, nº.1, da LGT), o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do ato, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efetuar, previstos no artº.78, da LGT. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efetuada 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.).

Afigura-se-nos que, in casu, não se verificam preenchidos os pressupostos estabelecidos no artigo 78.º, nº 4, do CPPT, invocados pelo Requerente quanto à existência de injustiça grave ou notória, passível de fundamentar a revisão do ato tributário peticionada, considerando ser esse o fundamento invocado pelo Requerente como fundamento da revisão.

Como assinala a AT, o artigo 78º-4, da LGT, que sustenta a revisão excecional de ato tributário e que pode ser autorizada pelo dirigente máximo do serviço (sem prejuízo dessa intervenção ser promovida pelo contribuinte), diz respeito à matéria coletável. E não é essa revisão a pedida pelo Requerente, mas antes a anulação da liquidação do tributo.

Ou seja e tal como refere a Informação em que se fundamenta o despacho sindicado, *“(...) não se verifica que a liquidação ora contestada enferme de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, nem tão pouco notória injustiça ostensiva e inequívoca resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, pelo que a falta dos pressupostos processuais do pedido nos termos do art.º 78.º da LGT, propõe-se a sua rejeição liminar por intempestividade, e consequente arquivamento do mesmo (...).”*

De relevar que, em obediência à sua natureza, a Verba 10 da TGIS, estabelece como facto tributário a constituição da garantia, nos precisos termos em que *“sejam*

constituídas”, reportando-se a incidência ao momento em que é gerado o respetivo instrumento ou título.

Trata-se, portanto, de um facto gerador instantâneo, que ocorre no momento da constituição da garantia, sendo nesse exato momento que nasce [e se extingue] a obrigação tributária, como estabelece n.º 1 do artigo 5.º do CIS, ou seja, é nesse momento que o imposto deve ser liquidado pelo sujeito passivo, situação que neste caso, como não podia deixar de ser, aconteceu.

Em conclusão: a pedida revogação do ato tributário (liquidação de IS pela prestação de garantia bancária) por causa superveniente não tem fundamento válido.

- d) Se a revogação ou anulação, por Tribunal superior, da decisão da primeira instância que obrigara à prestação de caução económica, permite a anulação do imposto do selo autoliquidado e pago pela emissão de garantia bancária prestada em execução do determinado pelo Tribunal de primeira instância.**

A resposta a esta questão ficou dada, em sentido negativo, pelo já anteriormente exposto.

- e) Se o ato de rejeição liminar está devida e legalmente fundamentado.**

O artigo 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”) prevê que a *“(…) decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”*.

Em anotação ao artigo 77.º, da LGT, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa entendem que: *“(…) como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da*

forma que decidiu e não de forma diferente.” (vd., Lei Geral Tributária. Anotada e Comentada, 4.ª ed., Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012, pp. 675).

O citado artigo 77.º, da LGT concretiza o conteúdo da fundamentação dos atos tributários estabelecendo, além do mais, que *“a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”*.

A fundamentação deve consistir, por isso, numa exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão. Mais ainda, as razões de facto e os fundamentos de direito da decisão devem ser percetíveis e claros para o sujeito passivo.

Efetivamente, e conforme várias decisões em sede de Tribunal Arbitral (nomeadamente no âmbito dos Processos 97/2020-T e 254/2018-T), *“é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação legalmente exigível tem de reunir as seguintes características:*

- *Oficiosidade: deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;*

- *Contemporaneidade: deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas ou a pedido;*

- *Clareza: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;*

- *Plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada, sendo que esta característica se desdobra no dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e no dever de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).*

O dever de fundamentação tem, necessariamente, de fazer parte de qualquer ato ou decisão proferidos pela Autoridade Tributária sob pena de *“perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o ato tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta (...)”* (Cfr CAAD, Acórdão no Processo 97/2020-T, publicado in www.caad.org.pt)

E tal como se assinala no acórdão do STA, de 10 de fevereiro de 2010, processo nº 0112/09, *“a fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação”*.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que *“a exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”*

De assinalar que falta ou insuficiência de fundamentação são conceitos que não se devem confundir com não aceitação da fundamentação ou argumentos, de facto e/ou de direito, utilizados para a sustentação do ato.

Subsumindo:

No caso *sub judicio* para validar a douda tese do Requerente, ter-se-ia de concluir que este não entendeu nem poderia entender os fundamentos do despacho quando decide pela rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa, pelas razões e/ou fundamentos invocados no despacho sob impugnação que estão espelhados ou reproduzidos supra nas alíneas m) e n), do elenco de factos provados e de que resultam notória e amplamente evidenciados os argumentos de facto e de direito que sustentam a decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa formulado pelo Requerente.

Aliás e como já foi assinalado anteriormente, o teor do pedido de pronúncia arbitral evidencia claramente que essas razões foram perfeitamente entendidas pelo Requerente (cfr Ac. do STA de 30-1-2013, no Proc nº 0105/12 de 30-1-2013).

Assim é que o ato sindicado não padece de falta de fundamentação.

- f) Se ocorre injustiça grave e notória na autoliquidação de IS, sem que se revele como causal dessa situação, comportamento negligente do contribuinte.**

Os conceitos de injustiça grave ou notória são explicitados no nº 5, do artigo 78º, da LGT: *"Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva, 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"*

Este regime muito excecional de revisão de ato tributário, sem erro imputável aos serviços da AT e após a ultrapassagem dos prazos normais de revisão desse ato, pressupõe o reconhecimento de situação objetivamente grave, intolerável e manifesta, que evidencie ser chocante à luz da justiça tributária e de que poderão ser exemplos o reconhecimento de um erro material evidente que leve a uma liquidação desproporcionada, ter havido lapso manifesto quando se ignorou um facto essencial aquando da liquidação, um resultado objetivamente absurdo e sem sentido, etc..

Podendo ser suscitado este mecanismo excecional pelo próprio contribuinte, é a este, neste caso, que compete o ónus da prova dos factos que consubstanciam, para o efeito apontado, injustiça grave e notória.

Não se considera ou reconhece haver injustiça grave e notória se e/ou quando o contribuinte deixou passar os prazos normais para reclamar ou quando se invoca uma mera interpretação divergente ou quando o erro ou causa invocado resulta de comportamento, por ação ou omissão, do próprio contribuinte.

É nesta linha interpretativa que se tem orientado, de forma uniforme, o STA quando exige, cumulativamente, que a injustiça grave e notória, seja evidente, objetiva e intolerável, sem necessidade de esforço interpretativo, à luz da justiça tributária (cfr., v. g., Acórdãos do TCAN de 25-1-2024, no Proc nº 01899/20.0BEPRT, do TCAS de 24-1-2020, no Proc nº 1652/13.7BELRA e do TCAS de 13-9-2023, no Proc nº 30/10.4BELRS

E, em recente aresto, o STA reafirma esta linha jurisprudencial quando no sumário do acórdão proferido no Proc nº 02246/13.2, de 9-7-2025 estabelece que "(...) *O artº.78, nº.4, da L.G.T., prevê a autorização "excepcional" (poder-dever), pelo director-geral da autoridade tributária e aduaneira (dirigente máximo do serviço), nos três anos posteriores ao do acto tributário (prazo alargado), da revisão extraordinária da matéria tributável (não do acto de liquidação) apurada com fundamento em injustiça grave ou notória (cfr.artº.78, nº.4, da L.G.T.), desde que o erro não seja imputável ao contribuinte, independentemente de ser imputável ou não aos serviços da A. Fiscal, daqui divergindo do regime de revisão ordinária, consagrado no artº.78, nº.1, da mesma norma. II - A fórmula usada pela lei no artº.78, nº.4, da L.G.T., "prazo de três*

anos posteriores ao do acto tributário", só pode referir-se, quanto ao termo inicial, à data do acto tributário de fixação da matéria colectável e, quanto ao termo final, ao último dia do terceiro ano civil após o mesmo. Estes três anos posteriores ao do acto tributário terminam, naturalmente, no dia 31 de Dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o mesmo acto tributário.

Ora no despacho sindicado fundamentou-se o não preenchimento dos requisitos previstos no artigo 78º-4, da LGT, considerando, designadamente que que, "(...) *in casu*, não se verificam preenchidos os pressupostos estabelecidos no artigo 78.º, n.º 4, quanto à existência de injustiça grave ou notória, uma vez que não resulta provado que a liquidação em causa consubstancie injustiça ostensiva e inequívoca, ou tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. 87. A natureza excecional do meio deste regime de revisão, admite a possibilidade da revisão da matéria coletável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, encontrando-se estes conceitos explicitados no nº 5, sendo que se visa a revisão de atos manifestamente injustos para os quais não se vislumbra outra forma legal de correção, em nome da justiça e da legalidade que vincula a administração tributária - se pronunciaram os Serviços da AT. 88. E uma vez que, a questão objeto da presente revisão prende-se na constituição de garantia bancária, nomeadamente devido obrigação de caução económica prevista no artigo 227.º do CPP, não se vislumbra aqui qualquer erro imputável aos serviços, nem injustiça grave ou notória (...)" Cfr supra, alíneas m) e n), dos factos provados.

Não existe, assim, uma "injustiça grave ou notória".

g) Da litigância de má-fé

No artigo 542.º do CPC prevê-se o regime geral da litigância de má fé, considerando-se que tal ocorre quando uma parte tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar, tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa, tiver praticado omissão grave do dever de cooperação ou tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objetivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a ação da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.

Alega o Requerente na resposta à matéria das exceções suscitadas, que a atuação da Autoridade Tributária, vertida nos entendimentos constantes da «rejeição liminar» *sub judice* se apresenta como militantemente comprometida e evidenciadora de potencial má-fé processual.

Como é bom de ver, não se antolha qualquer fundamento que evidencie ou mesmo indície litigância de má-fé, potencial ou real.

De todo o modo, porém, em sede de arbitragem tributária, não há base legal para tal apreciação/condenação, sendo dois os argumentos essenciais.

Em primeiro lugar, o regime da litigância de má-fé prossegue a realização de duas finalidades. Por um lado, há inequivocamente uma tutela da posição da parte que litiga de boa-fé e vê a sua conduta processual prejudicada, ou pelo menos embaraçada, pela litigância de má-fé da contraparte. Mas, por outro lado, há também a prossecução do interesse público na boa administração da justiça. Assim se compreende, por exemplo, que em caso de litigância de má-fé o tribunal possa condenar a parte prevaricadora em multa (que pode mesmo ultrapassar a quantia de 10.000 euros). Neste enquadramento, é indesmentível que o instituto adjetivo da litigância de má-fé se reveste de uma componente sancionatória de direito público que não é alheia ao poder de *jus imperii* de que a atuação dos tribunais está investida. Não se distingue, a esse propósito, do mesmo poder sancionatório que um tribunal pode exercer em relação a terceiros que lhe recusem a sua colaboração (cfr. art. 417.º, n.º 2, do CPC) ou a testemunhas faltosas (cfr. art. 508.º, n.º 4, do CPC) -

Manifestamente, e sem necessidade de maior demonstração, os tribunais arbitrais não comungam desses poderes de autoridade — que são próprios dos tribunais estaduais — e não podem ser convocados a exercê-los.

Ainda que se reunissem, mas não reúnem, os respetivos pressupostos, não poderia este Tribunal Arbitral condenar uma parte em multa da mesma forma que lhe é vedado ordenar a comparência de uma testemunha sob custódia policial ou intimar um terceiro (ou até mesmo uma parte) a prestar a sua colaboração para com a descoberta da verdade.

Não tem, assim, este Tribunal poderes de autoridade pública que lhe permitam aplicar sanções pecuniárias decorrentes de situações de litigância em infração aos deveres de boa-fé processual que impendem sobre as partes — de resto, nem se afigura bem qual a entidade à qual tal multa devesse ser paga (cf sentença no Proc n.º 77/2016-A, do CAAD, in www.caad.org.pt)

Em segundo lugar, mesmo atendendo apenas à função de tutela da parte não prevaricadora igualmente prosseguida pelo instituto da litigância de má-fé, o pedido teria de ser considerado inadmissível. Esta dimensão da litigância de má-fé cobra uma natureza subsidiária da responsabilidade civil extracontratual por facto ilícito: a indemnização destina-se a ressarcir os danos causados pela conduta processual

ilícita e culposa da parte prevaricadora. Ora, sendo este um Tribunal Arbitral os seus poderes judicatórios estão necessariamente limitados às matérias que podem ser objeto de arbitragem, não podendo a cognição do Tribunal estender-se para além delas sob pena de, assim, se incorrer em excesso de pronúncia.

Em conclusão: na falta de norma legal ou regulamentar expressa que atribuisse tal competência ao Tribunal Arbitral para conhecer da litigância de má-fé, entende-se que não estão reunidos todos os pressupostos processuais de que dependeria o conhecimento do objeto de tal pedido deduzido pelo Requerente.

Questões prejudicadas

Todas as demais questões suscitadas ficam prejudicadas, designadamente a apreciação do pedido de juros indemnizatórios.

III – DECISÃO

Em razão do exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado por A..., SA e, em consequência:

- a) Manter na ordem jurídica o despacho de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa do ato tributário referente ao processo nº ...2024...;
- b) Manter na ordem jurídica a liquidação de imposto do selo (IS) plasmada na Declaração Mensal nº ..., de novembro de 2021 na parte referente ao IS liquidado e entregue ao Estado sobre a constituição de garantia bancária supra identificada;
- c) Condenar o Requerente nas custas do processo.

- **Valor do processo:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC e artigo 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, fixa-se ao processo o valor de

€302.313,76 (trezentos e dois mil, trezentos e treze euros e setenta e seis cêntimos).

- **Custas:** Fixa-se o montante das custas em €5.508,00 (tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária), ficando o respetivo pagamento a cargo do Requerente, conforme decidido supra (artigo 22º-4, do RJAT).

Lisboa e CAAD, 2 de março de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente/Relator)

Francisco Nicolau Domingos
(Árbitro Adjunto)

Carla Alexandra P. Almeida Rocha da Cruz
(Árbitra Adjunta)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votamos o sentido decisório, mas, na opinião do signatário, a fundamentação deveria ser reforçada nos termos *infra* descritos. Ou seja, somente se identificará nesta declaração a posição daquele relativamente à fundamentação que entende ser, também, adequada e relativamente às questões que Tribunal deve conhecer.

A – Questão da invocada ilegalidade e nulidade da decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa

A Requerente defende que a rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa consubstancia um ato nulo por falta de forma legal. Sucede que, como assinala a jurisprudência³:

O efeito útil e relevante do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, ou melhor, da sua rejeição liminar, traduz-se na manutenção na ordem jurídica dos atos tributários de liquidação postos em crise, pelo que é esse mesmo indeferimento ou rejeição 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 (ou de rejeição) 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 atos tributários de liquidação em causa.

No caso *sub iudice*, a Requerida, apesar de ter decidido que o pedido deve ser “rejeitado liminarmente”, acaba, por exemplo, por analisar se ocorre “injustiça grave ou notória”. Assim, a Requerida analisa se o ato impugnado é, ou não, ilegal. Não se verifica, deste modo, a invocada nulidade.

B – Questão da ilegalidade e anulabilidade da rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa com fundamento na violação do previsto no artigo 78.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária (“LGT”)

A Requerente solicita, por outro lado, a revisão oficiosa com fonte no artigo 78.º, n.º 4, da LGT. Ou seja, o normativo prevê uma possibilidade de revisão excecional da matéria tributável no prazo de 3 anos posteriores àquele em que foi praticado o ato tributário, sempre, nomeadamente, na condição de que o seu fundamento se encontre em “*injustiça grave ou notória*”. Isto é, exige-se a ocorrência de uma injustiça flagrante no apuramento da matéria tributável.

O conceito de «*injustiça grave ou notória*» deve ser interpretado a partir do grau de desvio em relação à realidade, embora sempre na condição da natureza inequívoca da injustiça, visto que é neste sentido que devemos interpretar o artigo 78.º, números 4 e 5, da LGT.

A jurisprudência⁴ entende quanto ao imposto do selo das garantias bancárias que:

56. No âmbito da relação de cobertura, há um compromisso entre o garante e o garantido pelo qual aquele se compromete a emitir uma garantia a favor da pessoa que venha a ser designada por este, exigindo como contrapartida o pagamento de uma comissão, ao mesmo tempo que o garantido se compromete, além de pagar essa comissão, a reembolsar imediatamente o garante, caso este venha a ter que efetivamente que efetuar ao beneficiário da garantia a prestação a que se comprometeu.

57. No âmbito da relação de atribuição, existe um negócio específico entre o dador da ordem e o beneficiário da garantia, que justifica que a garantia venha a ser prestada.

58. E, por fim, na relação de execução, o garante vincula-se a prestar ao beneficiário a garantia nos termos exatos em que se obrigou perante o dador da ordem. Estamos aqui perante um verdadeiro contrato, uma vez que se exige a aceitação do beneficiário, ainda que esta possa ser tácita nos termos previstos no artigo 217.º do Código Civil. Todavia, o contrato é de cariz unilateral ou não sinalagmático por criar apenas obrigações para o garante.

59. Perante a caracterização da relação triangular emergente da prestação de uma garantia autónoma, importa desde já concluir que uma garantia bancária autónoma que não chegou a ser apresentada ao seu beneficiário e, logo, não foi aceite por este não reúne as condições necessárias a produzir os efeitos jurídicos emergentes da relação de atribuição e da relação de execução, estando, conseqüentemente, prejudicada a sua função de garantia. Com efeito, a garantia autónoma pressupõe três relações contratuais entre sujeitos diversos. O contrato

³ Decisão arbitral n.º 856/2024-T, 18 de dezembro de 2025.

⁴ Decisão arbitral n.º 2025/2021-T, de 21 de fevereiro de 2022.

principal, ou seja, aquele donde decorrem as obrigações garantidas (para este efeito é irrelevante que as dívidas tributárias não sejam emergentes de uma relação contratual) e que é concluído entre o credor garantido e o devedor/ordenante. O contrato entre o devedor e o garante, em regra um banco, pelo qual este último se vincula, mediante uma remuneração (comissão de banco), a celebrar com o credor o contrato de garantia autónoma. E, por fim, o contrato de garantia autónoma em si, celebrado entre o banco/garante e o credor/beneficiário do qual decorre a obrigação autónoma.

60. O título de emissão de garantia bancária autónoma que não tenha obtido a expressão jurídica decorrente desta tripla relação contratual entre garante, ordenante e beneficiário, não assumiu a função de garantia e, conseqüentemente, traduziu-se numa declaração negocial inapta a produzir os respetivos efeitos jurídicos, tanto mais que os efeitos decorrentes da relação de atribuição e de execução só se podem produzir na esfera jurídica do beneficiário. Ora, na situação sub iudice o beneficiário da garantia foi absolutamente estranho ou alheio à emissão do título da garantia bancária e não foi chamado a efetuar a receção da garantia que determinou a liquidação de imposto do selo em crise.

61. Nesta medida, perante o cancelamento da garantia bancária n.º ... a pedido da Requerente, e a circunstância da mesma não ter sido apresentada nos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, e, assim, não ter ocorrido por parte do beneficiário o respetivo ato de aceitação, ato determinante para a outorga e consolidação da relação contratual emergente do contrato de garantia bancária, o referido título de garantia não adquiriu a função de garantia. (o sublinhado é nosso). Consequentemente, não se verificou a consolidação do facto tributário na ordem jurídica, aliás, este não chegou a ocorrer, porquanto, o contrato de garantia não foi outorgado por todos os intervenientes e, assim sendo, estamos perante uma situação de inexistência de facto tributário, razão pela qual não há lugar à exigibilidade de qualquer imposto do selo em relação à garantia n.º ..., a qual não se consolidou na ordem jurídica por efeito do seu cancelamento e, designadamente, por não ter sido alvo de aceitação por parte do seu beneficiário.

No caso *sub iudice*, se a garantia foi apresentada no processo n.º .../14...TELSB do Tribunal Central de Instrução Criminal, apesar de ter sido revogada por acórdão de 22 de fevereiro de 2022, o título assumiu, de 20 de outubro de 2021 a 22 fevereiro de 2022, a função de garantia, na medida em que o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa concluiu: «[j]ulgar procedente o recurso e, em sequência, revogar a caução económica» (nosso sublinhado). Insiste-se, se há revogação da caução económica – garantia bancária, entendemos ser imperativo concluir que a mesma foi aceite e produziu efeitos jurídicos durante um segmento cronológico.

Em resumo, se a situação do caso *sub iudice* não se subsume ao conceito de “injustiça grave ou notória” não é, desde logo, admissível a revisão.

C – Da ilegalidade e anulabilidade da liquidação de imposto do selo controvertida

A Requerente entende que a decisão de rejeição liminar da Autoridade Tributária Aduaneira e o ato de liquidação de Imposto do Selo padecem de inconstitucionalidade, por violação da obrigatoriedade das decisões jurisdicionais quanto aos efeitos do acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa – artigo 205.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”). Inconstitucionalidade essa que no juízo da Requerente também é patente pela violação do princípio da separação de poderes (artigo 111.º, n.º 1, da CRP) e do princípio do Estado de Direito democrático – artigo 2.º da CRP.

A Requerida, com a “rejeição liminar”, não se imiscuiu na atividade jurisdicional ou desrespeitou a decisão jurisdicional, limitou-se a apreciar o pedido de revisão do ato tributário com o Direito que entende ser aplicável, pelo que não há, por isso, violação de qualquer princípio constitucional.

Conclusão

Os atos colocados em crise dever-se-ão manter na ordem jurídica.

Lisboa, 2 de março de 2026

Francisco Nicolau Domingos