



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 116/2012-T

Tema: IS – Falta de fundamentação e de audição prévia, caducidade do direito à liquidação

Decisão Arbitral ¹
Processo n.º 116/2012-T

Autor / Requerente: ..., S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

1. Em 24 de Outubro de 2012 a ..., S.A., contribuinte fiscal n.º ..., com sede em ..., Freguesia de ..., Concelho de ..., ... submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral e um pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º n.º 1 alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (de ora em diante designado, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT) visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação designado por “*Demonstração de Acerto de Contas*”, n.º 2008 ..., Compensação n.º 2008 ..., de 11 de Janeiro de 2008, no montante de € 28.690,91 (vinte e oito mil seiscentos e noventa euros e noventa e um cêntimos), da autoria do Ministério das

¹ Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem Tributária), com versos em branco e por mim revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

Finanças, Direcção Geral dos Impostos, Departamento de Cobrança, e consequentemente, a anulação do referido acto tributário e condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada, AT) na devolução do imposto indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios. O pedido de pronúncia arbitral surge na sequência da notificação à Requerente do indeferimento do Recurso Hierárquico n.º .../2010, por despacho da Subdirectora Geral da DSIMT, de 2 de Fevereiro de 2012, interposto do indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ..., efectuado por despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária, de 25 de Maio de 2010.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, de 26 de Outubro de 2012, foi designado como árbitro único o signatário Olívio Augusto Mota Amador, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.

3. O tribunal arbitral foi constituído em 14 de Dezembro de 2012, na sede do CAAD (cfr., acta de constituição do tribunal arbitral).

4. Em 25 de Janeiro de 2013, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta.

5. Na mesma data da resposta a Requerida procedeu à junção do Processo Administrativo Tributário (PAT).

6. Realizou-se, de seguida, em 4 de Fevereiro de 2013, a primeira reunião do tribunal arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT.

As partes não apresentaram correcções às peças processuais.

Ambas as partes declararam pretender realizar alegações por escrito, tendo o tribunal arbitral concedido o prazo de dez dias para a apresentação das referidas alegações. (cfr., acta da primeira reunião do tribunal arbitral).

7. A Requerente e a Requerida apresentaram, dentro do prazo fixado pelo tribunal arbitral, as alegações escritas, respectivamente em 14 de Fevereiro e 13 de Fevereiro de 2013.

8. A posição da Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral e nas alegações escritas, é, em resumo, a seguinte:

8.1. O acto de liquidação objecto da presente pronúncia arbitral não contém qualquer motivação quanto à origem da necessidade de pagamento do valor em referência. A Requerente desconhece os aspectos fundamentais do acto, designadamente a sua natureza e fundamentação, ou os meios e prazos para reagir, caso não se conforme. Não se possibilitou ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto, indicando as razões de facto e de direito que determinaram o órgão a actuar. A ausência absoluta de fundamentação não permite uma impugnação conveniente do mesmo acto.

8.2. A mera referência a um outro documento, concretamente ao “*Débito da Nota n.º 2007 ...*”, não preenche o teor mínimo de informação para que um acto se considere fundamentado. Mesmo admitindo que a remissão para outro documento seria suficiente para a fundamentação do acto – o que não se concede – veja-se que mesmo procurando estabelecer uma relação entre os dois documentos não é possível perceber os motivos da exigência deste imposto. Nem sequer é possível determinar se decorre de correcções à matéria colectável ao imposto ou a juros compensatórios.

8.3. Entende a Requerente que a liquidação adicional n.º 2007 ..., da qual foi notificada em 10 de Maio de 2007, mais não faz do que espelhar as correcções das quais foi notificada através do envio do Relatório de Inspeção Tributária. Nessa “*Demonstração de Liquidação do Imposto do Selo*” são reflectidas as correcções resultantes da acção inspectiva externa realizada, não se compreendendo qual a origem do documento agora emitido e notificado.

8.4. Acresce que não obstante remeter para uma “*Demonstração de Liquidação do Imposto de Selo*”, o acto aqui reclamado se identifica como relativo ao IRC de 2004

o que tornou o acto ainda mais imperceptível e obscuro, não permitindo sequer conhecer o imposto que estará em causa.

8.5. A referida nota de cobrança n.º 2007 ... ainda que tenha por base um procedimento de inspecção, do qual constem os fundamentos para as diversas correcções que daí resultaram, bem como os cálculos que a eles conduziram, a verdade é que em parte alguma da *Demonstração de Acerto de Contas* n.º 2008 ... se vislumbra qualquer menção ao Relatório de Inspeção do qual constará a fundamentação aplicável.

8.6. Foi apenas em sede de projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa que, pela primeira vez, a AT fundamentou o acto de liquidação sustentando que o mesmo decorria de um erro de liquidação dos juros compensatórios.

8.7. Não é pelo facto de a Requerente ter aceite, tal como aceitou, as correcções fundamentadas no Relatório de Inspeção Tributária relativas ao imposto do selo do exercício de 2004, que significa que percebeu a fundamentação do Documento de Acerto de Contas, que veio a ser emitido posteriormente. Até porque não tinha de perceber uma vez que o mesmo documento não apresentava qualquer fundamentação, ainda que sumária. E mesmo que, por hipótese, tivesse percebido, tal factualidade nunca dispensaria a AT de cumprir o dever legal de fundamentação a que está vinculado por força da lei.

8.8. A AT assume um erro material para o qual a Requerente não contribui e lhe é totalmente alheio e não cumpre a obrigação legal de fundamentar os actos tributários. Se a AT cometeu um erro material não cabe à Requerente adivinhar em que é que consistiu esse erro.

8.9. A Requerente não ignora que as exigências de fundamentação se reduzem ao mínimo, porém o que a Requerente contesta não é o conteúdo mínimo da fundamentação, mas antes a total e absoluta ausência desse conteúdo mínimo no caso que ora se aprecia.

8.10. Por todo o exposto deverá o acto tributário aqui em causa ser anulado com todas as consequências legais, por preterição de formalidade essencial, consubstanciada na total ausência de fundamentação e consequente violação dos artigos 268.º da CRP e

77.º da LGT. Neste sentido pronunciou-se já o Tribunal Arbitral no âmbito do Processo n.º 30/2012 – T, onde se discutiu matéria em tudo semelhante à aqui em apreço.

8.11. Quanto à falta de audição prévia, a requerente afirma que não foi notificada, antes da liquidação do acto tributário de um projecto de decisão de forma a permitir-lhe a participação na formação da decisão, conforme preceitua o artigo 60.º da LGT. No caso concreto a AT procedeu a uma inequívoca violação quer do direito de participação quer do direito do contraditório, porque não permitiu que a Requerente pudesse exercer o seu direito de audição prévia antes de proceder à notificação da liquidação.

8.12. Assim, deverá o acto tributário ser anulado também por preterição de formalidade essencial de falta de audição prévia e consequente violação do artigo 60.º n.º 1 alínea a) da LGT.

8.13. Quanto à caducidade do direito à liquidação, a Requerente considera que a exigência de um pagamento adicional terá de ser alicerçada numa liquidação de imposto, validamente fundamentada e devidamente notificada ao contribuinte. Só que nesta situação verifica-se que estando em causa o ano de 2004 e tendo a notificação para pagamento sido emitida e consequentemente recebida já no decurso do ano de 2008 e sendo o imposto de selo caracterizado como um imposto de obrigação única haverá períodos relativamente aos quais a notificação foi efectuada depois do termo do prazo de caducidade legalmente consignado, em violação do disposto no artigo 45.º da LGT e, como tal, mostra-se ilegal.

9. A posição da Requerida expressa na resposta e nas alegações escritas é, em síntese abreviada, a seguinte:

9.1. O acto de liquidação adicional de juros compensatórios resulta de um erro material que ocorreu aquando da elaboração do documento de correcção uma vez que foi incorrectamente indicado como data de análise o dia 13/04/2006 quando deveria ter sido indicado o dia 14/04/2007, data da elaboração do relatório e do levantamento do auto, o que originou um erro de cálculo dos juros compensatórios.

9.2. Em sede de procedimento de inspecção a ora Requerente conheceu, não contestou e aceitou as correcções aritméticas efectuadas em sede de Imposto de Selo, efectuadas ao exercício de 2004.

9.3. Tendo a ora Requerente conhecimento exacto dos pressupostos que estiveram na base das correcções efectuadas, concordando plenamente com a fundamentação aduzida em sede de procedimento inspectivo, no que ao imposto de selo respeita, não tendo contestado essas mesmas correcções não aceita que venha agora invocar a falta de fundamentação das liquidações delas decorrentes.

9.4. Ao receber a notificação para pagar Imposto de Selo no montante de €717.272,82 e juros compensatórios no montante de €43 491,14 a Requerente com facilidade concluiria que se encontrava em falta o valor de €28.690,91 de juros compensatórios.

9.5. A liquidação de imposto de selo respeita o disposto no artigo 77.º da LGT com efeito tratou-se de uma liquidação adicional de juros compensatórios resultante da acção inspectiva n.º 0I2006..., da qual resultaram correcções por falta de liquidação de Imposto de Selo, cuja fundamentação consta do relatório da inspecção.

9.6. O relatório de inspecção fundamenta a liquidação adicional que resulta tão só da correcção de um erro material

9.7. Quanto à audição prévia, a AT considera que a Requerente foi notificada no âmbito do procedimento inspectivo para exercer o direito de audição em 19/03/2007 e que o fez em 03/04/2007.

9.8. O n.º 3 do artigo 60.º da LGT determina que quando o contribuinte tenha sido ouvido anteriormente em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1 da mesma disposição legal (no caso antes da conclusão do relatório da inspecção) é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

9.9. Assim, verificam-se os pressupostos para a dispensa de audição prévia prevista no n.º 3 do artigo 60.º da LGT

9.10. Quanto à caducidade determina a alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS que a obrigação tributária se considera constituída nas operações de crédito no momento

em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês.

9.11. Sendo o Imposto de Selo imposto de obrigação única, neste caso específico o crédito utilizado, sob a forma de conta corrente, o prazo não é determinado ou determinável e assim o facto gerador considera-se verificado no último dia de cada mês. Estando o imposto em falta todos os meses do ano de 2004, o facto tributário considera-se verificado no último dia de cada mês. O primeiro período de imposto em falta corresponde ao mês de Janeiro de 2004 considerando-se que o facto gerador se verificou em 31/01/2004.

9.12. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, o direito de liquidar os juros compensatórios sobre o imposto de selo, caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, em concreto até 31 /01/2008. Ora a “*Demonstração do Acerto de Contas*” foi notificada à Requerente em 21/01/2008, pelo que não se encontra verificada a alegada caducidade.

9.13. A Requerida conclui pela improcedência total do pedido de pronúncia arbitral formulado, sendo evidente a conformidade legal do acto objecto dos presentes autos.

II. QUESTÕES DECIDENDAS

10. Em face do exposto, nos números anteriores, as principais questões a decidir são as seguintes:

- a) O acto de liquidação designado por “*Demonstração de Acerto de Contas*”, n.º 2008 ..., Compensação n.º 2008 ..., de 11 de Janeiro de 2008, no montante de € 28.690,91 da autoria do Ministério das Finanças, Direcção Geral dos Impostos, Departamento de Cobrança padece de ilegalidade por incorrer no vício de falta de fundamentação;

- b) No acto de liquidação, identificado na alínea anterior, verificou-se a preterição da formalidade essencial de falta de audição prévia do contribuinte e consequente violação do artigo 60.º n.º 1 da LGT;
- c) A notificação para pagamento decorrente do acto de liquidação, identificado na alínea a), foi efectuada, em violação do disposto no artigo 45.º da LGT, depois do ter mo do prazo de caducidade legalmente estabelecido.

III. SANEAMENTO

11. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º n.º 1 do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, de acordo com o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

IV. FUNDAMENTOS DE FACTO

12. Tendo em conta o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

- A) A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos de IRC, no Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, como sociedade dominante, pelo exercício da actividade de fabricação de ... (C.A.E. ...) e foi objecto, no ano de 2006, de uma vasta acção inspectiva realizada pela AT, de âmbito geral e de âmbito parcial (IRC).

- B)** Na matéria de facto relevante para os presentes autos arbitrais importa apenas fixar que a Requerente foi objecto de procedimento tributário de inspecção levado a efeito pela Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, através da Ordem de Serviço n.º ..., de 26 de Junho de 2006, com a finalidade de verificar o cumprimento das correspondentes obrigações tributárias no exercício de 2004, ficando a acção concluída, em 9 de Março de 2007.
- C)** No âmbito da acção inspectiva, supra referenciada, a Inspeção Tributária apurou a falta de liquidação e pagamento de Imposto de Selo em empréstimos obtidos pela Requerente. Efectivamente a Requerente, em 31 de Dezembro de 2004, registava na sua contabilidade vários empréstimos não tendo, relativamente aos respectivos contratos de empréstimo, contabilizado o encargo com o Imposto de Selo nem entregue nos cofres do Estado o referido imposto. A Inspeção Tributária defendeu que os referidos contratos de empréstimo estão sujeitos a Imposto de Selo (n.º 1 do artigo 1.º do Código de Imposto de Selo (CIS) e o encargo do imposto pertence ao utilizador do crédito, ou seja à Requerente (alínea d) do art.2.º e alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIS), sendo a tributação em Imposto de Selo feita de acordo com a verba n.º 17.1.4 da Tabela Geral de Imposto de Selo (cfr., Relatório da Inspeção Tributária, fls 117 a 120 do PAT).
- D)** Em conformidade com o entendimento expresso na alínea anterior, a Inspeção Tributária procedeu ao cálculo de Imposto de Selo, determinando os saldos em dívida e, dessa forma, apurando o imposto em falta e concluindo que a Requerente deixou de liquidar e não entregou nos cofres do Estado o montante de € 717.272,82 de Imposto de Selo (Cfr., Relatório da Inspeção Tributária, fls 120 e 121 do PAT e Anexo 14 do Relatório da Inspeção Tributária, fls. 198 e 199 do PAT).

- E)** Através do ofício da DSIT n.º ..., de 13 de Março de 2007, a Requerente foi notificada, em 19 de Março de 2003, para o exercer o direito de audição relativamente ao Projecto de Relatório da Inspeção Tributária. A Requerente exerceu o direito de audição, a 3 de Abril de 2007, tendo concordado com as correcções propostas, em sede de Imposto de Selo. (cfr., Relatório da Inspeção Tributária fl. 123 do PAT e ponto IX-2.4. Imposto do Selo do referido Relatório a fls. 168 do PAT).
- F)** Em resultado do Relatório da Inspeção Tributária a AT emitiu, de forma sucessiva, diversas notificações dirigidas à Requerente e que estão identificadas no artigo 36.º da sua petição arbitral e no ponto n.º 7 das alegações escritas da Requerente.
- G)** Relativamente ao Imposto de Selo e tendo em conta o exposto na alínea D), a Requerente foi notificada, em 10 de Maio de 2007, da *Demonstração de Liquidação de Imposto de Selo* n.º 2007 ..., resultante das correcções efectuadas no decorrer da acção inspectiva n.º 0I2006..., no montante total de € 717 272,82, sendo € 760.763,96 relativos a imposto de selo e € 43 491,14 relativos a juros compensatórios.
- H)** A liquidação referenciada na alínea anterior não foi objecto de reclamação ou de impugnação e a Requerente, em 8 de Junho de 2007, procedeu ao pagamento integral.
- I)** Através do ofício n.º ..., de 3 de Julho de 2007, a Direcção de Serviços de Inspeção Tributária solicitou à Direcção de Serviços de Cobrança do IR que procedesse à liquidação adicional de juros compensatórios, referentes à correcção de Imposto de Selo efectuada no âmbito da inspeção n.º 0I2006..., uma vez que aquando da concretização das correcções efectuadas e da

elaboração do documento de correcção foi emitido no sistema informático o DCU n.º ..., tendo por lapso sido inserida como data de análise, 13 de Abril de 2006, quando deveria ser 13 de Abril de 2007. Deste modo aquando das liquidações apenas foram calculados juros compensatórios até 13 de Abril de 2006, tendo ficado 365 dias de juros compensatórios excluídos da contagem. Pelo período compreendido entre 14 de Abril de 2006 e 13 de Abril de 2007 o cálculo do montante de juros compensatórios é de € 28.690,91 (Cfr., fls. 41 a 49 do PAT).

- J)** Em consequência do disposto na alínea anterior, foi emitida a *Demonstração do Acerto de Contas n.º 2008 ... Compensação n.º 2008 ...* de 11 de Janeiro de 2008, no montante de €28 690,91. Do referido documento salientam-se as seguintes informações:

Imposto: IRC

Período: 2004-01-01 a 2004-12-31

Data Movimento: 2008-01-11

Data valor: 2008-01-10

Descrição: Débito de Nota 2007 ...

Montante: -28.690,91

Total D C: -28.690,91

Data limite de pagamento: 2008-02-20

Saldo a pagar: €28.690,91

Aviso/Notificação de Cobrança para pagamento no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo (Cfr., documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Petição Arbitral).

- K)** Em 12 de Fevereiro de 2008, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de ... um pedido de esclarecimento relativo ao acto identificado na alínea anterior, no qual solicitou explicações quanto à natureza do montante em causa e

quanto aos cálculos utilizados para o seu apuramento. (Cfr., fls. 16 e 17 do PAT)
A Requerente não obteve resposta por parte da AT.

L) A 18 de Junho de 2008 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, que recebeu o n.º ..., do acto identificado na alínea J).

M) Através do Ofício n.º ..., de 3 de Maio de 2010, a Requerente foi notificada do Projecto de Decisão da Reclamação Graciosa tendo exercido a sua defesa, por escrito, em sede de audição prévia, a 21 de Maio de 2010.

N) A Reclamação Graciosa veio a ser indeferida por despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária, de 25 de Maio de 2010, tendo sido notificado à Requerente, através do ofício n.º ..., de 1 de Junho de 2010.

O) Em 2 de Julho de 2010 a Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa, que recebeu o n.º .../2010.

P) O recurso hierárquico n.º .../2010 foi indeferido por despacho da Subdirectora Geral da DSIMT, de 2 de Fevereiro de 2012, e notificado à Requerente, através do ofício da Direcção de Finanças de ..., em 26 de Julho de 2012.

13. Os factos enunciados no n.º anterior integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

V. FUNDAMENTOS DE DIREITO

14. A matéria de facto está fixada (vd., supra n.º 12) e vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões já enunciadas (vd., supra n.º10).

15. Começaremos por apreciar a primeira questão enunciada (vd., alínea a) do n.º 10), ou seja, o acto de liquidação designado por “*Demonstração de Acerto de Contas*”, n.º 2008 ..., *Compensação n.º 2008* ..., de 11 de Janeiro de 2008, no montante de € 28.690,91 da autoria do Ministério das Finanças, Direcção Geral dos Impostos, Departamento de Cobrança padece de ilegalidade por incorrer no vício de falta de fundamentação.

16. A fundamentação é uma exigência dos actos tributários em geral imposta constitucionalmente, através do artigo 268.º da CRP, e legalmente, através do artigo 77.º da LGT.

A este respeito Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 77.º da LGT, afirmam “*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).

A fundamentação deve consistir numa exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão. No caso de fundamentação por remissão deve ser referido

explicitamente a concordância com os fundamentos de pareceres, informações ou propostas anteriores, incluindo os que integrem o relatório da inspecção tributária.

Saliente-se que o Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, de 19 de Janeiro de 1993, refere “ *A fundamentação, mesmo por remissão, deve ser expressa no próprio acto, por indicação da peça do processo cujas razões o acto assume, não podendo na ausência dessa indicação no próprio acto, ser buscada em qualquer peça do processo administrativo* “(in Apêndice ao Diário da República, de 16 de Outubro de 1995, pp. 1-5).

Se a fundamentação não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência o acto considera-se não fundamentado (vd. n.º 2 do artigo 125.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA)). Além disso, a fundamentação de actos que afectem direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos deve ser acessível, ou seja, o conteúdo da fundamentação deve ser facilmente perceptível pelo destinatário (vd., n.º 3 do artigo 268.º da CRP).

17. A fundamentação da liquidação de juros compensatórios merece por parte do legislador, da jurisprudência e da doutrina uma atenção particular.

O legislador trata especificamente da liquidação dos juros compensatórios no n.º 9 do artigo 35.º da LGT ao estatuir que a liquidação “...*deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas*” Esta exigência integra-se no dever geral de fundamentação expressa e acessível dos actos lesivos, de acordo com o disposto no n.º 3 do art. 268.º da CRP.

O STA, no Acórdão, de 7 de Janeiro de 2009, conclui que “... *a mínima fundamentação exigível em matéria de actos de liquidação de juros compensatórios terá de ser constituída pela indicação da quantia sobre que incidem os juros, o período de tempo considerado para a liquidação e a taxa aplicada, para além da indicação das normas legais em que assenta a liquidação desses juros e que esses elementos devem ser indicados na liquidação, directamente ou por remissão para algum documento anexo.*” (vd., recurso n.º 871/08, disponível em www.dgsi.pt/jsta)

Nesta matéria é importante trazer à colação a posição defendida por Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa ao afirmarem que “... o conhecimento integral do itinerário valorativo e cognoscitivo seguido pela entidade que liquidar os juros não dispensará:

- *indicação do montante dos juros, separado do montante do tributo, se for liquidado concomitantemente;*
- *os termos inicial e final da contagem dos juros;*
- *a taxa ou taxas e os períodos a que se reporta cada uma delas, se não for a mesma taxa aplicada para cálculo da totalidade dos juros;*
- *a indicação dos diplomas legais que prevêm a responsabilidade por juros compensatórios e os que prevêm as taxas aplicadas;*
- *a situação fáctica violadora da lei que justifica a liquidação dos juros ou os factos que levaram a Administração Tributária a concluir que o atraso na liquidação se deveu a actuação culposa do contribuinte.” (vd., ob. cit., p. 285)*

18. Na factualidade objecto dos presentes autos arbitrais (vd., alínea I) do n.º 12) verifica-se que o acto de liquidação adicional de juros compensatórios objecto de impugnação resulta da necessidade de reparar um erro material da exclusiva responsabilidade da AT, que a própria reconhece (vd., n.º 30.º da Resposta da AT nos presentes autos arbitrais), ocorrido na elaboração do documento de correcção emitido no sistema informático (DCU n.º ...). Erro traduzido em excluir da contagem de juros compensatórios 365 dias referentes ao período de 14 de Abril de 2006 a 13 de Abril de 2007.

19. O acto objecto de pronúncia arbitral, ou seja, o acto de liquidação adicional de juros compensatórios designado “*Demonstração do Acerto de Contas*” n.º 2008 ..., Compensação n.º 2008 ... de 11/01/2008, contem diversos elementos informativos, enunciadas na factualidade objecto dos presentes autos arbitrais (vd., alínea J) do n.º 12). Dois elementos informativos constantes do acto merecem análise detalhada:

a) Na **Identificação do Imposto** verifica-se um erro ao constar IRC, em vez, de Imposto de Selo. Aliás num documento da AT anexo à decisão da Reclamação Graciosa surge impressa a referência a “IRC” que depois é, de forma manuscrita, riscada e substituída por “IS” (vd., fl. 32 do PAT).

b) Na **Descrição** remete-se para o Débito de Nota 2007 A referida Nota está expressa na *Demonstração de Liquidação de Imposto de Selo* n.º 2007 ..., no montante total de € 717 272,82, sendo € 760.763,96 relativos a imposto de selo e € 43 491,14 relativos a juros compensatórios, mas a referida Nota não respeita à correcção do calculo dos juros compensatórios realizada pela AT.

Saliente-se que no presente acto não existe qualquer menção ao Relatório de Inspeção, resultante da acção inspectiva n.º 0I2006..., no qual consta a detecção da falta de liquidação e pagamento de Imposto de Selo por parte da Requerente.

20. Da análise dos factos constantes nos pontos n.ºs 18.º e 19.º resulta que o acto de liquidação, objecto do pedido pronúncia arbitral, não preenche um teor mínimo de informação que permita considerar verificados os requisitos que, a nível constitucional, legal, jurisprudencial e doutrinal, são exigidos para a fundamentação dos actos tributários, e que se encontram referidos nos anteriores pontos n.ºs 16.º e 17.º.

Efectivamente da análise do acto de liquidação objecto da presente pronúncia arbitral não é possível conhecer o itinerário valorativo e cognoscitivo seguido pela AT para proceder à liquidação daqueles juros compensatórios, revelando a fundamentação obscuridade e insuficiência.

Verifica-se obscuridade na fundamentação, porque não consta a identificação correcta do tipo de imposto, ou seja, Imposto de Selo, sendo antes identificado o IRC. Este erro contribui para tornar mais difícil perceber as razões do acto.

Resulta também a insuficiência da fundamentação, porque o conteúdo do acto não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão da sua emissão. A remissão para o Débito da Nota 2007 ... não esclarece minimamente as razões determinantes para a correcção dos juros compensatórios realizada para suprir o erro da AT.

21. A Requerida vem alegar que a Requerente ao receber a notificação para pagar o Imposto de Selo no montante de €717.272,82 e juros compensatórios no montante de €43.491,14 com facilidade concluiria que se encontrava em falta o valor de €28.690,91 de juros compensatórios, porque a Requerente tinha exercido o direito de audição no procedimento de inspecção e concordado com a correcção proposta, em sede de imposto de selo.

Não podemos acompanhar, salvo o devido respeito, esta posição da Requerida porque não é aceitável que, perante insuficiências manifestas de fundamentação da exclusiva responsabilidade da AT, se imponha ao contribuinte o ónus de detectar e suprir as referidas falhas de fundamentação.

No caso de existir um deficiente cumprimento do dever de fundamentação por parte da AT não compete ao contribuinte fazer suposições e tentar descortinar a fundamentação completa para os actos da AT.

A Requerida insinua que a Requerente terá, de certa forma, percebido as motivações do acto de liquidação objecto da presente pronúncia arbitral pelo facto de ser um contribuinte com uma estrutura organizativa de grande dimensão e tecnicamente muito especializada. Mesmo que esse facto seja verdadeiro, entendemos que o cumprimento deficiente do dever de fundamentação a cargo da AT, não pode ser convalidado pela acção do contribuinte, independentemente da dimensão organizativa ou da sofisticação dos seus serviços.

22. Nestes termos, deverá ser considerada procedente a arguida preterição de formalidade, decorrente do incumprimento do dever legal de fundamentação, que nos termos do artigo 268 da CRP e 77.º da LGT impende sobre a AT, de onde decorre a anulação do acto tributário em causa nos presentes autos arbitrais.

23. Em seguida analisamos a questão (vd., alínea b) do n.º 10) de saber se no acto de liquidação, objecto dos presentes autos arbitrais, verificou-se a preterição de

formalidade essencial de falta de audição prévia e conseqüente violação do artigo 60.º da LGT.

24. O artigo 60.º da LGT assegura a participação dos contribuintes na formação das decisões e deliberações que lhe dizem respeito, de acordo com o estabelecido no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

O n.º 3 do artigo 60.º da LGT afirma *“Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado”*

25. A jurisprudência do STA tem salientado que a circunstância do contribuinte ter sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária dispensa a sua audição antes da liquidação (vd. Ac. STA de 15-10-2003 recurso n.º 1115/03; Ac. STA de 16-05-2007, recurso n.º 186/07; Ac. do Pleno do STA de 24-10-2007, recurso n.º 131/07, disponíveis em www.dgsi.pt/jsta)

26. Na factualidade objecto dos presentes autos arbitrais ficou provado que a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia relativamente ao Projecto de Relatório de Inspeção Tributária e concordou com as correcções propostas pela AT em sede de Imposto de Selo (vd., alínea E) do n.º 12).

27. A correcção do erro da AT na liquidação dos juros compensatórios, nos precisos termos constantes da alínea I) do n.º 12, não configura um facto novo susceptível de ser enquadrado no n.º 3 do artigo 60.º da LGT, porque não existe uma alteração de factos ou de critérios de análise dos mesmos, relativamente ao estabelecido no Relatório da Inspeção Tributária, sobre o qual a Requerente foi ouvida.

28. Considerando o exposto nos pontos anteriores, improcede a alegação da Requerente de que se verificou a preterição de formalidade essencial de falta de audição prévia.

29. Cabe agora analisar se a notificação para pagamento foi efectuada depois do prazo de caducidade legalmente consignado em violação do disposto no artigo 45.º da LGT (vd., alínea c) do n.º 10).

30. O artigo 45.º n.º 1 da LGT estabelece que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. Por seu lado, o n.º 4 do mesmo artigo estatui que o prazo de caducidade conta-se nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no IVA e nos impostos sobre o rendimento mediante a verificação de certas circunstâncias.

31. Sendo o Imposto de Selo um imposto de obrigação única e tendo o crédito sido utilizado pela Requerente, sob a forma de conta corrente, não sendo o prazo determinado ou determinável, o facto gerador considera-se verificado no último dia de cada mês, de acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS.

Verificando-se o imposto em falta todos os meses do ano de 2004, o primeiro período de imposto em falta corresponde ao mês de Janeiro de 2004, tendo o facto gerador ocorrido em 31 de Janeiro de 2004.

Atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT o direito de liquidar os juros compensatórios sobre o Imposto de Selo caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos, ou seja, até 31 de Janeiro de 2008. O acto de liquidação objecto dos presentes autos arbitrais foi notificado à Requerente, em 21 de Janeiro de 2008, pelo que não se encontra verificada a alegada caducidade.

32. Pelo exposto, não é possível, como pretende a Requerente julgar procedente a alegada caducidade da liquidação.

33. Por fim, a Requerente faz também o pedido de juros indemnizatórios que devem acrescer à devolução do imposto indevidamente pago.

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Sobre esta questão o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa exprimiu, em anotação ao artigo 61.º do CPPT, uma posição que merece o nosso total acordo, segundo a qual “... a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e, por isso, justifica-se a anulação do acto, por estar afectado de ilegalidade. Mas o reconhecimento de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu. Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito. Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele. Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas. Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, conseqüentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação. Por isso, pode-se considerar justificado que, nestas situações, não resultando da decisão anulatória a comprovação da existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor,

fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.” (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, vol. I, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 531 e 532).

Esta é também a posição dominante da jurisprudência do STA (vd., Ac. STA, de 07-09-2011, recurso n.º 0416/11, disponível em www.dgsi.pt/jsta).

34. No presente caso a anulação do acto de liquidação dos juros compensatórios resultou de vício formal de falta de fundamentação e não de qualquer ilegalidade, à luz das normas substantivas, que expresse o carácter indevido da prestação tributária. Assim, não pode concluir-se, de acordo com o artigo 43.º da LGT, que se encontram reunidos os requisitos para a Requerente poder ser indemnizada, pelo que improcede o alegado pela Recorrente quanto aos juros indemnizatórios.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente, o alegado vício de preterição de formalidade legal por falta de fundamentação do acto de liquidação designado por “*Demonstração de Acerto de Contas*”, n.º 2008 ... *Compensação n.º 2008* ..., de 11 de Janeiro de 2008, no montante de € 28.690,91 da autoria do Ministério das Finanças, Direcção Geral dos Impostos, Departamento de Cobrança, anulando-o na sua totalidade.
- b) Condenar a Requerida a restituir a quantia indevidamente liquidada e paga no montante de € 28.690,91 (vinte e oito mil seiscientos e noventa euros e noventa e um cêntimos);
- c) Julgar improcedentes os alegados vícios de preterição do dever de audição prévia e de caducidade da liquidação do acto de liquidação identificado na alínea a);
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor do processo em € 28.690,91 (vinte e oito mil seiscientos e noventa euros e noventa e um cêntimos) nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força da alínea *a*) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas calculadas nos termos da Tabela I do RCPAT em função do valor do pedido, a cargo da Requerida em € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros), nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 14 de Março de 2013

O Árbitro

(Olívio Mota Amador)