

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 125/2021-T

Tema: IS. Falta de fundamentação. Caducidade do direito à liquidação.

SUMÁRIO:

1. A fundamentação do acto de liquidação mais não é do que a forma de a “AF exteriorizar os motivos por que procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, de uma forma clara, congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão.
2. O prazo de caducidade conta-se, para efeitos de imposto do selo, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., com o número de identificação fiscal..., com sede em Beja, na ..., ..., ... (doravante designada por Requerente), vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2011..., por si apresentado em 28.01.2011, do acto de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2010..., apresentada em 02.11.2010, e do acto de liquidação de Imposto de Selo (“IS”) n.º 2010 ... de 03.06.2010, bem como à condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) no reembolso do imposto e juros indevidamente pagos, acrescido do pagamento dos juros indemnizatórios legalmente devidos.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 03.03.2021 pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro, tendo esta comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03.05.2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT o Tribunal Arbitral singular ficou constituído em 21.05.2021.

Em 02.06.2021 foi proferido despacho tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 07.09.2021, a Requerente veio prescindir da prova testemunhal.

Por despacho de 14.09.2021, foi decidido dispensar reunião e alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

III. DO MÉRITO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima dedicada à exploração agropecuária – cfr. certidão permanente com o código de acesso ... (doc. 3, junto com o pedido arbitral).
- b) Em 28.07.2000, a ora Requerente, enquanto promitente adquirente, celebra vários contratos promessa de compra e venda relativos a diversos imóveis (PA6);
- c) Em 29.04.2003, a ora Requerente, por escritura de compra e venda, procedeu à aquisição dos seguintes imóveis: ... (...), ... (...), ... (...) e ... (...) (PA6);
- d) Em 30.07.2004, a ora Requerente, por escritura de compra e venda, procedeu à aquisição dos seguintes imóveis: Herdade ...(U-....º e ...) e ... (...) (PA6);
- e) Em 09.08.2006, a ora Requerente, por escritura de compra e venda, procede à aquisição dos seguintes imóveis: ... e ... (U-..., U-..., U-... e R-... Secção N) e ... (U-....º e ... Secção L) (PA6);
- f) Em 07.08.2007, a ora Requerente, por escritura de compra e venda, procede à aquisição dos seguintes e últimos imóveis: ... (U-..., U-..., U-..., U-..., U-...) (PA6);
- f) Em 14.04.2010, no âmbito Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária (PNAIT), foi emitida a ordem de serviço OI2010..., para os Serviços da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Beja procederem à verificação de factos tributários,

em sede de Imposto de Selo, relativos ao exercício de 2007, do sujeito passivo, a ora Requerente;

g) Em 27.05.2010, pelo Ofício n.º ..., após conclusão de procedimento de inspecção tributária, foi enviado à Requerente a nota de liquidação, correctiva, de Imposto de Selo n.º 2010... (doc. 2 junto com o pedido arbitral), tendo por base o seguinte fundamento (doc. 4 junto com o pedido arbitral):

«A presente Ordem de serviço tem origem nos elementos recolhidos no âmbito da OI2009..., assumiu o carácter interno e incide no exercício de 2007, em sede de Imposto de Selo.

III - Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria Tributável

Após a análise das escrituras de compra e venda de bens imóveis, em que foram vendedores B... e C... e compradora D..., SA., NIPC..., verificou-se que os montantes liquidados e efectivamente pagos a título de Imposto de Selo, foram muito inferiores aos devidos, conforme se demonstra:

- Prédios vendidos que constam da escritura celebrada em 29 de Abril de 2003, no Cartório Notarial de ...:

- Herdade do ...- € 459.465,50

- Herdade da ...- € 449.838,00

- Herdade do ...- € 458.765,19

- Herdade do ...- € 477.483,60 e prédio urbano destinado a fins agrícolas situado em ...

- € 99.759,50. Imposto de Selo liquidado e pago - € 27.103,63 (para efeitos de cobrança do referido imposto o valor do acto é € 3.477.238,30).

- Prédios vendidos que constam da escritura celebrada em 30 de Julho de 2004, no Cartório Notarial de ...:

- Herdade ...- € 3.990.383,18

- ...- € 125.000,00

Imposto de Selo liquidado e pago - € 32.920,66.

- *Prédios vendidos que constam da escritura celebrada em 9 de Agosto de 2006, no Cartório Notarial de E...– Lisboa:*

- *Herdade da ... e ...- € 1.850.000,00*

- *Herdade ...- € 120.504,58*

Imposto de Selo liquidado e pago - € 15.764,04.

- *Prédios vendidos que constam da escritura celebrada em 7 de Agosto de 2007, no Cartório Notarial de F...– Lisboa:*

- ... - € 350.000,00

Imposto de Selo liquidado e pago - € 2.800,00.

Na aquisição onerosa do direito de propriedade sobre imóveis, o imposto de selo incide sobre o valor tributário, ao qual se aplica a taxa de 0,8% (art. 50.º da TISelo anexa ao Regulamento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12700, de 20/11/1926 e/ou verba 1.1 da tabela Geral de Imposto de Selo aprovada pelo Decreto-lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro).

O valor declarado pela D..., SA, no conjunto das escrituras em análise foi de € 8.380.899,03, sobre o qual foi pago imposto de selo na importância de € 78.588,32.

Confirmado que está que o montante efectivamente pago, pela aquisição do direito de propriedade dos bens imóveis foi de € 13.916.461,33, a este corresponderia imposto de selo a pagar na importância de € 111.331,69.

€ 13.916.461,33 x 0,8% = € 111.331,69.

Assim e porque a última escritura foi celebrada em 7 de Agosto de 2007, não caducou o direito à liquidação do imposto, conforme artigos 39.º do Código de Imposto de Selo e 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária, pelo que se conclui que tendo sido por ela D..., SA apenas paga a importância de € 78.588,32, deverá ser liquidado imposto pela diferença, conforme se demonstra:

€ 78.588,32 (Imposto pago) - € 111.331,69 (Imposto devido) = € 32.743,37 (Imposto a pagar).

Valor do Imposto de Selo a pagar (Verba 1.1 da Tabela Geral) - € 32.743,37»;

h) Em 2010.11.02, é instaurado o procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2010...;

i) Em 2010.12.23, pelo Ofício n.º ..., é a ora Requerente notificada do despacho de indeferimento proferido pelo do Sr. Director de Finanças [Direcção de Finanças de Beja], em 2010.12.22 (PA), com o seguinte fundamento:

«Na decisão de indeferimento da reclamação graciosa foram contrariados os argumentos apresentados, pelo reclamante, ora recorrente, nos seguintes termos:

a) A falta de fundamentação da nota de liquidação

«Reconhecendo-se o elevado mérito deste capítulo da petição, tem porém o mesmo o óbice de ser construído sobre uma base artificiosa, uma vez que a reclamante acompanhou pari et passu todos os procedimentos administrativos que conduziram à liquidação adicional, nos termos dos quais foi notificada de que a breve prazo os serviços a notificariam da respectiva liquidação, a qual, como logo lhe foi indicado - e porque, como também se lhe disse, nessa mesma data era notificada dos fundamentos que presidiriam à dita liquidação – conteria (somente) a indicação dos meios de defesa e do prazo de pagamento do imposto [cf. ofício n.º ..., de 2010-05-27, cujo aviso de recepção foi assinado no dia 28 seguinte; e a mesma informação consta, adicionalmente, do ofício n.º ..., de 2010-04-14, com aviso de recepção assinado no dia seguinte (anteriormente, foi a reclamante convidada a participar na respectiva decisão, conforme ofício n.º ..., de 2010.04.16)].

Ora, se a reclamante recebeu 8 páginas com a fundamentação, de facto e de jure e discriminação das contas, das correcções efectuadas, não tem nenhum cabimento vir agora alegar que a liquidação contestada carece de fundamentação e que ignora totalmente a que factos se refere.

A não ser que, na sua interpretação da lei, a dita liquidação devia ser outra vez acompanhada (ou incluir) essas 8 páginas de fundamentação das correcções, às quais se seguiria a expedição da liquidação, como foi logo informada.

Ainda acrescem outros factos que afastam por completo a afirmação feita de que “ignora por completo qual o fundamento da liquidação ora reclamada”, como, por exemplo:

- as escrituras foram assinadas pela reclamante e os respectivos meios de pagamento (cheques) também e, assim sendo, como pode afirmar que não sabe da existência de uma diferença de valores entre uns documentos e outros e que o imposto entregue foi liquidado sobre o valor das escrituras quando o deveria ser sobre o preço efectivamente pago?

- os elementos desses documentos constam da sua contabilidade e essa é mais uma razão para ela saber e ter o dever de conhecer as respectivas discrepâncias,

- as divergências em causa foram confirmadas e documentadas pelo seu próprio TOC, e, por tudo isto, não pode vir agora alegar, como o faz logo na primeira linha da página 2 da petição, que “ignora por completo qual o fundamento da liquidação ora reclamada”.

Em conclusão: a reclamante foi pormenorizadamente notificada do acto tributário que, rectificando a sua situação fiscal, sobre ela fez impender um encargo adicional e, por conseguinte, é nitidamente improcedente o argumento de que a contestada liquidação do imposto do selo carece de fundamento.»

b) A caducidade do direito à liquidação

«Começando por invocar os artigos 35.º, n.º 1, e 36.º, n.º 1, do CPPT, sobre a eficácia dos actos tributários, vem a reclamante alegar, na linha da tese anterior, que só em 2010 teve conhecimento da pretensa liquidação e, por isso, e face ao disposto no artigo 45.º, n.ºs. 1 e 4 da LGT, no que respeita aos contratos celebrados em 2003 e 2004, há muito que se encontram esgotados os prazos para que se pudesse efectuar qualquer liquidação e que não existe razão alguma para imputar os factos tributários ao ano de 2007.

No que se refere a esta alegação, há a esclarecer o seguinte:

a) a reclamante adquiriu imóveis nos anos de 2003, 2004, 2006 e 2007, sendo que a soma dos preços que consta nessas escrituras (e sobre a qual se apurou o Imposto do Selo) é do montante de € 8.380.899,03, mas sucede que, anteriormente, a reclamante assinou dois cheques de pagamento de todas essas aquisições do valor global de € 13.916.461,32;

b) conclusão preliminar e óbvia: o preço declarado (globalmente) não corresponde ao preço efetivamente pago, sendo este muito superior;

c) seguidamente, teremos de perguntar qual ou quais as escrituras onde foi declarado um preço inferior ao real?

d) isto não se sabe, nem se pode vir a saber, uma vez que a contabilidade da reclamante não contém a devida destrinça e os próprios contratos promessa também não conferem com as escrituras nem com o preço pago (dando estes um valor intermédio: € 10.744.889,80);

e) em face destas características dos elementos em causa, é óbvio, e também é certo, que é com a última entrega do imposto do selo que se verifica a existência de uma parcela em falta, a qual poderia ter sido suprida pela reclamante nessa altura, procedendo ao respectivo acerto de contas;

f) Por conseguinte, e ao contrário do que refere a reclamante, não se trata de reportar factos de 2003 e 2004 ao ano de 2007, trata-se, isso sim, e porque não se sabe nem se pode saber a que aquisições respeita o excesso do preço pago, de relevar fiscalmente uma constatação matemática: em 2007 o total do imposto liquidado era de € 78.588,32 e nessa mesma data deveria somar € 111,331,69, portanto, é nessa precisa data que se mostra em falta o valor de € 32.748,37 (e respectivos juros compensatórios).

Porque os factos só admitem realmente esta interpretação, o argumento de que caducou o direito à liquidação relativamente aos contratos de 2003 e 2004 não tem cabimento, porque, repete-se, não se está a fazer qualquer reporte "para diante" de imposto em falta relativo aos negócios desses anos, uma vez que nada prova, nem sequer sugere, que foram essas, e só essas, as escrituras cujo valor declarado é inferior ao preço pago.

Aliás, pela mesma ordem de ideias, pode-se defender o contrário; que as escrituras com o dito «lapso» são as dos dois últimos anos (e por que não?) - pois, podia-se defender esta posição, que tem a mesma sustentação da anterior, subscrita pela reclamante), mas não se defende - apenas se prolonga a tese da reclamante - porque, volta-se a sublinhar, não se trata de um caso de reporte de factos, mas sim da

constatação de uma realidade jus-tributária: a última liquidação do imposto deveria ter determinado a soma de 111 e não de 78 mil euros, portanto, é essa liquidação que se corrige, dentro do prazo de caducidade (como implicitamente a reclamante reconhece), porque é com ela, que não corresponde à soma dos meios de pagamento, que sobressai um montante em falta.»;

j) Em 2011.01.28, o sujeito passivo, apresenta recurso hierárquico.

k) Em 2020.11.24, a Requerente foi notificada, pelo sistema “Via CTT”, do despacho de indeferimento proferido, em 2020.11.23, pela Directora de Serviços da DSIMT, nos seguintes termos (doc. 1 junto com o pedido arbitral):

«a) A falta de fundamentação da nota de liquidação.

No cumprimento da ordem de serviço OI2010..., foi aberto um procedimento de inspecção tributária, para se proceder à verificação de factos tributários, em sede de I. Selo, relativos ao exercício de 2007.

Como se comprova do teor da petição que deu lugar à instauração deste procedimento de recurso hierárquico, o ora recorrente, no âmbito do princípio da colaboração, plasmado no art.º 59º da LGT, entregou na Divisão de Inspecção Tributária de Beja, em 2009.11.29, «todos os elementos que lhe foram solicitados».

No decurso do procedimento inspectivo o, ora recorrente, foi notificado para exercer o seu direito de audição, nos termos do art.º 60 do RCPITA, relativamente ao projecto de conclusões do relatório da inspecção [ofício n.º ..., de 2010.04.16].

Com a conclusão do procedimento inspectivo o, ora recorrente, foi notificado nos termos do n.º 2 do art.º 62º do RCPITA [ofício n.º ... de 2010.05.27], do teor do relatório final do procedimento inspectivo, contendo este os fundamentos das correcções efectuadas à matéria tributável, e informando de que os serviços da AT iriam proceder à notificação da respectiva nota de liquidação com indicação do prazo de pagamento e dos meios de defesa.

Nos termos do n.º 2 do art.º 36º do CPPT, as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado,

bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.

Assim, encontrando-se o ora recorrente, notificado do relatório final do procedimento inspetivo, contendo este o despacho decisório, as correcções efectuadas à matéria tributária e os seus fundamentos, para se completar o disposto na referida norma [n.º 2 do art.º 36º do CPPT], estava em falta a notificação da nota de liquidação com indicação dos meios de defesa que legalmente assistem ao contribuinte – ora recorrente, daí esta apenas indicar que:

«Fica V.Ex^a notificado(a) para no prazo de 30 dias a contar do 3º dia posterior ao registo, efectuar o pagamento do Imposto do Selo relativo ao ano indicado. || Poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos art.º 70.º e 102.º do CPPT. O Director-Geral»

Portanto, uma vez que o, ora recorrente, acompanhou e participou, nos termos previstos no RCPITA, nos procedimentos administrativos que conduziram à correcção da matéria tributária, cujos fundamentos fazem parte integrante do relatório final da inspecção, que lhe foi previamente notificado, e conduziram à posterior emissão da nota de liquidação de I. Selo, temos de concordar com a DF de Beja que, não assiste qualquer razão ao recorrente relativamente à invocada falta de fundamentação da nota de liquidação.

b) A caducidade do direito à liquidação.

Em 2000.07.28, o ora recorrente celebra contratos de promessa de compra e venda relativos à aquisição de diversos prédios, tendo clausulado em cada um dos contratos promessa que “[o] presente contrato é uno e incindível do contrato global, só interessando às partes, na medida em que todo o negócio se venha a realizar, pelo que aceitam e declaram que a não realização de qualquer um dos elementos do negócio global, permite ao não faltoso exigir a resolução do presente contrato por esse facto, com as legais consequências.”.

O recorrente, no cumprimento dos referidos contratos promessa e por intermédio de escrituras de compra e venda, adquiriu vários prédios nos anos de 2003, 2004, 2006 e 2007.

O recorrente utiliza como meio de pagamento para todas essas aquisições dois cheques, que assinou, no valor global de € 13.916.461,32.

A soma dos valores que consta nas escrituras de compra e venda, que serviram de base à liquidação de Imposto do Selo, são no montante total de € 8.380.899,03.

A contabilidade, do ora recorrente, não contém a devida distinção entre os meios de pagamento e os títulos de transmissão, nem os contratos promessa com o valor total de €10.744.889,80 conferem com os contratos prometidos.

Ou seja,

As acções de inquirição efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da DF Beja, no âmbito do referido procedimento inspectivo, mediante a análise aos elementos fornecidos pelo ora recorrente, apuraram que os contratos prometidos no valor total de €10.744.889,80 não conferem com o valor total de € 8.380.899,03 das escrituras de compra e venda realizadas em 2003, 2004, 2006 e 2007, além de diferirem do meio de [pré] pagamento – dois cheques, no valor total de € 13.916.461,33.

Tendo em conta que os contratos promessa foram realizados em 2000.07.28, sem correspondência com o meio de pagamento [pré] utilizado - dois cheques, e sendo o último contrato prometido efectuado em 2007.08.07, com o devido respeito pela posição do recorrente, mas, só após a concretização de todas as transmissões prometidas, tendo em comum o mesmo meio de pagamento, se completou o «negócio global» e se poderia aferir a consonância dos valores dos contratos de promessa com os contratos prometidos e a sua relevância relativamente às normas tributárias que se lhes aplicam, ao caso, em sede de Impostos de Selo.

Portanto,

Sem que as liquidações de Imposto de Selo, solicitadas e pagas, aquando da realização das diferentes escrituras, de per si, fossem postas em causa, os Serviços da Inspeção Tributária apuraram que face ao valor total do meio de pagamento, para concretização de todos os contratos de promessa de compra e venda, que a liquidação

total de I. Selo carecia de ser corrigida, face às normas de incidência que lhe eram aplicáveis.

Como se pode ler, na sua página 4: «[c]onfirmado que está que o montante efectivamente pago, pela aquisição do direito de propriedade dos bens imóveis foi de € 13.916.461,33, a este corresponderia imposto de selo a pagar na importância de € 111.331,69. || € 13.916.461,33 x 0,8% = € 111.331,69.»

Os elementos verificados pelos Serviços da Inspeção Tributária da DF Beja, só poderiam temporalmente ser realizados após a concretização de todo o negócio [2007.08.07] iniciado pelos referidos contratos-promessa em 2000.07.28.

Como, após consulta de todos os elementos, carreados para os procedimentos de reclamação graciosa e recurso hierárquico, o ora recorrente, não veio trazer prova bastante que contrariasse a imprecisão contabilista apurada pelos serviços da inspeção tributária de molde a se poder apurar a correspondência entre o meio de pagamento e as diferentes escrituras realizadas. E, por o ora recorrente ter usado um meio de pagamento comum, para todos os contratos-promessa, firmados em 2000.07.28, sem qualquer discriminação contratual ou contabilística, só com a concretização de todos dos contratos prometidos, em 2007.08.07, se poderia iniciar o prazo constante nos art.º 45º e 46º da LGT»;

l) Na sequência da instauração de dois processos de execução fiscal, a ora Requerente liquidou as seguintes importâncias:

- 48.566,02 € (quarenta e oito mil quinhentos e sessenta e seis euros e dois cêntimos);

- 7.416,38 € (sete mil quatrocentos e dezasseis euros e trinta e oito cêntimos) (docs. 5 a 8, juntos com o pedido arbitral);

m) O presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral deu entrada no dia 01.03.2021.

III.1.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. Assim sendo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre da aplicação conjugada do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

A Requerente imputa aos actos impugnados os seguintes vícios: vício de falta de fundamentação e vício de caducidade do direito de liquidação.

III.2.1. Falta de fundamentação

Começando pela pretensa falta de fundamentação das decisões de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa, bem como da liquidação de IS em crise.

Alega a Requerente que os actos contestados são insuficientes quanto à necessária fundamentação, de facto e de direito, pois “a fundamentação do acto tributário deve indicar, não só as normas jurídicas em que assenta, mas também proceder à explanação dos factos, que

permitam ao destinatário compreender o *iter* cognoscitivo e valorativo que esteve na base da decisão da entidade que praticou o acto” e, no seu entender, “no procedimento inspetivo que culminou com os actos de liquidação, bem como na decisão final de indeferimento dos procedimentos administrativos, a AT violou o princípio do dever de fundamentação.”

Antes de mais há que ter presente que uma coisa é não concordar com a fundamentação do acto e outra, diferente, é a sua falta de fundamentação.

Nos termos do estatuído no artigo 77.º da Lei Geral Tributária, a decisão de procedimento deve ser 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, que constituirão neste caso, parte integrante do respectivo acto, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

De acordo com o n.º 2 daquele artigo, a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada 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.

No caso em apreço, não se vislumbra, pelo teor dos documentos, designadamente os docs. 1 e 4, juntos pela Requerente e pelo Processo Administrativo junto pela Requerida que seja esse o caso.

Parece, pois, evidente que a Requerente pode não concordar com a fundamentação apresentada, mas é indesmentível que ela existe, é clara, não contraditória e congruente com a conclusão que levou ao acto de liquidação oficiosa, consequente a acção inspetiva realizada pela Requerida com suporte na Ordem de Serviço n.º..., em sede de IS, no exercício de 2007. Processo em que a Requerente foi convidada a exercer o direito de audição prévia, que exerceu, e em que lhe foi dado a conhecer as correcções efectuadas pela AT.

A fundamentação do acto de liquidação mais não é do que a forma de a “AF exteriorizar os motivos por que procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, de uma forma clara, congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão” (Ac. TCA Sul de 25.01.2011 – Proc. 04410/10).

Como se diz no Ac. STA de 02.07.2014 - Proc. nº 01074/13: “É inquestionável que a Administração tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos administrados – em harmonia com o princípio plasmado no artigo 268º da CRP e acolhido nos artigos 124º do CPA e 77º da LGT. Ora, como a doutrina e a jurisprudência têm vindo exaustivamente a repetir, a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao contribuinte um conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo que a decisão constitua a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação. É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a determinada deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa. Assim, a fundamentação deve ser entendida como a obrigação de enunciar expressamente (de modo directo ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o agente ou órgão decisor, esclarecendo o seu destinatário das razões que o motivaram e do porquê do sentido decisório, visando proporcionar ao administrado o conhecimento do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto. Deste modo, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o artigo 487º, nº 2, do C. Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto”.

Acréscimo que “não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido” (...), in (Ac. STA de 01.01.2013 – Proc. n.º 0105/12).

Ora, face ao modo como a Requerente formulou o seu pedido, é inquestionável que não teve quaisquer dúvidas quanto aos pressupostos e fundamentos subjacentes ao acto de liquidação que impugna.

Estando os actos em crise devidamente fundamentados estão aptos a produzir os seus efeitos, não lhes sendo apontada quaisquer ilegalidades.

Improcede, assim, o invocado vício de falta de fundamentação.

III.2.2. Caducidade do direito de liquidação

A Requerente defende que ocorreu a caducidade do direito de liquidação, por a liquidação de IS impugnada ter sido emitida em 03.06.2010 e respeitar a aquisições de imóveis por si efectuadas por escrituras publicas celebradas em 29.04.2003 (pp. 42 e ss, PA6), em 30.07.2004 (pp. 23 e ss, PA6), em 09.08.2006 (pp. 14 e ss, PA6) e em 07.08.2007 (pp. 52 e ss, PA6).

Por seu turno, a Requerida alega que:

-Em 2000.07.28, a Requerente celebrou contratos promessa de compra e venda relativos à aquisição de diversos prédios, acima identificados, tendo clausulado em cada um dos contratos promessa que, nessa mesma data foi celebrado entre as partes um contrato global, do qual os contratos promessa passam a constituir seus anexos de forma a garantir a sua execução (do contrato global), mencionando ainda que “[o] presente contrato é uno e incindível do contrato global, só interessando às partes, na medida em que todo o negócio se venha a realizar, pelo

que aceitam e declaram que a não realização de qualquer um dos elementos do negócio global, permite ao não faltoso exigir a resolução do presente contrato por esse facto, com as legais consequências;

- Os elementos verificados pelos Serviços da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Beja, só poderiam temporalmente ser realizados após a concretização de todo o negócio [2007.08.07] iniciado pelos referidos contratos-promessa em 2000.07.28;

- Ao contrário do afirmado pela Requerente, não se está a tributar factos ocorridos em 2003 e 2004, mas sim e porque não se sabe a que aquisições respeita o excesso do preço pago, a tributar o facto tributário ocorrido com a última escritura, momento em que se conclui o negócio na sua globalidade, e em que AT passa, pela primeira vez, a dispor de elementos para proceder à liquidação do imposto.

Cumpre decidir.

Dispunha o Código de IS, na redacção em vigor à data, que:

Artigo 39.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - Só pode ser liquidado imposto nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, salvo tratando-se de transmissões gratuitas, em que o prazo de liquidação é de oito anos contados da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 3.

(...)

Já a LGT, também na redacção em vigor à data, determinava que:

Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - 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.

(...)

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

O Código do IS estabelece ainda que:

Artigo 5.º

Nascimento da obrigação tributária

A obrigação tributária considera-se constituída:

a) Nos actos e contratos, no momento da assinatura pelos outorgantes;

(...)

Ora, o acto de liquidação *sub judice*, reporta-se aos contratos de compra e venda outorgados pela Requerente. Contratos esses que não contêm qualquer clausula acessória, designadamente uma condição, e entre os quais não subsiste qualquer ligação ou conexão como resulta da análise das respectivas escrituras publicas juntas pela Requerida com o processo administrativo: de 29.04.2003, a pp. 42 e ss. do PA6, de 30.07.2004, a pp. 23 e ss. do PA6), de 09.08.2006, a pp. 14 e ss. do PA6) e de 07.08.2007, a pp. 52 e ss. do PA6. São, portanto, autónomos e independentes entre si.

E é a partir da data de celebração das referidas escrituras de compra e venda outorgadas pela Requerente, enquanto adquirente, que deve ser contado o prazo de caducidade do direito à liquidação para efeitos de Imposto do Selo, como estipula o art. 5º, a) do CIS. Já não seria assim se, mal ou bem, a Requerida AT tivesse considerado como acto tributário o contrato-promessa, o que não foi o caso.

Assim sendo, considera-se que efectivamente caducou o direito à liquidação relativamente à escritura celebrada em 29.04.2003 em que a Requerente procedeu à aquisição dos seguintes imóveis: ... (R-..., ...), ... (...,...), ... (R-...,...) e ... (R..., ...), e, da mesma forma, em relação à

escritura celebrada em 30.07.2004, em que a Requerente procedeu à aquisição dos seguintes imóveis: Herdade ... (U-....º e R-1.º, Secção B) e ... (R-1.º, Secção E).

Consequentemente, considera-se parcialmente ilegal a liquidação em crise, na parte relativa aqueles dois actos da Requerente, anulando-se parcialmente a mesma, o mesmo se passando no que concerne aos despachos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, ora impugnados, devendo ser restituído à Requerente o imposto por esta indevidamente pago.

III.2.3. Dos juros indemnizatórios

A Requerente peticiona ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, previstos nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 61.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

É claro nos autos que a ilegalidade parcial do acto de liquidação de imposto impugnado é directamente imputável à AT, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) das normas jurídicas ao caso concreto.

Consequentemente, a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral e anular parcialmente o acto tributário de liquidação do Imposto do Selo n.º 2010 ... de 03.06.2010, bem como as decisões de indeferimento do pedido de reclamação graciosa e de recurso hierárquico contra eles deduzidos na parte relativa às aquisições de imóveis pela Requerente, tituladas por

escrituras publicas de 29.04.2003 e 30.07.2004, por caducidade do direito à liquidação;

- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.
- c) Condenar Requerente e Requerida no pagamento das custas, na proporção do respectivo decaimento, ou seja, 27% para a primeira e 73% para a segunda.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 56.067,02 (cinquenta e seis mil, sessenta e sete euros e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI - CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar por Requerente e Requerida, na proporção do respectivo decaimento, ou seja, 27% para a Requerente e 73% para a Requerida, 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, 20 de Março de 2022,

O Árbitro,

Cristina Aragão Seia