

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 776/2021-T

Tema: Imposto do Selo – art.º. 1.º. do CIS e Verba 1.1 da TGIS. Art.º. 12.º. do CIMT, aplicável em sede de imposto do selo, ex-vi do art.º.9.º. do CIS. Art.º. 74.º. da LGT e art.º. 64.º. do CPPT e a ilisão da presunção que manda aplicar o VPT em detrimento do valor do contrato, nas transmissões de imóveis. A legitimidade e tempestividade do recurso à revisão oficiosa da liquidação, prevista no art.º. 78.º. da LGT.

SUMÁRIO:

- a)** Para lançar mão do artigo 78.º, n.º1, da LGT impendia sobre as Requerentes o ónus de demonstrar que a Requerida tinha incorrido em erro imputável aos serviços, ou seja, que as liquidações ora impugnadas haviam assentado em erro nos pressupostos de facto ou em alguma ilegalidade, o que não aconteceu;
- b)** As liquidações ora impugnadas assentaram nas declarações das Requerentes tendo a Requerida se limitado a lançar mão do artigo 12.º do CIMT aplicável por força do artigo 9.º, n.º, 4 do CIS, face à informação fornecida;
- c)** Cabia às Requerentes iniciar o impulso procedimental ou processual estabelecido no artigo 64.º do CPPT, com vista à ilisão da presunção que alegam constar do artigo 12.º do CIMT, o que não aconteceu;
- d)** Não tendo as Requerentes formulado este pedido e causa de pedir no pedido de revisão oficiosa formulado perante a Requerida, não pode a ilegalidade resultante da não aplicação do artigo 78.º, n.º4, da LGT ser imputável ao indeferimento tácito ora impugnado, que se presume indeferido precisamente nos precisos termos do pedido de revisão formulado e respetiva causa de pedir.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Fernanda Maças (Árbitro Presidente), Professor Doutor Luís Menezes Leitão, designado pelas Requerentes e Dr. Jorge Carita, designado pela Requerida (Árbitros Adjuntos), que cooptaram o Árbitro Presidente, foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Em 24 de novembro de 2021, A..., S.A., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ... e a B..., S.A., sociedade comercial com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., doravante designadas por “Requerentes”, solicitaram a constituição de tribunal arbitral e procederam a um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea b), do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), bem como dos n.ºs 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A2011, de 22 de março, para requererem a declaração de anulação dos seguintes atos: Indeferimento tácito / liquidações, por (i) ilegalidade face a erro nos pressupostos de facto e/ou (ii) violação dos artigos 5 e 73.º da Lei Geral Tributária (LGT), e 13.º, 103.º, 104.º e 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), procedendo-se conseqüentemente à restituição do imposto indevidamente pago de € 1.334.318,25, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

2. As Requerentes solicitaram igualmente a admissibilidade da cumulação de pedidos e coligação de autores.

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e tendo as Requerentes procedido à nomeação como árbitro do Senhor Professor Doutor Luís Menezes Leitão, a Requerida designou o Senhor Dr. Jorge

Carita, que cooptaram como Árbitro Presidente a Senhora Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maças, tendo os signatários aceite o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O presente Tribunal foi constituído, no dia 22 de fevereiro de 2022, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

5. A Requerida ofereceu a sua Resposta no dia 7 de abril de 2022, defendendo-se por exceção e por impugnação. O processo administrativo não foi junto.

6. Tendo sido suscitada pela Requerida matéria de exceção, em 9 de abril de 2022, o Tribunal proferiu Despacho notificando as Requerentes para exercerem, querendo, no prazo de dez dias, o contraditório sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua Resposta.

7. O que as Requerentes fizeram por requerimento de 28 de abril de 2022, pugnando pela improcedência das ditas exceções.

8. Por despacho de 29 de abril de 2022, não havendo lugar a produção de prova constituenda e tendo sido exercido contraditório em matéria de exceção, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, o que faz ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT). Mais foram por esse mesmo Despacho notificadas as partes para produzirem alegações escritas, no prazo de quinze dias a partir da notificação do dito despacho, sendo que se concedeu à Requerida a faculdade de, caso assim o entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo. Foi igualmente designado o dia 28 de agosto de 2022 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

9. As Requerentes apresentaram as suas alegações escritas em 17 de maio de 2022 o mesmo tendo feito a entidade Requerida, mas em 8 de junho de 2022.

II. Argumentação das Requerentes

1. As Requerentes sustentam o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação do Imposto do Selo (IS), referente aos anos de 2018 a 2020, e respetiva anulação, bem como a declaração da ilegalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa,

por ter sido indevidamente liquidado e pago IS no montante total de € 1.334.318,25, correspondendo € 910.383,48 à Requerente A... e € 423.934,77 à Requerente B... SA, imposto esse referente ao denominado selo do contrato, previsto no art.º 1 do Código do Imposto do Selo (CIS), calculado à taxa de 0,8 % fixada na Verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

2. As Requerentes entendem que a taxa em causa de 0,8% deve ser aplicada com base no valor do contrato e não por efeito da aplicação da presunção estabelecida no art.º 12º. do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMT), aplicável ao imposto do selo por força da remissão efetuado pelo art.º 9º. do CIS, que determina a aplicação do Valor Patrimonial Tributário (VPT) sempre que este seja superior ao valor do contrato.

3. Depois de procederem ao enquadramento normativo da questão em causa nos presentes autos, entendem as Requerente, nas conclusões das alegações, que parcialmente transcrevemos, que estamos perante uma presunção e referem o facto de estes e outros artigos que os antecederam serem demonstrativos “... do propósito que as mesmas têm de combater as situações de simulação do preço e de evasão ou fraude fiscal, mas que, conforme comprovado pelas Requerentes, se mostra desproporcional se e quando não permita a prova cabal do valor efetivamente praticado, maxime na atual era digital onde há meios de prova sobranes.”

4. Depois de referirem que no caso das transações com o Estado prevalece sempre o valor declarado pelas partes (Vd. no artigo 12.º, n.º 4, al. 16 do CIMT) as Requerentes desenvolvem um raciocínio no sentido de concluir que tais presunções não podem ser absolutas (Vd. art.º 73.º da LGT).

5. Sustentadas num Douto Parecer junto aos autos as Requerentes manifestam a sua posição no sentido de que “...seria incompreensível, não justificado e arbitrário, essa jurisprudência permanecer acantonada ao cálculo de mais-valias em IRS e não se estender ao caso idêntico do CIS (...)” resultando no absurdo de se “suspeitar do valor praticado num caso, e não no outro” (cf. pág. 63 do Parecer).

6. Ou seja, as Requerentes defendem, com base na melhor interpretação constitucional do disposto no n.º 2 do art.º 44º. do CIRS, que tal deveria ser igualmente aplicado em sede de imposto do selo, invocando uma suposta inexistência de diferenças entre os dois tributos, posição que de seguida melhor desenvolvem.

7. Escrevem, assim, as Requerentes:

“130. A Presunção deve ademais ter-se por ilidida face à ampla prova facultada pelas Requerentes, da qual decorre claramente não ter havido qualquer simulação do preço acordado e efetivamente pago, qual seja o Preço de Compra e Venda, o qual foi de facto inferior ao VPT dos Imóveis, tendo sido acordado em plenas condições de mercado e entre partes não relacionadas, num processo todo ele competitivo, onde várias entidades submeteram ofertas, ainda mais tratando-se de entidades auditadas e supervisionadas, ficando deste modo cabalmente demonstrada a realidade da transação em causa e fazendo-se jus ao disposto no artigo 73.º da LGT.”

8. Assim concluindo:

“131. Em suma, a realidade subjacente à transmissão dos Imóveis não foi de toda a situação para a qual esta presunção/ficção legal está pensada, pelo que deverá a Presunção ter-se por ilidida e devem as Liquidações ser consideradas ilegais por erro nos pressupostos de facto e devolvido às Requerentes o imposto pago em excesso, não sendo admissível entender-se a Presunção como inilidível. “

132. De outro modo, permitir a tributação com base em valores ficcionados quando é perfeitamente apurável o valor real (preço acordado entre as partes), (...)” está a Requerida a tributar uma realidade ficcionada.

133. (...), com base numa presunção / ficção inilidível vertida no artigo 12.º do Código do IMT, aplicável ex vi artigo 9.º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo, não sendo às Requerentes permitido ilidir essa presunção através da Revisão Oficiosa, enfermiariam as Liquidações e a Revisão Oficiosa de violação do princípio da igualdade / princípio capacidade contributiva, ínsito nos artigos 5.º da LGT, 13.º, 103.º e 104.º da CRP, sendo o contribuinte tributado com base numa manifestação de riqueza inexistente e da mesma forma que outro alguém que de facto aufira essa riqueza.”

9. Ou seja, as Requerentes entendem que a presunção estabelecida no artigo 12.º do CIMT, aplicável ex vi artigo 9.º, n.º 4, do CIS, não pode de modo algum ser considerada como não ilidível, e que a documentação junta aos autos constitui prova suficiente para, em

concreto, a ilidir e fixar como base de incidência do imposto o valor do contrato, assim se afastando a utilização do Valor Patrimonial Tributário.

III. Argumentação da Requerida

III-I- Por impugnação

10. Tal como na sua Resposta, nas respetivas alegações a Requerida defende a sua posição, começando por descrever o normativo aplicável à situação dos autos, quer em termos de normas de incidência, quer de determinação da matéria coletável.

11. Por aplicação de tais regras conclui:

“22. No caso em análise, as controvertidas liquidações de Imposto do Selo, foram apuradas segundo o disposto nos referidos preceitos legais, daí que, sendo o valor patrimonial tributário dos prédios em causa, superior ao valor declarado (valor do ato ou contrato), foi o primeiro que serviu de base ao apuramento do montante de imposto devido (determinação da matéria tributável).”

12. Defendendo em seguida que:

“23. As regras de determinação da matéria tributável constantes do art.º 12.º e seguintes do IMT, aplicáveis ao imposto do selo por força da remissão do n.º 4 do art.º 9.º do CIS, não constituem, nem contêm, qualquer presunção inilidível.”

“24. Com efeito, o IMT incide sobre a riqueza, enquanto indicador de capacidade tributária dos contribuintes, sujeitando a imposto a aquisição onerosa de bens imóveis, independentemente do título ou da forma jurídica utilizada nessa aquisição.

25. O objeto da sujeição do imposto não é propriamente o ato ou contrato que titulam a aquisição, mas sim o efeito desses atos ou contratos, ou seja, a aquisição da propriedade ou dos direitos correspondentes sobre esses imóveis.

26. E o valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral do maior dos valores, ou o declarado ou o valor patrimonial tributário do imóvel, tal como resulta do artigo 12.º, n.º 1, do CIMT (cf. José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos

sobre o Património e do Selo, Almedina, 3.^a Edição, 2016, pág.233 e seg.; António Santos Rocha e Outro, Tributação do Património, 2.^a Edição, Almedina, 2018, pág.433 e seg.).

27. O VPT funciona, assim, como um valor de referência, um limite mínimo do valor tributável, servindo a sua comparação com o valor declarado como instrumento de segurança do sistema contra a evasão e fraude fiscal.

28. A teleologia que lhe está imanente é a de um verdadeiro mecanismo de travão da celebração de negócios simulados quanto ao preço, «princípio que advém do regulamento de 1899», como considera Rocha, Brás (2018), pág. 498.

29. Assim, tal como referem nas suas anotações apostas ao n.º 1 do art.º 12.º do CIMT, os autores J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas in Os Impostos sobre o Património Imobiliário, edição Engifisco, páginas 411 e 412.

13. A pedra de toque que determina, nesta sede, a divergência de posições entre a Requerida e as Requerentes, é assumida pela Requerida da seguinte forma:

“31. O procedimento da prova do preço efetivo na transmissão de imóveis – previsto nos artigos 139.º e art.º 64.º do CIRC – só tem consequências no âmbito do IRC, não produzindo quaisquer efeitos em sede de IMI ou IMT, conforme resulta dos referidos artigos 139.º e art.º 64.º do CIRC e do Ofício Circulado 20136, de 2009-03-11, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, que refere no seu ponto 27: “O procedimento referido, bem como o valor que dele resultar provado, só tem consequências no âmbito do IRC, como resulta claramente das especificidades contidas nos artigos 58º -A e 129º do Código respetivo, não produzindo quaisquer efeitos em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou IMT”. ” (Vd. alegações da Requerida)

14. Relativamente ao argumento utilizado pelas Requerentes de que “... o art.º 12.º do CIMT consagra uma presunção e que, a não aceitação da ilisão desta presunção, com a consequente manutenção das liquidações, violaria o princípio da igualdade, na sua dimensão da capacidade contributiva, estipulado pelo artigo 5.º da LGT e artigo 13.º, artigo 103.º e artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), e que, a entender-se que o art.º 12.º do CIMT, não contém uma presunção ou que contém uma presunção inilidível, tal

redundaria numa gritante injustiça – desde logo violadora do princípio da proporcionalidade sito no artigo 266.º da CRP.”

15. A Requerida contrapõe que “...estando a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade, esta teria sempre de dar cumprimento ao disposto nos referidos art.ºs 1.º do CIS e verba 1.1 da TGIS, aplicando na determinação da matéria tributável, por força da remissão do n.º 4 do art.º 9.º do CIS, o art.º 12.º do CIMT.”

16. E, relativamente à existência ou não de erro imputável aos serviços a Requerida entende:

“47. Por último, atendendo a que, o Imposto do Selo foi liquidado obedecendo ao estatuído legalmente nos art.ºs 12.º e 16.º do CIMT, aplicável ao imposto do selo por remissão do n.º 4 do art.º 9.º do CIS, pelo que, não há aqui qualquer erro imputável aos serviços que fundamente a atribuição de juros indemnizatórios, como tal, improcede igualmente o pedido de juros indemnizatórios efetuado pelas requerentes, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT.”

17. A Requerida na sua Resposta defendeu-se por exceção, que fez nos seguintes moldes:

III-II- Por exceção

Da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral.

18. Depois de referenciar as situações em que a AT se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD enumerando todas as matérias compreendidas na competência dos Tribunais Arbitrais, a Requerida recorda-nos que: “...nos termos do art.º 78º nº 1 da LGT “ 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.”

19. Para concluir que, relativamente a este caso concreto “...não tenha havido erro imputável aos serviços na liquidação [o que], preclude, com o decurso do prazo de

reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação (tal como é defendido por A. Lima Guerreiro, LGT, Anotada, em anotação ao artº 78º).”

20. E, por outro lado, refere a Requerida que a decisão proferida em sede de procedimento de revisão pode, ou não, comportar a apreciação da legalidade do ato de liquidação, invocando jurisprudência que refere que a forma processual de reação contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pode ser a impugnação judicial ou a ação administrativa especial, consoante a decisão comporte, ou não, a apreciação da legalidade do ato de liquidação (Vd. Ac. do STA, de 06/11/08, in proc. nº 0357/08).

21. E prossegue:

“16. Mesmo admitindo uma leitura alargada da Portaria de Vinculação, a certeza e a segurança jurídicas, a necessidade da rápida consolidação dos actos tributários, impõem o respeito por prazo mais curto, o que não nos parece concebível face a um pedido de revisão oficiosa que é utilizado num prazo mais alargado que o da reclamação graciosa. “

22. Concluindo:

“18. Deste modo, verifica-se a existência de uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

23. Levanta ainda a Requerida uma outra questão que se prende com o facto de as Requerentes se proporem demonstrar o valor efetivamente pago pela aquisição dos imóveis, conforme está por elas devidamente alegado, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa.

24. Concluindo a Requerida, quanto a este aspeto, que:

“24. ..., a demonstração do preço efetivo ou real da transmissão de direitos reais, nas circunstâncias concretas do presente processo não pode, nem deve ser feita em sede arbitral, designadamente, quando as requerentes não accionaram o procedimento existente para esse efeito e com esse intuito, previsto no artigo 139.º do Código do IRC.”

25. Rematando:

“27. Não tendo as Requerentes dado início, administrativamente, ao procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, mas apenas efectuado um pedido de revisão oficiosa que não tem essa virtualidade, mediante o qual poderiam fazer a prova do preço efetivamente pago na transmissão dos bens imóveis em causa nos presentes autos, não podem agora pretender fazer tal prova nem poderão impugnar a legalidade do ato de liquidação de imposto de selo.”

26. Razão pela qual a Requerida considera que “... o Tribunal arbitral é incompetente, em razão da matéria, para determinar que o preço real da transacção do imóvel é aquele que as requerentes pretendem decorrer da escritura de compra e venda que reflecte um valor inferior ao VPT.”, exceção que deve conduzir à sua absolvição da instância.

27. Em exercício do contraditório, as Requerentes pugnam pela improcedência das ditas exceções, alegando o seguinte:

“II. Da improcedência da exceção invocada

a. Da existência de erro imputável aos serviços”

28. Defendem, em suma, que, caso tenha ocorrido erro imputável aos serviços e se a AT não proceder à sua reparação, pode o contribuinte solicitar essa revisão, invocando a seu favor “...o princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artigo 268º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”))”, bem como “dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade – artigo 266º, n.º 2, da CRP””.

29. Para as Requerentes “(...), constitui entendimento pacífico e constante do STA que “o erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração”.

Segundo as Requerentes a “(...) emissão das Liquidações tem por base um erro sobre os pressupostos de facto, e/ou uma interpretação ilegal e inconstitucional, na medida em que se entenda inexistir a possibilidade de ilidir a presunção imposta pela norma de incidência em causa, o que em qualquer caso se consubstancia em erro — de direito stricto sensu e/ou sobre os factos e respetiva quantificação subjacentes, o que igualmente equivale a um vício de violação de lei – cf. art.º 99 do CPPT —,”

30. Estamos, por conseguinte, “perante erros que não são assacáveis ao contribuinte e antes serão imputáveis aos serviços [Tributários], os quais têm o dever genérico “de atuar em conformidade com a lei (art.º 266º nº 1, da CRP e 55º da LGT) (...) invocando diversa jurisprudência nesse sentido.”

31. Finalmente, em exercício de contraditório relativamente à matéria de exceção, vieram as Requerentes argumentar inovadoramente que “mesmo que não exista erro imputável aos serviços, a revisão da matéria tributável pode ser da iniciativa da administração tributária, com fundamento em injustiça notória ou grave, considerando-se como notória a injustiça ostensiva e inequívoca e como grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade (...),” que se consubstancia num poder-dever do dirigente máximo do serviço. Este dever de actuar em sintonia com o princípio da justiça, impõe que o dever de revisão seja estendido a situações em que há excesso de liquidação e o erro não for imputável aos serviços. (...)”

b. Da apreciação da legalidade de ato de liquidação no indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa.”

32. Consideram as Requerentes que o artigo 2.º, n.º1, alínea a) do RJAT, “(...) inclui, naturalmente, a aferição da legalidade das Liquidações, i.e. liquidações relativas a Imposto do Selo – ato tributário de primeiro grau – e, bem assim, a declaração de ilegalidade de um ato de indeferimento de pedido de revisão previsto no artigo 78.º da LGT – ato tributário de segundo grau – que tenha incidido sobre um ato de primeiro grau qualificável / suscetível de impugnação judicial. “. Neste sentido, invocam diversa jurisprudência do CAAD (Vd. processos n.º: 401/2017-T, 191/2019-T ou 809/2019-T).

33. Concluindo as Requerentes que: “Resulta, portanto, absolutamente claro da jurisprudência e doutrina mencionadas que o ato ficcionado que ocorre com o indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um ato que comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação cuja revisão foi pedida, i.e. as Liquidações, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que os meios contenciosos adequados para o impugnar devem ser, precisamente, o processo de impugnação judicial ou o processo arbitral.”

c. Da idoneidade do meio face à inexistência de um procedimento administrativo próprio

34. Atendendo a que a Requerida defende que “não existe um mecanismo enquadrado no âmbito do procedimento arbitral, substitutivo do administrativo, para se ilidir a presunção em causa”, deve este Tribunal Arbitral considerar-se incompetente para conhecer da matéria nos presentes autos, as Requerentes contrapõem que:

“37º

..., a existência de um procedimento específico para determinados casos não obsta a que todos os outros casos de presunções necessariamente ilidíveis o possam ser através dos meios genericamente ao dispor do contribuinte.”

35. Ou seja:

“38º

Assim sendo, a existência de um procedimento específico no artigo 139.º do CIRC para ilisão da presunção vertida no artigo 12.º do CIMT, quando aplicável para efeitos de IRC, mas não para efeitos de Imposto do Selo, é, ao invés e logicamente, um argumento demonstrativo da proibidade do Pedido de Revisão Oficiosa tendo em vista a ilisão da Presunção.”

36. Referindo que o procedimento previsto no mecanismo artigo 139.º do CIRC face às alterações produzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, passou a ser também aplicável para efeitos de IRS (sendo-o hoje por remissão do artigo 31.º-A, n.º 6, do CIRS),

37. as Requerentes concluem do seguinte modo:

“42º

Termos em que resulta manifesto que o Pedido de Revisão Oficiosa foi o meio idóneo para sindicar a (i)legalidade das Liquidações, do mesmo modo que o presente pedido arbitral o é para impugnar a (i)legalidade do indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa.”

IV. SANEAMENTO

O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

Na Resposta veio a Requerida suscitar a incompetência material do Tribunal Arbitral, questão que será apreciada depois da fixação da matéria de facto.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas.

Quanto à cumulação de pedidos, “Nos termos do artigo 3.º do RJAMT, admite-se a cumulação de pedidos e a coligação de requerentes quando a sua procedência dependa: (i). Essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto; e (ii). Da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”

O que se verifica no caso dos autos.

O Tribunal entende estarem reunidas as condições para que seja admitida a cumulação de pedidos e a coligação de autores o que assim se determina.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir.

V. MATÉRIA DE FACTO

V.1. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

1. As Requerentes – sociedades comerciais que se dedicam à compra e venda de imóveis, respetiva exploração e arrendamento –, adquiriram entre 2018 e 2020, diversos dos imóveis por contrapartida do “Preço de Compra e Venda” (Vd. escrituras, juntas como documentos n.º 3 a 31 ao PPA);
2. As Requerentes procederam ao pagamento de imposto do selo por conta da

transmissão dos imóveis, à taxa de 0,8%, tendo as respetivas liquidações tomado como valor tributável o respetivo VPT, nos termos do artigo 12.º do CIMT, aplicável *ex vi* artigo 9.º, n.º 4 do CIS, uma vez que este excedia o respetivo “Preço de Compra e Venda”;

3. Estas operações conduziram ao pagamento de um montante total de € 1.270.456,78 por parte da A... S.A. e de € 866.494,82 por parte da B..., S.A;

4. Caso as liquidações tivessem sido emitidas considerando o “Preço de Compra e Venda” como base tributável, o imposto do selo devido, pela A... S.A., teria sido de € 360.073,00 e, pela B... S.A., de € 442.560,05, representando uma diferença face ao valor efetivamente liquidado e pago de, respetivamente, € 910.383,48 e € 423.934,77, num total de € 1.334.318,25;

5. As Requerentes apresentaram, em 23 de abril de 2021, um pedido de revisão oficiosa tendo em vista anular as liquidações de imposto do selo relativas à transmissão dos imóveis com base na ilegalidade das mesmas decorrente de, erro nos pressupostos de facto, manifestado por via da ilisão da presunção / ficção de que o valor de compra e venda corresponde ao VPT dos Imóveis e não ao “Preço de Compra e Venda” demonstrando o valor efetivamente pago pela aquisição dos imóveis e manifestando-se disponíveis para providenciar a demais prova que razoavelmente se entendesse necessária, bem como de, eventual entendimento tendente à impossibilidade da ilisão da presunção, resultando na violação de disposições legais e constitucionais.

6. O pedido de Revisão Oficiosa não foi apreciado pela AT, considerando-se o mesmo tacitamente indeferido nos termos do disposto no artigo 57.º da LGT.

7. Em 24 de Novembro, foi apresentado o PPA, tendo as Requerentes, em apoio da sua tese, juntado aos autos, como Documento n.º 33, o Parecer de Direito intitulado “*Sobre a inconstitucionalidade da impossibilidade de tributação em Imposto do Selo pelo preço efetivamente pago por um imóvel quando inferior ao valor patrimonial tributário*”, da autoria do Mestre em Direito, docente da Universidade Católica Portuguesa, Dr. João Taborda da Gama.

V.2. Fundamentação da decisão de facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados e não provados, relevaram os documentos juntos aos autos, os quais se mostraram idóneos sobre os factos em discussão nos presentes autos.

Ademais, é de salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os factos com relevo para a decisão supramencionados.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

De resto, estão documentalmente comprovados e não foram objeto de controvérsia entre o Requerente e a Requerida.

VI- DO DIREITO

A) QUESTÃO PRÉVIA: ANÁLISE DA MATÉRIA DE EXCEÇÃO

Como ficou dito, na Resposta veio a Requerida invocar a exceção de ***“incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral”***, entre o mais, com os seguintes fundamentos:

O Tribunal não é competente em razão da matéria, uma vez que, tendo o pedido arbitral sido deduzido contra a presunção de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, no âmbito do qual não foi apreciada a legalidade da liquidação, nos termos do disposto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março, e ao qual se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

A revisão dos atos tributários, nos termos do artigo 78.º n.º 1, da LGT, apenas pode ter lugar no prazo de quatro anos “*com fundamento em erro imputável aos serviços*”, o que, não sendo manifestamente o caso, “**preclude, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação.**”

“O Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o artigo 78.º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.”

Para a Requerida outro “entendimento seria inconstitucional por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) e da legalidade [cf. artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo e 266.º, n.º 2, da CRP], como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente.

“A demonstração do preço efetivo ou real da transmissão de direitos reais, nas circunstâncias concretas do presente processo não pode, nem deve ser feita em sede arbitral, nem tão pouco através do mecanismo da revisão oficiosa designadamente, “quando as requerentes não accionaram o procedimento existente para esse efeito e com esse intuito, previsto no artigo 139.º do Código do IRC.”

Em suma, a Requerida assenta a alegada incompetência do Tribunal nos seguintes argumentos:

- O pedido não ser interposto para a apreciação direta de uma liquidação, mas apenas para a apreciação do indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, no âmbito do qual não foi apreciada a legalidade da liquidação;

- **“Não tendo havido erro imputável aos serviços na liquidação, preclui, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do ato de liquidação;**
- **“O Tribunal arbitral é incompetente, em razão da matéria, para determinar que o preço real da transação do imóvel é aquele que as requerentes pretendem decorrer da escritura de compra e venda que reflete um valor inferior ao VPT.”**

Pelo enunciado supra verifica-se que a Requerida coloca naquilo que apelida de “incompetência material do Tribunal Arbitral” várias realidades que, do ponto de vista substancial, configuram diferentes exceções, o que foi devidamente compreendido pelas Requerentes, na resposta à matéria de exceção.

Com efeito, em exercício do contraditório, vieram as Requerentes carrear argumentos tendentes a fundamentar a improcedência da exceção invocada, nos termos que se seguem: i) Da existência de erro imputável aos serviços; ii) Da apreciação da legalidade de ato de liquidação no indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa; iii) Da idoneidade do meio face à inexistência de um procedimento administrativo próprio.

§1.º Quanto à competência do Tribunal para apreciar a ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa.

Como ficou dito, consideram as Requerentes que o artigo 2.º, n.º1, alínea a) do RJAT, inclui não apenas a aferição da legalidade das liquidações, enquanto atos tributários do primeiro grau, mas igualmente, a declaração de ilegalidade de um ato de indeferimento de pedido de revisão previsto no artigo 78.º da LGT, ato tributário de segundo grau – que tenha incidido sobre um ato de primeiro grau qualificável / suscetível de impugnação judicial.

Afigura-se não haver dúvida de que o indeferimento tácito, funcionando como uma ficção destinada a possibilitar o uso dos meios de impugnação administrativos e contenciosos, como decorre do preceituado no n.º 5.º do artigo 57.º, LGT, cabe igualmente no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Por conseguinte, o Tribunal é de entendimento que não assiste razão à Requerida em relação a este argumento.

Contudo, questão diferente que se coloca nos autos é a de saber se o indeferimento tácito enferma de alguma ilegalidade que se impusesse à Requerida suprimir, o que será analisado de seguida.

§2.º Quanto ao erro/ilegalidade imputável à Administração

Nos termos do disposto no artigo 78.º, n.º1, da LGT, *“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.”*

Constitui jurisprudência pacífica que o pedido de revisão oficiosa da iniciativa do particular pode ter lugar no prazo de 4 anos, com fundamento em qualquer ilegalidade e desde que verificado erro imputável aos serviços.

De acordo com as regras de direito material, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (artigo 74.º, n.º1, da LGT). Ora, tendo as Requerentes invocado a existência de erro imputável à Requerida, impendia sobre as mesmas demonstrar a verificação do mesmo para garantir a aplicação dos requisitos do artigo 78.º, n.º1, da LGT.

Argumentam as Requerentes, seguindo jurisprudência do STA, que “o erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração”.

Alegam para esse efeito, em termos sumários, que não sendo permitido às Requerentes ilidir a presunção vertida no artigo 12.º do Código do IMT, aplicável ex vi artigo 9.º, n.º4, do Código do Imposto do Selo, através de revisão oficiosa, está a Requerida a tributar uma realidade ficcionada, devendo tais liquidações ser consideradas ilegais por erro nos pressupostos de facto e de direito por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Lendo a extensa argumentação das Requerentes, afigura-se que as mesmas parecem assentar a sua defesa em dois eixos fundamentais. Em primeiro lugar, partem do pressuposto de que estamos perante uma presunção que, a não se admitir a sua ilisão pela forma solicitada pelas Requerentes, tal facto repercutir-se-ia na ilegalidade / inconstitucionalidade das liquidações. Por outro lado, em qualquer caso, as liquidações assentariam numa ficção com o conseqüente erro sobre os pressupostos de facto e respetiva quantificação.

Para as Requerentes, estamos “perante erros que não são assacáveis ao contribuinte e antes serão imputáveis aos serviços [Tributários], os quais têm o dever genérico “de atuar em conformidade com a lei (art.º 266º nº 1, da CRP e 55º da LGT) (...)” .

Vejamos.

Começamos pela análise da situação de facto para averiguar se há ou não erro imputável à Administração Tributária.

Como resulta da matéria de facto dada como provada, as Requerentes – sociedades comerciais que se dedicam à compra e venda de imóveis, respetiva exploração e arrendamento –, adquiriram entre 2018 e 2020, diversos imóveis por contrapartida do “Preço de Compra e Venda” e procederam ao pagamento de imposto do selo por conta da transmissão dos imóveis, à taxa de 0,8%, tendo as respetivas liquidações tomado como valor tributável o respetivo VPT, nos termos do artigo 12.º do CIMT, aplicável *ex vi* artigo 9.º, n.º 4 do CIS, uma vez que este excedia o respetivo “Preço de Compra e Venda”;

Dos factos dados como provados retira-se, que sem qualquer dúvida, que as liquidações tiveram por base as declarações das Requerentes e os valores delas constantes.

Assim sendo, não se pode falar em erro na apreciação dos pressupostos de facto por parte da Requerida. Repete-se, as liquidações impugnadas assentam nas informações das Requerentes, tendo a Requerida, quanto à legalidade, se limitado, como passamos a demonstrar, a fazer aplicação estrita da lei aos factos declarados.

Acresce que o artigo 12.º, n.º1, do CIMT tem subjacente uma teleologia própria em defesa de princípios constitucionais relevantes.

Com efeito, como refere a Requerida:

“26. E o valor tributável sujeito a imposto segue a regra geral do maior dos valores, ou o declarado ou o valor patrimonial tributário do imóvel, tal como resulta do artigo 12.º, n.º 1, do CIMT (cf. José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 3.ª Edição, 2016, pág.233 e seg.; António Santos Rocha e Outro, Tributação do Património, 2ª. Edição, Almedina, 2018, pág.433 e seg.).

27. O VPT funciona, assim, como um valor de referência, um limite mínimo do valor tributável, servindo a sua comparação com o valor declarado como instrumento de segurança do sistema contra a evasão e fraude fiscal.

28. A teleologia que lhes está imanente é a de um verdadeiro mecanismo de travão da celebração de negócios simulados quanto ao preço, «princípio que advém do regulamento de 1899», como considera Rocha, Brás (2018), pág. 498.” No mesmo sentido, cfr. anotações ao n.º 1 do art.º 12.º do CIMT, os autores J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas in Os Impostos sobre o Património Imobiliário, edição Engifisco, páginas 411 e 412.”

Vejamos então se a Requerida incorreu em alguma ilegalidade pelo facto de aplicar norma que consagra uma presunção.

Não subsistem dúvidas de que a mera existência de uma presunção nas normas de incidência não consubstancia por si só uma ilegalidade. O que levaria à ilegalidade das liquidações seria a não admissibilidade pela Requerida da ilisão da presunção em causa.

Aqui chegados se as Requerentes tinham na sua posse elementos de facto que lhes permitiria fazer prova do preço real e efetivo da transmissão de direitos reais, pergunta-se se não incumbia às mesmas iniciar o impulso para ilidir no caso a presunção do artigo 12.º, n.º 1 do CIMT, aplicável do artigo 9.º, n.º4, do Código do Imposto do Selo.

Afigura-se não subsistirem dúvidas que o impulso procedimental ou processual com vista e essa ilisão impendia sobre elas e não sobre a Requerida.

Acontece que as Requerentes, para além do pedido de revisão oficiosa em apreciação, não demonstram que a Requerida lhes tenha indeferido qualquer procedimento de prova do preço efetivo na transmissão de imóveis, tendente a ilidir a presunção em causa. Se no caso

dos autos as Requerentes tivessem iniciado o impulso procedimental dirigido à Requerida solicitando a ilisão da presunção com toda a prova ora junta nos autos tendente ao apuramento do preço real, e se a Requerida se tivesse oposto (expressa ou tacitamente) a esse pedido, então sim a resposta seria diferente.

Assim sendo, no contexto dos autos, não se vislumbra que a Requerida tenha incorrido em alguma ilegalidade ou deixado de corrigir algum erro ou ilegalidade que sobre si impendesse.

Reafirma-se que cabia às Requerentes fazer prova da existência de erro, o que se demonstrou não acontece, ou fazer prova da existência de uma ilegalidade que devesse a Requerida corrigir, em conformidade da sua atuação com o princípio da legalidade, o que também não se verifica.

A haver erro o mesmo será imputável às Requerentes, porque, como melhor será analisado de seguida, não exerceram tempestivamente um direito, que a ordem jurídica lhes oferece com vista a ilidir a presunção dos autos. O que não se pode, sob pena de inversão dos mais elementares princípios de interpretação jurídica e do Estado de Direito, é converter a omissão por partes das Requerentes quanto ao exercício de um direito (e que têm até o direito de não agir) num alegado dever por parte da Requerida em corrigir uma ilegalidade que não existe ou de suprir o cumprimento de um ónus que (de ilisão da presunção) que não impende sobre si.

Acresce que sendo as liquidações legais, o mesmo acontece com o indeferimento tácito. Se é verdade que o indeferimento tácito da Autoridade Tributária comporta em si mesmo uma tomada de posição sobre a alegada ilegalidade, como a liquidação assenta nas declarações das Requerentes e se limita a fazer estrita aplicação da lei, logo, será de presumir que assenta nos mesmos pressupostos da liquidação.

Não tendo as Requerentes conseguido demonstrar que se verificam no caso os pressupostos em que assenta a aplicação do artigo 78.º, n.º1, da LGT, como em termos substantivos a verificação deste pressuposto está ligada à tempestividade do pedido, o pedido de revisão oficiosa é ilegal (por violar aquele preceito) e, logo, intempestivo.

Assiste razão à Requerida quando afirma que não tendo havido erro imputável aos serviços na liquidação, preclui com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do ato de liquidação.

§3.º Da idoneidade do meio face à inexistência de um procedimento administrativo próprio.

Nesta sede, o que se discute gira em torno de saber se o as Requerentes utilizaram a via processual adequada a ilidir a presunção.

Como ficou dito, pretendem as Requerentes **que lhes seja permitido no âmbito do procedimento de revisão oficiosa**, e neste Tribunal, ilidir a Presunção de que o valor de compra e venda corresponde ao VPT dos imóveis e não ao “Preço de Compra e Venda”, demonstrando o valor efetivamente pago pela aquisição dos imóveis e manifestando-se disponíveis para providenciar as demais provas que razoavelmente se entendesse necessária.

Em sentido contrário se pronuncia a Requerida argumentando que a demonstração do preço efetivo ou real da transmissão de direitos reais, nas circunstâncias concretas do presente processo não pode, nem deve ser feita em sede arbitral, nem através do mecanismo da revisão oficiosa.

Vejamos.

Repete-se que não é a existência por si só de uma presunção nas normas de incidência que é ilegal. A ilegalidade/inconstitucionalidade está na não admissibilidade da ilisão da presunção.

Neste sentido, o artigo 73.º da LGT é, aliás, paradigmático ao afirmar que “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”.

Verifica-se que no caso em apreço o legislador não estabelece um procedimento específico para esse efeito como acontece nos casos do IRC ou do IRS. Ponto é que exista esse procedimento à disposição dos contribuintes.

É precisamente o que acontece com a norma do artigo 64.º do CPPT, que sob a epígrafe “Presunções”, dispõe:

- 1- *O interessado que pretenda ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou da impugnação judicial de acto tributário que nelas se basear, solicitar a abertura do procedimento contraditório próprio.*
- 2- *O procedimento previsto no número anterior será instaurado no órgão periférico local da área e do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição do contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos meios de prova admitidos nas leis tributárias.*

(...)

Oferecendo a ordem jurídica procedimento apropriado à ilisão da presunção em causa a verdade é que as Requerentes não lançaram mão deste procedimento nem tão pouco utilizaram as vias da reclamação ou da impugnação judicial. Ultrapassados os prazos de reclamação e impugnação vieram as Requerentes com o pedido de revisão oficiosa reclamando que se não for admitida nesta sede e através deste meio processual a ilisão da presunção então as liquidações deverão ter-se por ilegais por erro imputável à Requerida.

Termos em que temos de concluir pela manifesta inidoneidade do meio processual utilizado.

§4. Quanto à aplicação do artigo 78.º, nº4, da LGT

Vieram, por último, as Requerentes solicitar, em exercício do contraditório à matéria de exceção suscitada pela Requerida na Resposta, a revisão com fundamento em injustiça notória ou grave, considerando-se como notória a injustiça ostensiva e inequívoca e como grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade.

Cumprindo, em primeiro lugar, observar que, nas palavras de JORGE LOPES DE SOUSA, “(...) o processo de impugnação está estruturado como processo de mera anulação,

que tem em vista apurar a ilegalidade do ato impugnado e anulá-lo ou declarar a sua inexistência ou nulidade”, distinguindo-se assim o pedido da causa de pedir, que “é integrada pelos factos e razões de direito que fundamentam a pretensão formulada, tendo de consistir na indicação dos vícios (ilegalidades, na terminologia do art. 99.º do CPPT) que se imputam ao acto impugnado, que se reconduzem às desconformidades entre o comportamento concreto da Administração e a lei ou a situação factual pressuposta no acto (...). E, mais adiante o mesmo autor, sobre a limitação dos poderes do Tribunal no que concerne à causa de pedir acrescenta: “(...) o que o tribunal não poderá fazer, por força da regra da identidade entre causa de pedir e causa de julgar é anular um acto por **vício diferente** daquele que foi invocado pelo impugnante.”(cfr. anotação ao artigo 124.º do CPPT, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Anotado e comentado, 6ª ed., 2011, Áreas Editora, pp. 325 a 327).

No caso dos autos, não tendo as Requerentes formulado este pedido e causa de pedir no pedido de revisão oficiosa formulado perante a Requerida, não pode a ilegalidade resultante da não aplicação do artigo 78.º, n.º4, da LGT ser imputável ao indeferimento tácito ora impugnado, que se presume indeferido precisamente nos precisos termos do pedido de revisão formulado e respetiva causa de pedir.

Temos, assim, de concluir não ter havido qualquer decisão (ainda que tácita) sobre esta nova questão suscetível de impugnação pelas Requerentes.

Acresce que não tendo sequer as Requerentes formulado este pedido com esta nova causa de pedir, no pedido arbitral, esse facto implica a intempestividade do próprio pedido.

Termos em que, pelas razões apontadas, o tribunal está impedido de anular os atos ora impugnados com base neste diferente pedido e causa de pedir.

Sempre se dirá, porém, que não se verificam os pressupostos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

O n.º 4 do artigo 78.º a revisão oficiosa é admissível quando o apuramento da matéria coletável consubstanciar «injustiça grave ou notória», desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Este preceito é aplicável como ficou consignado no Acórdão do TCAS, que pôs termo ao processo 2765/12, de 31-10-2019, desde que verificados “os dois pressupostos legais: a

gravidade, pois o imposto liquidado será mais de 35% superior ao devido no caso da A... quase 60% superior ao devido no caso da B...; a notoriedade, uma vez que estão em causa questões de direito, sendo que o cálculo do VPT foi feito de forma que contraria frontalmente jurisprudência consolidada do STA. Não está em causa um qualquer “comportamento negligente do contribuinte”, pois que este(s) nenhuma intervenção tiveram na fixação dos VPT’s em causa. (...).”

Aplicando esta jurisprudência, como ficou demonstrado, não se verifica, na situação dos autos, qualquer ilegalidade que possa ser imputada à Requerida, não enfermado a lei aplicável de qualquer ilegalidade. Por outro lado, ao contrário do caso mencionado, a Requerida limitou-se a aplicar a lei tendo em conta os valores declarados pelas Requerentes. E, também ao contrário do caso mencionado, como ficou igualmente demonstrado, impedia sobre as Requerentes iniciar impulso procedimental no prazo e pelos meios adequados a ilidir a presunção dos autos, o que não aconteceu. Finalmente as Requerentes nada alegam que pudesse afastar a sua negligência. Pelo contrário, em vários pontos do Pedido as Requerentes reconhecem não haver presunções inilidíveis e, tendo os imóveis sido adquiridos no âmbito da sua atividade, sempre poderiam ter lançado mão do procedimento previsto no artigo 139.º do IRC para o efeito de determinação do preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre imóveis.

B) QUANTO ÀS INCONSTITUCIONALIDADES INVOCADAS

Uma última palavra para as alegadas inconstitucionalidades.

Na ótica das Requerentes o art.º 12.º do CIMT consagra uma presunção e que, a não aceitação da ilisão desta presunção, com a conseqüente manutenção das liquidações, violaria o princípio da igualdade, na sua dimensão da capacidade contributiva, estipulado pelo artigo 5.º da LGT e artigo 13.º, artigo 103.º e artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Mais a entender-se que o art.º 12.º do CIMT não contém uma presunção ou que contém uma presunção inilidível, tal redundaria numa gritante injustiça – desde logo violadora do princípio da proporcionalidade sito no artigo 266.º da CRP.”

Tanto quanto se pode alcançar da argumentação expressa afigura-se que, segundo a tese das Requerentes, se o tribunal não aceitar a ilisão da presunção pela via por elas escolhidas, então temos de concluir que o artigo 12.º do CIMT consagra presunção inilidível com as alegadas inconstitucionalidades que lhes são assacadas.

Ora, como ficou demonstrado, o artigo 12.º do CIMT não consagra uma presunção inilidível, uma vez que a ordem jurídica oferece os procedimentos adequados para esse efeito, devendo-se ao comportamento omissivo das Requerentes não terem os mesmos sido acionados no tempo e pelos meios adequados.

A argumentação das Requerentes assenta ela própria como que numa ficção: a de que cabe às Requerentes a definição dos meios e mecanismos adequados aos particulares para exercerem os seus direitos. Num Estado de Direito, é à lei, enquanto limite e pressuposto de toda a atuação da Administração, nas relações com os particulares, que compete estabelecer de forma geral e abstrata, condição da salvaguarda do princípio da igualdade, os mecanismos, os procedimentos, os tempos de reação processual, bem como os direitos dos particulares face à Administração. E esta é a única via de se alcançar a igualdade na aplicação da lei, a certeza e a segurança jurídicas, que são igualmente subprincípios do Estado de Direito, fundamentais para garantir a legalidade e a justiça.

Termos em que improcedem as alegadas inconstitucionalidades da interpretação do artigo 12.º do Código do IMT, aplicável ex vi artigo 9.º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo.

C) CONCLUSÕES

- As liquidações ora impugnadas assentaram nas declarações das Requerentes;
- A Requerida limitou-se a aplicar o artigo 12.º do CIMT aplicável por força do artigo 9.º, n.º 4 do CIS, face à informação fornecida;
- Impendia sobre as Requerentes iniciar o impulso procedimental ou processual estabelecido no artigo 64.º do CPPT, com vista à ilisão da presunção que alegam constar do artigo 12.º do CIMT;
- Para lançar mão do artigo 78.º, n.º1, da LGT cabia às Requerentes o ónus de demonstrar que a Requerida tinha incorrido em erro imputável aos serviços, ou seja,

que as liquidações ora impugnadas haviam assentado em erro nos pressupostos de facto ou em alguma ilegalidade, o que não aconteceu;

- Não se verificando os pressupostos do artigo 78.º, n.º1, da LGT, o pedido é intempestivo e o meio utilizado inidóneo;
- Não tendo as Requerentes formulado este pedido e causa de pedir no pedido de revisão oficiosa formulado perante a Requerida, não pode a ilegalidade resultante da não aplicação do artigo 78.º, n.º4, da LGT ser imputável ao indeferimento tácito ora impugnado, que se presume indeferido precisamente nos precisos termos do pedido de revisão formulado e respetiva causa de pedir. Acresce que, considerando o comportamento das Requerentes também não se verificam os pressupostos de aplicação do artigo 78.º, n.º4, da LGT;
- O artigo 12.º do Código do IMT, aplicável ex vi artigo 9.º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo, tal como interpretado e aplicado nos autos não enferma de qualquer inconstitucionalidade.

Termos em que procedem as exceções da inidoneidade do meio processual utilizado (revisão oficiosa para além do prazo da reclamação) e da extemporaneidade do pedido.

VII. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a). Julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal para apreciar a ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa;
- b). Julgar procedente a exceção de inidoneidade do meio processual utilizado e da extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa;
- c). Absolver a Requerida da instância.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido indicado pelas Requerentes é de € 1.334.318,25 (um milhão, trezentos e trinta e quatro mil trezentos e dezoito euros e vinte e cinco cêntimos), o que não foi contestado pela Requerida, pelo que se fixa o mesmo como valor do processo.

Notifiquem-se as Partes.

Notifique-se o Ministério Público.

Lisboa, 19 de julho de 2022

O TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO

Fernanda Maças
(Presidente)

Luís Menezes Leitão
(Adjunto)

(Vencido pois entendo, conforme decidido pelo STA no processo 01007/11, que, nos termos do art. 78º LGT a revisão oficiosa por iniciativa da administração tributária pode ser desencadeada a pedido do contribuinte, não se verificando assim extemporaneidade).

Jorge Carita (Adjunto)