

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1044/2024-T

Tema: IS – Imposto do Selo. Ato de autoliquidação. Inexistência de Facto Tributário.

Sumário:

1. O ato tributário de liquidação exige a existência de um valor tributável, e este apenas é suscetível de verificação caso exista um facto tributário que conduza à formação da relação jurídica tributária.
2. A circunstância do ato de liquidação ter sido efetuado, quer quando este é da iniciativa dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, quer quando seja um ato de autoliquidação e, consequentemente, da iniciativa do contribuinte, não impede que, em momento posterior à sua realização, em sede de impugnação, administrativa ou contenciosa, *in casu*, decisão arbitral, não possa ser apurada a inexistência de facto tributário e se conclua pela existência de erro de facto ou de direito justificativo da anulação do ato tributário de liquidação (autoliquidação).
3. O facto do ato de autoliquidação do imposto resultar de guia de pagamento submetida no Portal das Finanças não dispensa que se tenha de verificar a existência efetiva e real de uma operação ou ato subsumível às normas de incidência do respetivo imposto.
4. A exigência de produção de prova documental ou outra para provar facto negativo conexo com a inexistência de facto tributário tem de ser avaliada à luz dos princípios da necessidade, adequação e proporcionalidade, não podendo esta prova ser tão ou mais exigente como a prova de factos positivos, sob pena de violação dos princípios da justiça, da imparcialidade e boa-fé plasmados no artigo 266.º da CRP.
5. A decisão sobre a existência de erro sobre a apresentação de uma guia de pagamento de imposto deve ser aferida em função da existência ou não de facto tributário, sendo irrelevante para efeitos de tributação a ação abusiva de terceiros e o acesso abusivo ao Portal das Finanças, matéria de natureza disciplinar ou criminal a ser objeto de decisão em sede própria, não podendo a decisão de anulação de ato tributário de liquidação com

fundamento em inexistência de facto tributário ficar dependente da decisão que vier a ser tomada em matéria de índole disciplinar ou criminal.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Doutor Fernando Araújo (árbitro-presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr. Alberto Amorim Pereira (árbitros-adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, com o número de identificação fiscal de pessoa colética ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, (doravante designada por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 13.09.2024, a Requerente peticiona que o ato de autoliquidação de Imposto do Selo materializado na guia de pagamento n.º ..., submetida em 20.10.2022, no valor de € 79.000,00, acrescido de juros compensatórios, no valor de € 9.480,00, perfazendo o valor total de € 88.480.00, relativo ao período de tributação de setembro de 2019, seja anulado, em virtude de não existir qualquer operação de aquisição de bens que possa dar suporte fáctico e jurídico ao referido ato de autoliquidação de imposto do selo e correlativos juros compensatórios.

3. A Requerente pede a restituição do imposto autoliquidado indevidamente e o pagamento de juros indemnizatórios.
4. A Requerente ainda pede a anulação do ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico deduzido contra o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., interposta para obter a anulação do ato de autoliquidação do imposto do selo e de juros compensatórios, no valor total de € 88.480,00, a que corresponde a guia de pagamento n.º ..., apresentada em 20.10.2022.
5. Em 16.09.2024, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e de imediato foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. O Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, para integrar o Tribunal Arbitral coletivo, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitros os signatários da presente decisão arbitral, os quais, no prazo legal, comunicaram a aceitação do encargo.
6. Em 06.11.2024, as Partes foram notificadas desta designação e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 26.11.2024 verificou-se a constituição do Tribunal Arbitral.
7. Em 27.11.2024 foi proferido despacho arbitral para a Exm.ª Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
8. Em 13.01.2025, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo (pa).

9. Em 06.02.2025, a Requerente foi notificada para, no prazo de cinco dias, vir aos autos informar o Tribunal se mantém interesse no depoimento de parte e na produção da prova testemunhal requeridos. E, em caso afirmativo, indicar quais os pontos da matéria de facto sobre a qual deve incidir tal prova testemunhal.
10. Em 13.02.2025, a Requerente veio reafirmar o interesse na produção do depoimento de parte e da inquirição das testemunhas arroladas, tendo indicado os factos descritos na petição inicial sobre os quais tal prova devia ser produzida. Na mesma data, no seu requerimento, a Requerente alertou que não constava do processo administrativo junto pela Requerida um aditamento que tinha feito à reclamação graciosa deduzida contra o ato de autoliquidação do imposto do selo impugnado. Com o referido requerimento, a Requerente juntou, outrossim, um relatório de auditoria externa à sua contabilidade elaborada pela sociedade de auditoria B... SROC, Lda., que, em síntese, conclui que “Imposto do Selo: Após análise detalhada às operações realizadas no exercício de 2019, não identificamos nenhuma operação suscetível de estar sujeita a Imposto do selo, nos termos da legislação vigente nomeadamente por “aquisição onerosa ou doação” no valor de 79 000 euros”.
11. Em 06.03.2025, o Tribunal determinou a notificação da Requerida para “(...), no prazo de cinco dias, exercer, querendo, o contraditório relativamente à documentação junta pela Requerente no seu requerimento de 13 de fevereiro de 2025”.
12. Em despacho de 13.03.2025, o Tribunal designou o dia 08.05.2025, pelas 14h30, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e da correlativa produção de prova através do depoimento de parte e da inquirição de testemunhas cuja ata consta do registo histórico no sistema de arquivo eletrónico do CAAD.
13. Em 19.03.2025, e com referência ao despacho arbitral de 06.03.2025, a Requerida veio solicitar uma prorrogação de seis dias ao prazo concedido para informar a

razão pela qual o processo administrativo, entretanto junto aos autos, não contém o aditamento à reclamação graciosa apresentado pela Requerente.

14. Em 24.03.2025, a Requerida veio juntar aos autos uma cópia integral do processo de reclamação graciosa deduzida contra o ato de autoliquidação do imposto do selo impugnado e cuja apreciação da respetiva legalidade constitui o objeto do presente processo de arbitragem tributária.
15. A Requerente e a Requerida apresentaram, respetivamente, em 20.05.2025 e em 03.06.2025, as suas alegações nas quais, basicamente, reafirmaram as posições já manifestadas no âmbito da evolução da tramitação processual dos presentes autos de arbitragem tributária.

II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES

II.1 Pela Requerente

16. A Requerente não se conforma com os atos de indeferimento tácito do recurso hierárquico e de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra o ato de autoliquidação do imposto do selo, no valor de € 79.000,00, acrescido de juros compensatórios, no valor de € 9.480,00, perfazendo o valor total de 88,480,00, porquanto, o ato de autoliquidação do imposto do selo enferma de erro de facto e de direito.
17. O ato de autoliquidação do imposto do selo foi materializado pela submissão no dia 20.10.2022 no Portal das Finanças da Guia n.º..., no valor de € 79.000,00, relativa ao período de tributação de setembro de 2019, e com a menção do código 301 – IS aquisição onerosa ou doação.
18. Ao tempo dos factos era contabilista certificado da Requerente o Dr. C..., que tendo dado conta do erro decorrente da entrega da referida Guia de pagamento, em 17.11.2022, solicitou através de funcionalidade no Portal das Finanças (e-

balcão) a anulação da referida Guia de pagamento do imposto do selo com fundamento na inexistência de doação ou outro facto que pudesse ter dado origem ou justificado a entrega nos cofres do Estado daquele imposto.

19. A Requerente considera que, quer na reclamação graciosa, quer no aditamento à reclamação graciosa apresentado em 22.01.2024, foram elencados factos e argumentos suficientemente demonstrativos de que a apresentação da Guia de pagamento do imposto do selo consistiu num erro, ou num ato deliberadamente abusivo, na medida em que a Requete não praticou qualquer ato sujeito a imposto do selo, a que acresce a circunstância de que, ainda que tivesse beneficiado de alguma doação, sendo pessoa coletiva, não está sujeita a imposto do selo por aquisições gratuitas, visto que tal factualidade, a existir, estaria sujeita a IRC.

20. A Requerente considera que no âmbito dos procedimentos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico entregou documentos contabilísticos relativos ao ano de 2019 e que a Autoridade Tributária e Aduaneira, através desses elementos contabilísticos, bem como da IES do ano de 2019 e dos anos seguintes, beneficia de informação que facilmente poderia comprovar a inexistência de qualquer facto sujeito a imposto do selo.

21. A Requerida sublinha que no âmbito do procedimento de reclamação graciosa indicou para serem inquiridos como testemunhas a gerente, Dra. D..., médica de profissão e quem tem a seu cargo a apresentação das declarações fiscais e acesso recorrente ao Portal das Finanças. A outra testemunha indicada em sede de reclamação graciosa foi o Dr. C... . Todavia, a AT considerou desnecessário efetuar a audição destas pessoas e optou por indeferir a reclamação graciosa com os fundamentos seguintes:

- apesar da prova entregue, não é suficiente para demonstrar o alegado erro da entrega da referida guia;
- não foi apresentada prova do ilegítimo acesso ao portal;

- não encontram base legal para afirmação da ora requerente que, enquanto pessoa coletiva, não poderia ser sujeito passivo de imposto do selo enquanto beneficiária de transmissão gratuitas.

22. Inconformada com este tipo de argumentação, em 17 de abril de 2024, a Requerida apresentou recurso hierárquico, no qual reafirmou os fundamentos invocados na reclamação graciosa e explanou outros aspetos relevantes tendo em consideração a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, tal como:

- Solicitou ao superior hierárquico do órgão que decidiu a reclamação graciosa que procedesse à análise, avaliação e reconhecimento da evidência das provas já apresentadas, as quais são todas no sentido da inexistência de qualquer facto (no ano de 2019 ou seguintes);
- Pouco importa se em sede judicial (criminal ou outra) se prove que houve abuso no acesso ao Portal das Finanças;
- A entrega da Guia de pagamento ao Estado, no valor de € 79.000,00 de imposto do selo foi um erro porque não corresponde a qualquer existência de ato ou fato tributário;
- O contabilista certificado deu de imediato conta à AT (e-balcão) da existência do erro;
- Foi demonstrado pela contabilidade da Requerente (que nunca foi posta em causa pela AT) a não existência de movimentos ou factos que determinassem a obrigação de pagar imposto do selo no valor de € 79.000,00, por doações ou por aquisição onerosa;
- O erro invocado é a confissão e demonstração da declarante de que o facto tributário que está declarado na Guia de pagamento do imposto do selo não existiu, ou seja, a sociedade não beneficiou de qualquer doação que a levasse a pagar tal imposto do selo;

- Existe um erro de direito na própria declaração (Guia/autoliquidação de IS) que consiste no facto de que as Sociedades não estarem obrigadas a entregar qualquer valor de IS/doações, na medida em que, nos termos legais, as sociedades não são sujeitos passivos de imposto do selo por eventuais doações que recebam;
- O facto tributário referido na Guia de pagamento de imposto do selo (ato de autoliquidação) não tem fundamento legal;
- O erro é fundamento de anulação dos atos de autoliquidação.

23. Os factos estão demonstrados e o direito relevante invocado para demonstrar o erro no ato de autoliquidação, pelo que a Requerente não pode acolher as decisões da AT, razão pela qual pede a constituição do Tribunal arbitral para apreciação do seu pedido de anulação do ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico e do ato de autoliquidação de imposto do selo, com a consequente restituição do valor de 88.480,00, acrescido de juros indemnizatórios.

II.2 Pela Requerida

24. Na sua resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida, a Requerida pugna pela manutenção do ato tributário de autoliquidação do imposto do selo e de juros compensatórios, no valor total de € 88.480,00, relativo ao período de tributação de 2019.

25. Atentos os factos com base nos quais a Requerente pretende demonstrar a inexistência do facto tributário subjacente ao ato de autoliquidação de imposto do selo controvertido, a Requerida remete para o teor da informação que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa, a qual dá por integralmente reproduzida na sua resposta.

26. Em sede de reclamação graciosa, a Requerida entendeu, em síntese, que não tendo sido apresentada pela Requerente qualquer prova da utilização ilegítima dos

códigos de acesso ao Portal das Finanças, a respetiva autoliquidação só a si lhe pode ser imputada, cabendo-lhe o ónus de provar os factos que alega, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

27. Apesar da apresentação de alguns documentos contabilísticos, a Requerida considera que, em sede de reclamação graciosa, aqueles não se mostraram suficientes para comprovação do alegado e, bem assim, para alteração do indeferimento da reclamação graciosa.
28. A Requerida sublinha que, sendo a Requerente responsável pela utilização segura da sua password, de modo a prevenir o acesso e utilização não autorizados a informação e recursos pessoais e profissionais, e não cabendo à AT apurar se existiu ou não usurpação indevida da password através da qual foi efetuada a liquidação do imposto do selo em causa, questão a dirimir em outra instância, pelo que não constitui essa alegação fundamento para a procedência da pretensão de anulação do ato de autoliquidação do imposto do selo em crise.
29. A Requerida considera que, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque e, tendo em conta que, nesta sede, anexou os mesmos documentos já apresentados em sede de reclamação graciosa, concluiu que a liquidação em crise não enfermava de quaisquer ilegalidades e obedeceu à legislação aplicável, não se mostrando possível efetuar uma diferente apreciação do presente pedido, face à inexistência de quaisquer factos, fundamentos ou meios de prova, que permitam uma apreciação das questões de forma diversa da que já foi oportunamente efetuada em sede da reclamação graciosa.
30. A Requerida realça o facto de, em sede de reclamação graciosa, a AT ter sido informada de que se encontra pendente na 5.ª Secção do DIAP o Processo n.º .../23...T9LSB, não tendo havido qualquer atualização dessa informação, não

sabendo a AT se o referido processo foi arquivado, se houve desistência ou se foi deduzida acusação.

- 31.A Requerida confirma que efetivamente para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral de Imposto do Selo estão excluídas da sujeição a imposto do selo as transmissões gratuitas por sucessão - heranças ou legados - a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (cfr. artigo 1.º, n.º 5, alínea e), e artigo 2.º, n.º 2, ambos do CIS).
- 32.Todavia, realça que aquele preceito não afasta da norma de incidência as situações previstas na verba 1.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo sendo sujeitos passivos do imposto os adquirentes dos bens imóveis (direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos), resultem aquelas aquisições onerosas – compra e venda, permuta, dação em pagamento, arrematação, etc. – ou por doação (cfr. artigo 1.º, n.º 5, alínea e), *a contrario*, e artigo 2.º, n.º 3, ambos do CIS).
- 33.Assim, torna-se claro que muitas situações declaradas sob o código “301” cabem na previsão da verba 1.1 da TGIS, e não se vislumbra qualquer erro de direito patente na própria declaração de autoliquidação.
- 34.A Requerida considera que a eventual dificuldade que possa resultar para a Requerente em provar o facto negativo que é a inexistência do facto tributário e a ausência de responsabilidade na sua génese não é obstáculo à atribuição àquela do respetivo ónus da prova.
- 35.Não tendo feito o ónus da prova previsto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, não se mostra possível efetuar uma diferente apreciação do pedido, face à inexistência de quaisquer factos, fundamentos ou meios de prova, que permitam uma apreciação das questões de forma diversa da que já foi oportunamente efetuada na reclamação graciosa. Assim, não resta outra conclusão que não seja a já

anteriormente alcançada de que a liquidação em crise não enferma de quaisquer ilegalidades e obedeceu à legislação aplicável.

- 36.A Requerida realça que a análise da prova documental [Certidão do Registo Comercial, documento intitulado “Consultar Totais Mensais Faturas de 2019-01 a 2019-12”, “Balanço–Períodos de 2010 e seguintes”, “Conta Corrente das Contas: 11.1 Caixa C/C 01-01-2019 a 31.12.2019”, “Balancete Analítico de: resultados Líquidos/2019” e o “Relatório sobre posição de guia de imposto de selo emitida em nome de A..., Lda.”], não permite garantir com certeza se ocorreu ou não o facto tributário de que resultou o ato de autoliquidação do imposto do selo impugnado.
- 37.A Requerida faz referência ao Relatório do contabilista certificado E..., testemunha que não encontrou na contabilidade qualquer indício ou evidência do recebimento de uma doação, desconhecendo em absoluto o que realmente se passou, considerando a final que “o erro terá sido provocado por parte do contabilista certificado anterior ou seus auxiliares” (“Um lapso do anterior colega” ou “uma situação de desorientação de um estagiário/colaborador”), afastando a versão inicialmente defendida da existência “de um ataque informático”.
- 38.A Requerida considera que também este testemunho permitiu saber que houve um email do antigo contabilista renunciando aos seus serviços junto da Requerente e que este “não se mostrou prestável em esclarecer a situação ocorrida” relativamente a um processo de 2017 que suscitou curiosidade. E que se encontra junto à reclamação graciosa, uma declaração do anterior contabilista certificado com uma versão não coincidente com a do atual contabilista certificado, apresentada aquando do exercício do direito de audição no procedimento de reclamação graciosa, mas que em nada esclarece sobre aquele evento na contabilidade, de sua responsabilidade, e que, segundo o atual contabilista, terá conduzido à sua renúncia.
- 39.A Requerida considera que só uma auditoria externa à contabilidade da Requerente permitiria dissipar as dúvidas que permanecem por esclarecer.

40. Em face de todas estas razões, a Requerida entende que a pretensão da Requerente deve ser julgada improcedente, por não provada, com as devidas e legais consequências.
41. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, a Requerida considera que o mesmo deve improceder. Todavia, salienta que, em caso de erro na liquidação não imputável à AT, como sucede no caso em apreço, o dever de indemnizar só se verifica se tiver havido demora na decisão da reclamação graciosa e nesse caso deverão ser aqueles contados a partir do ano seguinte após a apresentação do pedido (cfr. artigo 43.º, n.º 3, c), da LGT) ou a partir do momento da decisão de indeferimento se verificada antes do prazo de um ano, porquanto se deve considerar que desde esse momento a imputabilidade do erro se transferiu para a AT.

III. SANEAMENTO

42. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
43. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
44. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
45. O processo não enferma de nulidades e não tendo sido invocadas exceções procede-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

IV.1.1. Factos provados e respetiva Motivação

46. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. Tendo por base os documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral, o Tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

46.1 A Dra. D..., médica de profissão, e é sócia-gerente da sociedade A... LDA., com o NIPC ...;

46.2 Em 20.10.2022 foi apresentada a Guia de pagamento n.º ..., em nome da Requerente e o NIF..., com o código 301 - IS aquisição onerosa ou doação no valor de 79.000,00, relativa ao período de tributação de setembro de 2019 – cfr. Anexo Doc. 2 junto ao ppa;

46.3 Foi efetuada a liquidação n.º 2022..., com o NIF ..., relativa ao período de tributação de 01.01.2019 a 31.12.2019, no valor de € 9.480,00, que motivou a instauração do processo de execução fiscal n.º ...2023... – cfr. Anexo Doc. 3 junto ao ppa;

46.4 Em 17.11.2022, o contabilista certificado, Dr. C..., em face do erro de entrega da Guia de pagamento do imposto do selo, submeteu no Portal das Finanças (e-balcão) um pedido de anulação da referida guia por inexistência de doação ou de outro facto que justifique a entrega nos cofres do Estado do imposto do selo – cfr. Anexo Doc. 6 ao ppa;

46.5 Em nome da Requerente foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2022... para cobrança da quantia exequenda de € 79.000,00, relativa a imposto do selo, e acrescido (juros de mora e custas processuais) no valor de 437,17, cuja citação ocorreu em 16 de novembro de 2022;

- 46.6 Foi instaurado na 5ª Secção do DIAP, o Processo n.º.../23...T9LSB, com origem em queixa-crime realizada ao abrigo dos artigos 49.º do CPP conjugado com os artigos 3.º e 6.º da Lei 109/2009, de 15 de setembro (Cibercrime) – cfr. Anexo Doc. 7 junto ao ppa;
- 46.7 Em 05.12.2023, foi apresentada, via postal sob o registo RL...PT, deduzida ao abrigo do artigo 132.º do CPPT, reclamação graciosa, subscrita pela Advogada Ana Rita Sebastião, interposta contra o ato de autoliquidação do imposto do selo, no valor de 79.000,00 e contra a liquidação de juros compensatórios, à qual foi atribuído o número de processo ...2023... – cfr. Anexo Doc. 7 junto ao ppa;
- 46.8 Em 06 de dezembro de 2023, a Requerente apresentou um requerimento para suspender os processos de execução fiscal n.ºs ...2022... e ...2023... . A este assunto também se refere o e-mail enviado pela Requerente em 18 de dezembro de 2023, para o Serviço de Finanças sf3069@at.gov.pt (Doc. 3 Anexo à petição de reclamação graciosa) – cfr. Anexo Doc. 7 junto ao ppa;
- 46.9 Em 22.01.2024, foi apresentado um aditamento à reclamação graciosa subscrito pela sócia-gerente, Dra. D...– Anexo Doc. 7 junto ao ppa;
- 46.10 A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 20.03.2024, proferido pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de subdelegação de competências, e notificado à Requerente em 27.03.2024, através do ofício n.º..., de 26.03.2024, da Direção de Finanças de Lisboa;
- 46.11 Em 17.04.2024, a Requerente apresentou recurso hierárquico contra o despacho expresso de indeferimento da reclamação graciosa, o qual correu termos nos serviços da AT sob o processo n.º ...2024... – cfr. Anexo Doc. 1 junto ao ppa;
- 46.12 O recurso hierárquico não foi decidido no prazo previsto no n.º 5 do artigo 66.º do CPPT e, consequentemente, formou-se o ato de indeferimento tácito contra o qual a Requerente reagiu através de pedido de constituição de Tribunal Arbitral;

- 46.13 Em 13.02.2025, a Requerente apresentou um Relatório de Auditoria, elaborado, em 12 de fevereiro de 2025, pela B... SROC, LDA., que procedeu à revisão dos elementos contabilísticos do exercício do ano de 2019;
- 46.14 Através do depoimento de parte e das testemunhas inquiridas, bem como dos documentos juntos aos autos, inclusive o relatório de auditoria da B..., ficou provado que em 2019 a Requerente não efetuou qualquer operação ou ato subsumível nas normas de incidência do imposto do selo que dê suporte fáctico ou jurídico ao ato de autoliquidação materializado na Guia de pagamento n.º..., no valor de € 79.000,00;
- 46.15 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 13 de setembro de 2024.

IV.1.2. Dos Factos não provados

47. Com relevo para a decisão arbitral consideram-se como não provados os factos seguintes:
- 47.1 Se o Processo de Inquérito n.º .../23...T9LSB, instaurado na 5.ª secção do DIAP já foi alvo de alguma decisão;
- 47.2 Não obstante a declaração da testemunha, Dr. C..., ex-contabilista certificado da Requerente, não se provou quem foi a pessoa que utilizando a credencial de acesso ao Portal das Finanças apresentou a Guia de pagamento n.º..., consubstanciando o ato de autoliquidação de imposto do selo, no valor de € 79.000,00, relativa ao período de tributação de setembro de 2019;
- 47.3 Não obstante a Requerida não tenha impugnado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios não se provou, em sede de processos de execução fiscal n.ºs ...2022... e ...2023..., o pagamento do imposto de selo no valor de € 79.000,00, dos juros compensatórios no valor de € 9.480,00, e do respetivo acrescido.

47.4 Com relevo para a decisão arbitral, não existem outros factos que devam considerar-se como não provados.

IV.2. MATÉRIA DE DIREITO

48. Em ordem a decidir sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, importa elencar e escarpelizar o direito aplicável, sendo que a questão a decidir consiste em determinar se existe fundamento legal para a persistência na ordem jurídica do ato de autoliquidação de imposto do selo materializado na Guia de pagamento n.º..., de 20.10.2022, no valor de 79.000,00, submetida no Portal da Finanças em nome da Requerente, com o código 301-IS-Aquisição onerosa ou doação.

49. O procedimento de liquidação de tributos é uma forma de procedimento tributário (al. b) do n.º 1 do art.º 54.º da LGT e als. a) e b) do n.º 1 do art.º 44.º do CPPT), que se traduz na realização de um ato tributário de liquidação, quando efetuado pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira e que quando é realizado pelo próprio contribuinte se denomina por ato de autoliquidação. Na autoliquidação, enquanto sujeito passivo da relação jurídica tributária, é o contribuinte que é responsável pelo apuramento da matéria tributável, pelo cálculo do imposto, declaração e pagamento do imposto devido. A autoliquidação está prevista fundamentalmente em dois impostos – o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – em que cabe ao contribuinte calcular e pagar o imposto. Todavia, outras situações existem de tributos cuja forma de liquidação é, outrossim, a autoliquidação, como é, por exemplo, o caso do imposto do selo (IS). A este propósito é fundamental invocar o normativo do n.º 1 do artigo 23.º (competência para a liquidação) do Código do Imposto do Selo (CIS) que dispõe que “[a] liquidação compete aos sujeitos passivos referidos nos n.ºs 1 e 3 do artigo 2.º do CIS, normas cuja análise conduz

à conclusão de que na maioria das situações ali previstas a entidade liquidadora do imposto o faz ao abrigo da figura da substituição tributária (art.º 20.º da LGT).

50. A articulação da norma do n.º 3 do artigo 2.º com a norma do n.º 4 do artigo 23.º, ambos do Código do Imposto do Selo, conduz à conclusão de que, no caso de aquisição de bens imóveis, a liquidação do imposto não é feita através de ato de autoliquidação, mas sim através de procedimento de liquidação instaurado nos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira com base em declaração efetuada/apresentada pelo contribuinte (n.º 1 do art.º 59.º do CPPT).
51. Em termos de incidência objetiva, o imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens (n.º 1 do art.º 1.º do CIS). E para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral, são consideradas transmissões gratuitas, designadamente, as que tenham por objeto o direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião (al. a) do n.º 3 do art.º 1.º do CIS).
52. Por sua vez, a norma do n.º 4 do artigo 23.º do CIS prescreve que “[t]ratando-se do imposto devido pelos atos ou contratos previstos na verba 1.1 da tabela geral, à liquidação do imposto aplicam-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMT. Sendo que a verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) se refere à aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respetivos contratos.
53. Assim, em face da norma do n.º 1 do artigo 19.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões de Imóveis (IMT), articulada com a norma do n.º 4 do artigo 23.º do CIS, em caso de aquisição de bem imóvel, o imposto do selo é liquidado pelos serviços da AT com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo. Isto é, o IMT e também o imposto do selo são liquidados no Serviço de Finanças territorialmente competente com base na declaração modelo 1 (modelo oficial).

54. É certo que, em face da informatização dos procedimentos tributários, o IMT e o IS já podem ser autoliquidados no Portal das Finanças com base em funcionalidade que gera automaticamente uma guia específica para o efeito, a qual não corresponde à guia de pagamento que a contribuinte utilizou para proceder à entrega nos cofres do Estado do imposto do selo, no valor de € 79.000,00, indicando como justificação o código 301-IS-Aquisição onerosa ou doação. A guia que foi utilizada tem por finalidade a entrega mensalmente nos cofres do Estado dos valores relativos às retenções na fonte de IRS/IRC e do Imposto de selo liquidado ao abrigo da figura da substituição tributária.
55. Considerando que, por força da norma da alínea e) do n.º 5 do artigo 1.º do CIS, para efeitos da verba 1.2 da TGIS, não são sujeitos a imposto do selo as transmissões gratuitas a favor de sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), ainda que dele isentas, fica a restar a hipótese de o pagamento do imposto de selo, a coberto da Guia n.º..., de 20.10.2022, no valor de 79.000,00, ter como justificação fáctica e legal a aquisição de um bem imóvel, sendo que, como já se sublinhou supra, também neste caso, o imposto do selo não seria (auto)liquidado nos termos em que foi concretizado através da guia de pagamento n.º ..., o que demonstra que o gabinete do ex-contabilista certificado da Requerente, na pessoa deste ou na pessoa de um seu funcionário, cometeu um real e efetivo erro, o qual terá sido assumido quando, através da funcionalidade e-balcão no Portal das Finanças, foi pedida a anulação da referida guia de pagamento.
56. Todavia, há que sublinhar que os termos em que foi pedida a anulação da guia de pagamento n.º ..., no valor de € 79.000,00, bem como alguns dos termos que constam do articulado da reclamação graciosa apresentada em 05.12.2023, não denotam que o erro cometido pelo contabilista certificado tenha sido assumido de forma clara, objetiva e inequívoca, de modo a proporcionar o real e suficiente esclarecimento sobre as razões ou motivação que determinaram a elaboração e submissão da guia n.º... no Portal das Finanças.

57. Todavia, a Requerente não pode ser prejudicada no exercício da sua atividade económica ou nos seus interesses patrimoniais em resultado de um comportamento negligente/doloso no domínio do exercício das funções profissionais de contabilista certificado, com concreta e efetiva tradução negativa no domínio da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal.
58. A conduta profissional e tecnicamente reprovável por parte do contabilista certificado, através de *motu próprio* ou por ação de terceiro, ainda que deva ser alvo de censura no foro disciplinar ou criminal, não pode interferir na resolução da questão tributária cujo objeto consiste no pedido de anulação do ato de autoliquidação do imposto do selo materializado na guia de pagamento n.º..., no valor de € 79.000,00, acrescida de juros compensatórios, no valor de € 9.480,00.
59. Sendo a Requerente uma pessoa coletiva e, considerando o normativo do n.º 2 do artigo 21.º do Código do IRC, que dispõe que “[p]ara efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo”, é imperioso concluir que a existir facto tributário que justificasse a liquidação do imposto do selo a que se refere a guia de pagamento submetida no Portal das Finanças em nome da Requerente, no valor de € 79.000,00, o referido facto tributário terá de ter por componente material a aquisição de um bem imóvel que, em face da taxa de 0,8% estabelecida na verba 1.1 da TGIS, o valor do imóvel teria de ser do montante de € 9.875.000,00.
60. Um bem imóvel está sujeito a registo na matriz predial no Serviço de Finanças territorialmente competente, bem como sujeito a registo e descrição na respetiva Conservatória do Registo Predial, fazendo jus ao princípio da publicidade, a que acresce a circunstância de estar sujeito a tributação noutras cédulas de tributação, não sendo um bem que possa estar escondido num qualquer local inalcançável a

um normal cidadão ou a qualquer entidade pública que tenha por fim prosseguir o interesse público.

61. É certo que, em 20.10.2022, foi submetida no Portal das Finanças uma Guia de pagamento, no valor de € 79.000,00, que formalmente materializou um ato de autoliquidação de imposto do selo relativa à hipotética aquisição onerosa de um bem imóvel.
62. Porém, não é menos verdade que, em 17.11.2022, a Requerente solicitou no e-balcão (Portal das Finanças) a anulação da Guia de pagamento n.º..., e posteriormente, correspondendo à informação que lhe foi prestada nesse mesmo canal de comunicação da AT (e-balcão), em 05.12.2023, procedeu à apresentação da pertinente reclamação graciosa (art.º 131.º do CPPT), satisfazendo o pressuposto procedimental/processual (reclamação necessária), pressuposto que, em face da norma da alínea a) do n.º 1 do artigo do RJAT e da norma da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, é relevante para a contextualização do pedido de pronúncia arbitral.
63. Através da reclamação graciosa e subsequente recurso hierárquico, bem como através do pedido de pronúncia arbitral, a contribuinte pediu/pede a anulação de um ato tributário de autoliquidação de imposto do selo, estando, conseqüentemente, a invocar factos constitutivos de direitos ou interesses patrimoniais de que é titular, pelo que, em face da norma do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, lhe compete fazer a prova dos factos que possam justificar a anulação do referido ato de autoliquidação de imposto do selo. Isto é, compete à Requerente fazer a prova da inexistência de facto tributário ou dito de outra forma, compete-lhe fazer a prova de que, no período de tributação do ano de 2019, não realizou qualquer operação comercial ou ato jurídico sujeito a imposto do selo. Ou seja, a Requerente tem o ónus de fazer a prova de facto negativo.
64. Há que considerar que a eventual dificuldade que possa resultar para a contribuinte de provar o facto negativo que consiste na inexistência de aquisição

de bens imóveis sujeito a imposto do selo não constitui obstáculo à atribuição àquela do ónus da prova respetivo, pois essa dificuldade de prova dos factos negativos em relação à dos factos positivos não foi legislativamente considerada relevante para determinar uma inversão do ónus da prova, como se conclui das regras do artigo 344.º do Código Civil.

65. Na presente situação não se está perante uma situação de impossibilidade prática de provar o facto necessário para o reconhecimento de um direito, que, a existir, poderia contender com o princípio da proibição da indefesa, que emana do direito constitucional ao acesso ao direito e aos tribunais (art.º 20. da CRP), pois, à contribuinte é possível demonstrar aquele facto negativo através de factos positivos, como são a ausência de registos na sua contabilidade da aquisição de bens do ativo fixo tangível e de fluxos financeiros que sejam compatíveis com operação tributável que deva justificar a exigibilidade do imposto do selo autoliquidado na guia de pagamento n.º... .
66. Por outro lado, a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina *“iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”*.
67. Acresce que se não tiver ocorrido a factualidade típica prevista na lei fiscal como fonte da obrigação do imposto, designadamente por inexistência do facto constitutivo do direito à tributação, a legalidade do consequente ato de liquidação fica inquinada por inexistência de facto tributário, impeditivo da atividade liquidadora face ao princípio da legalidade tributária a que se encontra sujeita a Autoridade Tributária e Aduaneira por força do artigo 8.º da LGT, sendo anuláveis os atos que ela tenha praticado em violação do dito princípio, e igual entendimento deve ser aplicado quando estiver em causa um ato de autoliquidação.

68. No presente caso verifica-se que foi feita uma declaração de autoliquidação de imposto do selo, no valor de € 79.000,00. Porém, na contabilidade da contribuinte não foi efetuado qualquer registo que demonstre que no ano de 2019 foi efetuada qualquer aquisição onerosa de bem sujeito a tributação em sede de imposto do selo. Logo há que concluir que, se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0986/11, de 05.02.2014, foi firmada jurisprudência no sentido de que “[a] autoliquidação exige uma declaração, não servido como tal um mero registo contabilístico”, no mesmo sentido se deve concluir quando exista uma declaração aos serviços fiscais feita sem base em qualquer registo contabilístico de operação constitutiva do direito à tributação, designadamente, quando a referida ausência de registos está comprovada por relatório de auditoria efetuada por entidade externa credível, *in concreto*, a B..., SROC, LDA., o qual faz parte integrante dos presentes autos.
69. O nosso ordenamento tributário prevê uma variedade de tipologias de liquidações de imposto, podendo as mesmas ser emitidas pela AT ou ser elaboradas pelo próprio sujeito passivo. É neste último caso que se fala em autoliquidação. Assim, e a título meramente ilustrativo, são claramente emitidas pela AT as liquidações adicionais resultantes de correções efetuadas à matéria tributável ou as liquidações oficiosas motivadas por ausência de apresentação de declaração por parte do sujeito passivo, bem como as efetuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo.
70. A doutrina e a jurisprudência referem-se à autoliquidação para aludir ao ato cuja iniciativa pertence ao contribuinte, por disposição legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração, o que pressupõe as imprescindíveis operações de qualificação (identificação do “*an debeatur*”) e quantificação (aferição do “*quantum debeatur*”) necessárias para avaliar o montante de imposto a pagar ou a restituir, normalmente acompanhada do respetivo meio de pagamento (acórdão do STA, de 07.05.2003, *in* recurso n.º 316/03; Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª edição, II

Volume, Áreas Editora, 2011, pág.405 e seg.; Manuel M. Pires Fernandes, Glossário de Direito Fiscal, Dislivro, 2007, pág. 48).

71. Assim, em sede de autoliquidação estamos perante um ato cuja iniciativa pertence ao contribuinte por disposição legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração, normalmente acompanhada do respetivo meio de pagamento, quando a este haja lugar. Logo, a autoliquidação é a liquidação de um tributo que não é feita pela Administração Tributária, mas pelo sujeito passivo, por autodeterminação, sendo que à *posteriori*, de acordo com o disposto na lei tributária aplicável, o sujeito passivo que proceda à autoliquidação poderá ter que esclarecer, quando solicitado pela AT, os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou.
72. Portanto, a autoliquidação exigirá sempre uma declaração e a existência dos factos que motivaram o direito à tributação, quer em termos de incidência objetiva, quer em termos de incidência subjetiva, com a subsequente determinação da matéria tributável, cálculo do imposto e respetivo pagamento.
73. Alguma doutrina, como é o caso do Professor Rui Duarte Morais (Apontamentos ao IRC, Almedina, 2007, pags. 208/209), considera a autoliquidação como uma liquidação provisória sujeita sempre a confirmação por parte da Administração Tributária e suscetível de correção caso se verifique em ação de inspeção que o imposto autoliquidado não corresponde à capacidade contributiva do contribuinte traduzida na obtenção de rendimentos, titularidade de património ou de despesa realizada.
74. Através da prova produzida ficou provado que a Requerente no ano de 2019 não efetuou qual aquisição de bem imóvel sujeito a tributação em sede de imposto do selo, pelo que o erro no ato de autoliquidação do imposto do selo deve ser aferido em função da existência ou não de facto tributário, sendo irrelevante para efeitos de tributação a ação abusiva de terceiros e o acesso abusivo ao Portal das Finanças, matéria de natureza disciplinar ou criminal que deve ser objeto de

decisão em sede própria, mas que não pode condicionar a decisão de anulação de ato tributário de liquidação com fundamento em inexistência de facto tributário.

75. Nesta medida, os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da justiça, da colaboração e da boa-fé, bem como do inquisitório, não permitem que a AT se refugie nas regras sobre o exercício do ónus da prova e com total ausência de fiscalização da contabilidade da Requerente insista em não admitir a ausência de fundamento fáctico e legal que permita sustentar a sustentabilidade da declaração do ato de autoliquidação decorrente da submissão no Portal das Finanças da guia de pagamento n.º..., no valor de € 79.000,00.
76. Importa considerar que a Requete através da prova produzida logrou provar a inexistência de facto tributário, mas ainda que existisse fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, deveria o ato tributário impugnado ser anulado.
77. E, neste contexto, é relevante trazer à colação a jurisprudência firmada no Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0565/07, de 14.11.2017, que em caso de revisão de atos tributários, a favor do contribuinte, ainda que por iniciativa do sujeito passivo, existe em relação a todos os tributos e a todos os tipos de atos de liquidação, um dever de correção do ato tributário em caso de erros nas liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo indevido ou em montante superior ao que seria devido à face da lei. Este dever decorre dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Administração Tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (art.ºs 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT).
78. Em face de tudo quanto fica exposto, impõe-se concluir que o ato de autoliquidação de imposto do selo emergente da guia de pagamento n.º..., no valor de € 79.000,00, submetida no Portal das Finanças em nome da Requerente não tem suporte factual, nem fundamento legal, que permitam sustentar a sua manutenção na ordem jurídica, pelo que, com fundamento na inexistência de facto tributário, determina a sua anulação com os subseqüentes efeitos legais.

V. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

79. Conjuntamente com a anulação do ato tributário de autoliquidação do imposto do selo e de juros compensatórios no valor total de 88.480,00, relativos ao período de tributação do ano de 2019, a Requerente requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.
80. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios *"[q]uando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"*.
81. A norma da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT estabelece que *"[q]uando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária"*.
82. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importará conhecer do pedido.
83. O direito a juros indemnizatórios pressupõe que o imposto seja indevido ou haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.
84. *In casu*, estamos perante um ato de autoliquidação de imposto do selo cuja iniciativa tem de ser imputada ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Porém, a Requerente nessa qualidade, após identificar erro na realização do ato de autoliquidação, em 05.12.2023 apresentou reclamação graciosa a pedir a anulação do referido ato de autoliquidação do imposto do selo, no valor de € 79.000,00, com fundamento em erro, em virtude de não existir suporte fáctico ou jurídico que justifique a liquidação do imposto do selo.

85. Em caso de autoliquidação de imposto havendo lugar a impugnação administrativa do ato tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efetivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para o cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do artigo 43.º, n.ºs.1 e 3, da LGT, sendo que o indeferimento tácito de reclamação graciosa deduzida opera ao fim de quatro meses, prazo esse que é contínuo e se deve contar nos termos do artigo 279.º do Código Civil - cfr. art.º.57, n.ºs.1 e 3, da LGT e art.º 20.º n.º 1 do CPPT).
86. No presente caso, a reclamação graciosa deu entrada nos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 05.12.2023, pelo que atentos os normativos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, o indeferimento silente da pretensão da Requerente formava-se em 05.04.2024. Este indeferimento tácito é posterior ao indeferimento expresso do pedido de anulação do ato de autoliquidação do imposto do selo, porquanto, a reclamação graciosa foi expressamente indeferida por decisão proferida em 20.03.2024.
87. Assim, relevando esse indeferimento expresso como termo inicial da obrigação de contagem de juros indemnizatórios, quando ligada à existência do procedimento de reclamação graciosa, o dia a considerar para tal efeito é precisamente o dia de 21.03.2024, porquanto, o erro no ato de autoliquidação *ab initio* não possa ser imputável à AT, em face da reclamação graciosa apresentada pela Requerente a pedir, com fundamento em inexistência de facto tributário, a anulação do ato de tributário em causa, a circunstância da AT não ter promovido a respetiva anulação implica que o erro no ato tributário de autoliquidação lhe passe a ser imputável, *in casu*, a partir da data correspondente ao indeferimento expresso da reclamação graciosa, isto é, desde o dia 21.03.2024.
88. Não se tendo provado nos presentes autos a data do pagamento do imposto do selo, no valor de 79.000,00 e dos respetivos juros compensatórios, no valor de €

9.480,00, compete à AT proceder à identificação da data da efetivação do pagamento dos valores em causa. E, nesta medida, como já se afirmou, uma vez que, em caso de autoliquidação e havendo lugar a reclamação graciosa do ato tributário, o erro passa a ser imputável à AT depois do indeferimento tácito ou, se anterior, do indeferimento expresso do mesmo procedimento gracioso, sendo a partir da data desse indeferimento que se contam os juros indemnizatórios que sejam devidos, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, da LGT. Só, assim, não será caso se venha a confirmar que o pagamento do imposto e juros compensatórios se verificou em data posterior a 21.03.2024, caso em que, *in casu*, os juros indemnizatórios serão devidos desde a data do efetivo pagamento até à data de emissão da nota de crédito.

89. Deste modo, deverá a AT apurar a data em que se verificou o pagamento dos valores impugnados a fim de, em face do que fica exposto, determinar se os juros indemnizatórios são devidos desde 21.03.2024 ou, então, desde a data da efetivação do pagamento caso este seja posterior à data do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

VI. DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Revogar o ato de indeferimento tácito do Recurso Hierárquico, que correu termos nos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, sob o processo n.º ...2024...;
- c) Anular o ato de autoliquidação de imposto do selo, no valor de € 79.000,00, a que se refere a Guia de pagamento n.º ..., com data limite de pagamento de 20.10.2019;

- d) Anular a liquidação de juros compensatórios com o n.º 2022..., no valor de 9.480,00, com origem em atraso na entrega da Guia de pagamento n.º..., referente ao período de tributação de 2019;
- e) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios nos termos expostos no ponto V da presente decisão arbitral;
- f) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 88.480,00 (Oitenta e oito mil quatrocentos e oitenta euros), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VIII. CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 2.754,00 (Dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de julho de 2025.

Os Árbitros

Fernando Araújo – Árbitro Presidente

Jesuíno Alcântara Martins – Árbitro Adjunto

Alberto Amorim Pereira – Árbitro Adjunto