

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 720/2014-T

Tema: IMT e IS – caducidade do pedido de pronúncia arbitral; legalidade da cumulação de pedidos; fusão por incorporação

Processo n.º 720/2014-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro e Dr. Jaime Carvalho Esteves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 23-12-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., SA., com sede na ..., n.º ... – 6.º C, ...-... Lisboa, NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 05-12-2014.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou Árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-12-2014, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 23-12-2014.

A Requerente refere que foi objecto de fiscalização externa por parte da Administração Tributária (AT) com referência ao exercício de 2009, designadamente no âmbito do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), resultando do competente Relatório da Inspeção Tributária (RIT) correcções em sede deste imposto e do Imposto do Selo que implicaram as liquidações adicionais com fundamento em se terem liquidado IMT e Imposto do Selo inferiores ao devido, no âmbito do processo de fusão por incorporação, na Requerente, da SOCIEDADE IMOBILIÁRIA B..., SA, em 11-02-2009, cujos activos imobiliários abaixo se discriminam e, bem assim, os valores das aludidas liquidações adicionais:

Artigo	Tipo	Freguesia	Liquidação IMT	Liquidação de IS
0	Urbano		-€31.019,86	-€3.817,82
0	Urbano		-€11.632,45	€1.431,68
0	Urbano	€23.264,89	-	€2.863,37
0	Urbano	€37.749,25	-	€5.058,63
0	Urbano	€23.264,89	-	€2.863,37
0	Urbano	€54.879,24	-	€6.967,54
0-I	Rústico		-€26.832,13	€4.293,14
		TOTAL	€208.642,71	€27.835,55

Pretendendo beneficiar das condições previstas no Decreto-Lei n.º 151-A/2013, a Requerente solicitou oportunamente à Administração Tributária as competentes guias de pagamento, que ocorreu em 18-12-2013, e, considera que liquidações padecem de ilegalidade por violação das regras da caducidade e por errónea quantificação das valores tributáveis que lhes deram causa, com violação do princípio da legalidade.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que suscitou as excepções da caducidade do pedido de pronúncia arbitral e da ilegalidade da cumulação de

pedidos e defendeu-se por impugnação, afirmando que a presente acção arbitral deverá ser julgada improcedente.

A Requerente respondeu por escrito às excepções, defendendo que elas devem ser julgadas improcedentes.

Por despacho de 04-02-2015 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades e foram suscitadas as excepções da caducidade do pedido de pronúncia arbitral e da ilegalidade da cumulação de pedidos.

2. Excepção da caducidade do pedido de pronúncia arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou a questão da caducidade do pedido de pronúncia arbitral por entender que as liquidações adicionais de Imposto de Selo e de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) impugnadas têm como data limite de pagamento 18-12-2013, data em que foram efectivamente pagas, pelo que o prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias contados a partir de 18-12-2013, terminando a 19-04-2014, pelo que o presente pedido de pronúncia arbitral apresentado em 17-10-2014 é manifestamente extemporâneo.

A Requerente defende que não ocorre extemporaneidade por ter deduzido reclamação graciosa em 02-04-2014, sobre a qual se formou indeferimento tácito.

Efectivamente, foi apresentada pela Requerente reclamação graciosa naquela data, sobre a qual não foi proferida decisão, pelo que se presume indeferida tacitamente em 02-08-2014, quatro meses depois, nos termos do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT.

Nos casos em que é apresentada reclamação graciosa e ocorre indeferimento tácito, o prazo para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral conta-se a partir da data da formação do indeferimento tácito, como resulta do teor expresso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e da referência que nele se faz à alínea d) do n.º 1, do artigo 102.º do CPPT.

Por isso, o pedido de constituição do tribunal arbitral tinha de ser apresentado até 02-11-2014, data em que completa o prazo de 90 dias previsto naquele artigo 10.º.

E, obviamente, é nesse prazo que o Requerente deve apresentar o pedido de constituição do tribunal arbitral, formulando pedido de declaração de ilegalidade de um acto de um dos tipos previstos no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, como sucede com os actos de liquidação.

Na verdade, o objecto dos processos arbitrais é necessariamente um acto ou actos dos tipos previstos neste artigo 2.º, em que não se incluem as decisões de indeferimento de reclamações graciosas, pelo que a impugnação destas como objecto imediato só será possível quando mantenham actos daqueles tipos, que são sempre o objecto do pedido de declaração de ilegalidade.

Por isso, é manifesto que não é necessário formular pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa, para mais quando nem sequer existiu decisão de indeferimento, como é o caso.

De resto, sendo perfeitamente perceptível a intenção da Requerente, uma imaginária deficiência do pedido por não fazer referência à inexistente decisão de indeferimento da reclamação graciosa, sempre justificaria a formulação de um convite para correcção, o que no caso, não é necessário.

No caso em apreço, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 17-10-2014, antes do termo do prazo de 90 dias referido, pelo que foi apresentado tempestivamente.

Improcede, assim, a excepção da caducidade suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Excepção da ilegalidade da cumulação de pedidos

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a exceção de ilegalidade da cumulação de pedidos por serem impugnadas liquidações de IMT e IS, e faltar a identidade de natureza dos tributos, exigida pelo art. 104.º do CPPT, designadamente, a identidade dos fundamentos de facto e de direito invocados, o que não se verifica no caso em apreço.

A Requerente defende que a cumulação de pedidos é permitida pelo artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, que há uma relação de dependência entre as liquidações, por o Imposto de Selo depender do valor do negócio que seja fixado para efeitos de IMT, e que se verifica, no caso em apreço, que a apreciação de todas as liquidações dependem no essencial das mesmas circunstâncias de facto, tendo consequências em ambos os tributos.

O artigo 3.º, n.º 1, do RJAT admite a cumulação de pedidos relativos a actos diferentes, quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Como se vê, não se faz no RJAT a exigência de que os tributos tenham a mesma natureza que é feita pelo artigo 104.º do CPPT, que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca.

Por outro lado, as regras sobre cumulação de pedidos têm subjacentes razões de economia processual, pelo que devem ser interpretadas teleologicamente não com a perspectiva de colocação de obstáculos à apreciação das pretensões dos contribuintes, mas sim, com o alcance de viabilizarem a cumulação sempre que as razões de economia se verificarem.

Sendo assim, quando está em causa a apreciação dos mesmos factos, justificar-se-á, em regra, a cumulação, desde que as questões de direito colocadas, que em regra serão distintas a nível de tributos diferentes, não sejam o principal objecto de controvérsia.

É esse o alcance do artigo 3.º, n.º 1, ao não exigir uma absoluta identidade de questões de facto e de direito mas apenas uma *identidade quanto ao que é essencial*.

No caso em apreço, as questões que a Requerente coloca são relativas à caducidade do direito de liquidação de ambos os tributos, que deve ser resolvida essencialmente à face das mesmas normas, e à determinação do valor tributável a considerar para efeitos de IMT,

que deverá ser o mesmo, pelo que se afigura existir a essencial identidade que é exigida pelo artigo 3.º, n.º 1, do RGIT.

Termos em que improcede a excepção de ilegal cumulação suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Por escritura de fusão do dia 11-02-2009, outorgada no Cartório Notarial de ..., em Lisboa, foi incorporada na Requerente a SOCIEDADE IMOBILIÁRIA B..., SA, tendo sido transmitidos os activos que faziam parte do seu património (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) Integravam o património da referida SOCIEDADE IMOBILIÁRIA B..., SA, seis prédios urbanos e um prédio rústico, todos sitos na freguesia de ..., concelho de Portimão, sobre os quais foi liquidado IMT, pelos Serviços da Administração Tributária em 05-02-2009, nos termos que seguem: (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

Artigo	Tipo	Freguesia	Liquidação IMT/Valor
º	Urbano		-€1.868,22
º	Urbano		-€700,58
º	Urbano		-€1.401,17
º	Urbano		-€2.475,39
º	Urbano		-€1.401,17
º	Urbano		-€524,54
º-I	Rústico		-€1.616,01
		TOTAL	€9.987,08

- c) Em todas as liquidações referidas na alínea anterior foi indicado como «*Facto tributário*» a «*Transmissão de bens imóveis por fusão ou cisão de sociedades*»;
- d) Em todas as liquidações referidas relativas aos prédios urbanos foi indicado «*Valor Patrimonial IMT*» igual ao «*Valor declarado*», igual à «*Matéria colectável*» e igual ao «*Valor Global do Acto ou Contrato*», nos seguintes montantes respectivamente: € 28.741,89, € 10.778,21, € 21.556,42, € 38.082,99, € 21.556,42 e € 52,453,96 (anexo 23 ao Relatório da Inspeção Tributária);
- e) Na liquidação relativa ao prédio rústico «*R ...-I*» foi indicado o «*Valor Patrimonial IMT*» de € 32.320,20, o «*Valor declarado*» de € 10.043,00, a «*Matéria colectável*» de € 32.320,20 e o «*Valor Global do Acto ou Contrato*» de € 10.043,00;
- f) Entre 02-04-2013 e 23-07-2013, decorreu uma Inspeção Tributária externa à Requerente de que resultou o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) em que foi proposta correcção dos valores tributáveis para efeitos de liquidações adicionais ao IMT, nos termos seguintes: (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

III.2. Correcções em sede de IMT

De acordo com o disposto na alínea g) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), estão sujeitas a tributação em sede de IMT, as transmissões de bens Imóveis, operadas no âmbito de um processo de fusão. Por outro lado a regra 13.º do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT estabelece que o "Imposto incide sobre o valor patrimonial tributário de todos os imóveis da sociedade fusionada ...ou sobre o valor por que esses bens entrarem para o ativo da sociedade, se superior". Assim, analisada a escritura que titula a fusão realizada em 2009/02/11 e os documentos relativos à liquidação do IMT que foram exibidos aquando da mesma, verifica-se que foi pago IMT sobre o VPT dos Imóveis, quando deveria ter sido pago sobre o valor inscrito na contabilidade, em virtude de este ser superior aquele.

Assim, aquando da realização da escritura que titula a fusão foi pago IMT de acordo com o descrito no quadro seguinte:

Empresa fundida	Identificação do imóvel				VPT 5-2-2009	Valor inscrito na contabilidade da incorporada	Valor sobre o qual deveria ter sido liquidado IMT	Correcção
	Freguesia	Tipo de prédio	Artigo	Fração / Secção				
					a	b	b-a	
Soc. Imobiliária B...		Urbano		co	3.000,00	2.662,50	3.000,00	0,00
		Urbano			28.741,89			
		Urbano			10.778,21			
		Urbano			21.556,42			
		Urbano			38.082,99	3.617.435,10	3.617.435,10	3.411.945,01
		Urbano			21.556,42			
		Urbano			52.453,96			
		Rústico		I	32.320,20			
					205.490,09			
C...		Urbano		ci	2.510,00	327.921,25	327.921,25	315.558,61
		Rústico		R	9.852,64			
						12.362,64		
D S.A.	I	Rústico			3.652,03	500.000,00	500.000,00	496.147,97
								4.223.651,59

Face ao exposto haverá lugar a uma correcção à matéria colectável, para efeitos de IMT, de € 4.223.651,59.

- g) A Requerente foi notificada do projecto de correcções para efeitos do art. 60º da LGT e art. 60º do RCPIT, mas não se pronunciou;
- h) Por despacho de 28-08-2013, da Senhora Directora de Finanças de Lisboa, foi sancionado o Relatório da Inspeção Tributária;
- i) Na sequência das correcções referidas, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou as seguintes liquidações de IMT e Imposto do Selo (documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos):

Artigo	Tipo	Freguesia	Liquidação IMT	Liquidação de IS
0	Urbano		- €31.019,86	- €3.817,82
0	Urbano		- €11.632,45	€1.431,68
0	Urbano		€23.264,89	€2.863,37
0	Urbano		€37.749,25	€5.058,63
0	Urbano		€23.264,89	€2.863,37
0	Urbano		€54.879,24	€6.967,54
0 - I	Rústico		- €26.832,13	€4.293,14
		TOTAL	€208.642,71	€27.835,55

- j) A determinação dos valores a pagar que constam de cada uma das liquidações foi efectuada da forma indicada na «Nota de notificação» que constitui o documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, relativamente a cada um dos prédios, além do mais, o seguinte:

«A liquidação inicial foi efectuada tendo por base o valor patrimonial do imóvel, por não ter sido indicado o valor de balanço (artigo 12º nº4 regra 13 do CIMT), pelo que é agora utilizado para a liquidação adicional o valor de balanço, determinado por uma "regra de 3 simples" entre o valor patrimonial do imóvel, o total dos valores patrimoniais de todos os imóveis transmitidos, e o valor de balanço único daquele conjunto de imóveis de €3.617.435,10»;

- k) As liquidações adicionais referidas na alínea anterior foram notificadas à Requerente em 02-12-2013;
- l) Em 18-12-2013 a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais de IMT e de Imposto de Selo ora impugnadas;

- m) Em 04-02-2014 a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas, que não foi decidida no prazo de 4 meses (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- n) Em 17-10-2014, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

4.1. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

4.2. Fundamentação da matéria de facto

A fixação dos factos provados tem por base os documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo, não havendo controvérsia sobre esta matéria.

5. Matéria de direito

5.1. Questão da caducidade do direito de liquidação

5.1.1. Posições das Partes

A Requerente entende que o prazo de caducidade do direito de liquidação aplicável é o de quatro anos, previsto no artigo 31.º, n.º 3, do CIMT que estabelece que *«a liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente, ficando ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 35.º»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que é aplicável o prazo especial de caducidade de oito anos, previsto no artigo 35.º, n.º 1, do CIMT, que estabelece que *«só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto no número seguinte e, quanto ao restante, no artigo 46.º da Lei Geral Tributária»*.

No caso em apreço, a data das liquidações iniciais coincide com a data da transmissão por fusão.

A Requerente entende que a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu *«a uma deficiente interpretação da Regra 13.ª do n.º 4 do Artigo 12.º do Código do IMT (CIMT), porquanto este normativo indica que na fusão a que se refere a alínea g) do n.º 2 do artigo 5.º do CIMT – como a do caso em apreço –, o valor tributável sujeito a imposto será o Valor Patrimonial Tributário (VPT) dos imóveis a transmitir ou o valor de balanço com que entram para a nova sociedade, se superior»*.

No entender da Requerente, em suma, *«os Serviços da AT ao interpretarem deficientemente o preceito praticaram um erro de direito, sendo que, nestas circunstâncias, o prazo de caducidade para efectuar liquidações adicionais é de quatro anos, nos termos do n.º 3 do Artigo 31º do CIMT»*. *«Assim, tendo as primitivas liquidações ocorrido em 9 de Fevereiro de 2009 e sendo os tributos em causa considerados de obrigação única, as liquidações adicionais para se enquadrarem na lei vigente, teriam de ter lugar até ao dia 9 de Fevereiro de 2013. Isto é, dentro do período de quatro anos»*. *«Dado que as liquidações adicionais de IMT e de Imposto de Selo, ora em crise, foram apenas efectuadas e notificadas à autora em Dezembro de 2013, não tendo ocorrido qualquer causa de suspensão ou interrupção do prazo de caducidade, apura-se que caducou o direito à realização de tais liquidações, padecendo as mesmas, por isso, de ilegalidade»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que *«foi intenção do legislador que estabelecer uma derrogação ao regime regra para os casos em que se verifique uma omissão de bens ou valores, caso em que o prazo de liquidação é de 8 anos a contar do facto tributário em vez de 4 anos a contar da liquidação a corrigir»* e que *«conforme apurado pela inspecção tributária, a Requerente na declaração apresentada para efeitos da liquidação inicial de IMT de sua iniciativa, ao abrigo do n.º 1 do art. 19º do CMIT, omitiu valores a considerar para efeitos de imposto»*, pelo que a situação está excluída do âmbito de aplicação do n.º 3 do art. 31º do CIMT, pois o erro em considerar o valor patrimonial dos imóveis em lugar do seu valor de balanço com que entram na nova sociedade, não é minimamente imputável à AT:

- «a) Por um lado, porque a liquidação originária, embora da iniciativa da AT, tem por base a declaração efectuada pela ora Requerente;
- b) Por outro lado, porque aquela declaração entregue pela Requerente identificava o valor patrimonial do imóvel como sendo o valor relevante para efeitos da regra 13º do nº 4 do art. 12º do CIMT, não estando em poder da AT a informação referente ao seu valor de balanço para efeitos de se poder imputar à AT alguma negligência no apuramento do valor legalmente relevante».

5.1.2. Decisão da questão da caducidade

A resolução da questão da caducidade depende, assim, do alcance da referência à omissão de valores que se faz no artigo 35.º, n.º 1, designadamente se se está perante uma situação desse tipo quanto o contribuinte declarou na liquidação de IMT o valor que entendeu adequado.

As transmissões de bens imóveis por fusão ou cisão das sociedades comerciais ou por fusão de tais sociedades entre si ou com sociedade civil estão sujeitas a IMT, nos termos do artigo 2.º, n.º 5, alínea g) do CIMT, incidindo o imposto «sobre o valor patrimonial tributário de todos os imóveis das sociedades fusionadas ou cindidas que se transfiram para o activo das sociedades que resultarem da fusão ou cisão, ou sobre o valor por que esses bens entrarem para o activo das sociedades, se for superior».

O IMT é devido pelas pessoas, singulares ou colectivas, para quem se transmitam os bens imóveis (artigo 4.º do CIMT).

A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida (artigo 19.º, n.º 1, do CIMT).

Nos termos do artigo 20.º do CIMT, para efeitos da liquidação, deve o interessado fornecer os seguintes elementos:

- a) A identificação dos imóveis ou a indicação de estarem omissos nas matrizes, bem como o valor constante do acto ou do contrato;

- b) O valor atribuído aos bens, com especificação do que corresponder às partes integrantes cujo valor não esteja compreendido no valor patrimonial tributário dos respectivos prédios;
- c) Informação sobre se a aquisição vai ou não ser feita no âmbito de um dos actos ou contratos previstos no n.º 3 do artigo 2.º, juntando cópia do respectivo documento nos casos previstos nas suas alíneas a) e b);
- d) Os demais esclarecimentos indispensáveis à exacta liquidação do imposto.

O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base na declaração do sujeito passivo ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o acto tributário praticado no serviço de finanças competente (artigo 21.º, n.º 1, do CIMT).

No caso em apreço, não consta do processo administrativo a declaração para liquidação (modelo 1) que a Requerente apresentou à Autoridade Tributária e Aduaneira, para efeito da liquidação, mas infere-se das liquidações que foi indicado pela Requerente que a transmissão dos imóveis tinha sido «*por fusão ou cisão de sociedades*» e atribuiu aos seis imóveis urbanos em causa os respectivos valores patrimoniais tributários, como se deduz das referências ao «*valor declarado*» que constam das liquidações. No que concerne ao imóvel rústico, terá sido atribuído pela Requerente um valor inferior ao valor patrimonial tributário, o que levou a que a liquidação fosse efectuada por este valor.

Nas «*Instruções de preenchimento*» da declaração modelo 1 para liquidação de IMT refere-se expressamente, relativamente ao campo 45 – «*Valor do Acto ou contrato*» – que «*no caso dos factos tributários identificados com os códigos 19 e 22 a 25 do mesmo quadro, inscrever o valor com que os bens entram para o activo da sociedade (art.º 12º, nº 4, regras 12ª e 13ª do CIMT)*». No caso dos autos, o «*valor declarado*» que foi indicado nas liquidações foi um valor idêntico ao valor patrimonial tributário, relativamente aos prédios urbanos e um valor inferior ao valor patrimonial tributário quanto ao prédio rústico, valores estes que, em qualquer dos casos, não correspondiam ao valor com que os bens entraram no activo da Requerente. De resto, mesmo este valor deveria ter sido

atribuído também por força do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 20.º do CIMT, pois o seu conhecimento era indispensável «à *exacta liquidação do imposto*».

Na verdade, em face das referidas instruções para preenchimento da declaração modelo 1, em que se impõe sempre a indicação do valor com que os bens entram para o activo da sociedade (por isso, mesmo que este valor seja inferior ao valor patrimonial tributário, será esse valor contabilístico da entrada dos bens que deve ser inscrito), a declaração dos valores patrimoniais tributários no quadro 45 da declaração modelo 1 tinha o alcance de expressar que esses eram os valores pelos quais os bens entraram no activo da sociedade, o que não correspondia à realidade. Isto é, no contexto da declaração, a Requerente não incorreu num erro de direito ao indicar os valores patrimoniais tributários (e o valor inferior no caso do prédio rústico) em vez dos valores do balanço, antes **indicou os valores como se fossem os valores da entrada dos bens no seu activo**, pois é esse o alcance da inscrição de um valor no referido campo 45 da declaração modelo 1.

Está-se, assim, perante uma falta de indicação pela Requerente de um valor que deveria declarar, pelo que se está perante uma situação de **omissão de valores**, para efeitos dos artigos 31.º, n.º 3, e 35.º, n.º 1, do CIMT. O n.º 1 do artigo 31.º ao conexionar os poderes de correcção da Administração Tributária com situações omissão de valores corrobora esta interpretação, já que se está manifestamente perante uma situação em que são utilizáveis poderes de correcção, o que, aliás, não é sequer questionado pela Requerente.

Sendo assim, a situação enquadra-se na excepção prevista no n.º 3 do artigo 31.º do CIMT, pelo que é aplicável o prazo especial de caducidade do direito de liquidação de oito anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do mesmo Código.

Consequentemente, tendo a transmissão ocorrido em 2009 e a liquidação adicional em 2013 tem de se concluir que não caducou o direito de liquidação de IMT.

5.2. Questão da errónea quantificação do valor tributável em cada uma das liquidações

5.2.1. Posições das Partes

Refere a Requerente que «os Serviços da AT ao procederem à determinação do valor tributável para efeitos de liquidações adicionais, socorreram-se de um valor global de todos os imóveis (urbanos e rústico) inscrito no balanço da sociedade e sem qualquer fundamento legal resolveram estabelecer proporções matemáticas entre o aludido valor global de balanço dos imóveis e cada um dos valores patrimoniais tributários, resultando valores tributários aleatórios e sem qualquer sentido.

Aos Serviços da AT para procederem a liquidações adicionais de IMT como as do caso em apreço, teriam de indicar o valor de balanço de cada um dos imóveis que constituiria o respectivo valor tributável.

Este facto é manifestamente violador do "princípio da legalidade" que subjaz à liquidação dos tributos, atento o disposto no Artigo 8º, nº 2, alínea a) da Lei Geral Tributária (LGT).

Sublinhe-se que o "princípio da legalidade" tem consagração constitucional (art. 266º/2 CRP), traduzindo-se na exigência em matéria de impostos, designadamente quanto às regras da liquidação, que as mesmas sejam aprovadas por lei formal da Assembleia da República ou decreto-lei autorizado, do Governo. Jamais tais regras poderiam estar na esfera de decisão de uma estrutura administrativa como é a AT.

Esta errónea quantificação dos valores tributáveis apurados torna as subsequentes liquidações ilegais, para além de injustas, tendo em conta que se misturaram valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos, recentemente avaliados, com o valor patrimonial do prédio rústico avaliado há dezenas de anos (este de valor patrimonial muito baixo e de valor venal consideravelmente elevado), sendo que as taxas de imposto (IMT) são diversas para um e outro tipo de prédios».

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta, defende o seguinte:

«22. A liquidação adicional foi efectuada em cumprimento da regra 13 do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT utilizando o valor do balanço, pelo que não padece de qualquer vício de violação de lei.

23. A regra de “ 3 simples “ utilizada pela Administração Fiscal teve por base a adopção de um critério proporcionalmente idêntico ao que foi registado no Balanço face ao que consta como Valor Patrimonial Tributável.

24. Trata-se de uma regra que aplica uma determinada proporção matemática existente numa grandeza a outra grandeza mantendo o mesmo equilíbrio proporcional em ambas.

25. No fundo trata-se de replicar uma determinada realidade matemática noutra ordem de grandeza superior mantendo a equidistância e a proporção entre os elementos em causa.

26. De referir que a Requerente, notificada para se pronunciar sobre o relatório de Inspeção, e sobre esta matéria em particular nada veio a referir ou a contraditar tendo inclusivamente solicitado as guias e efectuado o pagamento das liquidações adicionais».

5.2.2. Decisão da questão da errónea quantificação do valor tributável em cada uma das liquidações

Como se refere na matéria de facto fixada, relativamente a cada um dos prédios a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a liquidação utilizando «o valor de balanço, determinado por uma "regra de 3 simples" entre o valor patrimonial do imóvel, o total dos valores patrimoniais de todos os imóveis transmitidos, e o valor de balanço único daquele conjunto de imóveis de €3.617.435,10».

A regra 13.º do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, ao estabelecer que «na fusão ou na cisão das sociedades referidas na alínea g) do n.º 5 do artigo 2.º, o imposto incide sobre o valor patrimonial tributário de todos os imóveis das sociedades fusionadas ou cindidas que se transfiram para o activo das sociedades que resultarem da fusão ou cisão, ou sobre o valor por que esses bens entrarem para o activo das sociedades, se for superior» aponta no sentido de, nestes casos de fusão ou cisão de sociedades, o valor sobre que incide o IMT ser o «**de todos os imóveis**» e não o de cada um deles, o que possibilitará que não haja uma

liquidação relativa a cada imóvel, mas uma única que assente no valor total dos imóveis transmitidos como matéria de uma única liquidação.

Porém, para além de esta consideração global do valor dos imóveis só ser viável quando todos têm a mesma natureza para efeitos de aplicação de taxa (à face das categorias indicadas no artigo 17.º do CIMT), não foi isso, porém, o que a Administração Tributária fez, pois tomou em consideração o valor global dos imóveis transmitidos não como suporte de uma única liquidação, mas sim como referência para cálculo da matéria tributável de cada um dos imóveis e das várias liquidações, relativas a cada um deles.

Trata-se de uma forma de cálculo do valor tributável que não tem suporte legal, pois não há qualquer disposição que permita calcular o valor tributável de cada um dos prédios em função dos valores atribuídos a outros.

A actividade da Administração Tributária no âmbito das relações jurídicas tributárias está subordinada ao princípio da legalidade (artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), cujo conteúdo, em geral, definido no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991, subsidiariamente aplicável ao procedimento tributário por força do disposto na alínea c) do artigo 2.º da LGT.

Esse princípio tem actualmente a formulação positiva de que *«os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos»*.

Neste artigo 3.º, o princípio da legalidade deixou de ter *«uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa»*. (¹)

«A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo

(¹) FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 3.ª edição, página 40.

Em sentido semelhante, pode ver-se o primeiro Autor em *Curso de Direito Administrativo*, volume II, página 42.

contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça». (²) (³)

Resulta deste conteúdo positivo do princípio da legalidade, desde logo, que sem o prévio estabelecimento, por via legislativa, de normas procedimentais que permitam determinar o valor da matéria tributável relativamente a cada um dos prédios através da aplicação de uma regra de três simples ao valor de um conjunto de prédios que este método não pode ser utilizado.

É certo que, se todos os prédios fossem da mesma natureza para efeitos de aplicação da taxa de IMT, poderia não haver diferença, na prática, a nível de tributação, entre o resultado da utilização do método usado pela Administração Tributária e o da consideração do valor global dos prédios transmitidos.

Mas, no caso em apreço, os prédios não são da mesma natureza para efeitos de aplicação de taxas, previstas no n.º 1 do artigo 17.º do CIMT, pois foram transmitidos prédios urbanos e rústicos, a que são aplicáveis taxas diferentes, tendo a Administração Tributária aplicado a taxa de 6,5% aos prédios com os artigos matriciais n.ºs U-..., U- ...,

(²) FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 42-43.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, página 84, que refere:

«Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia, da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proíbem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.».

- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138, em que referem que

«As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental)».

- ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

«Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.»

U-... e U-..., a taxa de 6% aos prédios com os artigos matriciais U-... e U-.. e a taxa de 5% ao prédio com o artigo matricial R-...-I.

Por isso, não se demonstra que seja indiferente para determinação do valor dos impostos que incide sobre a transmissão de cada um dos prédios.

Assim, tem de se concluir que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro na determinação da matéria tributável.

5.3. Liquidações de Imposto do Selo

Quanto ao Imposto do Selo é manifesto que não ocorre a caducidade do direito de liquidação, pois o prazo é de oito anos, quando está em causa aquisição onerosa do direito de propriedade sobre bens imóveis, sujeitos a tributação pela verba 1.1. (artigo 39.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo).

As liquidações de Imposto do Selo, ao abrigo da verba 1.1. da TGIS, assentaram na mesma determinação da matéria tributável de IMT, pelo que enfermam de idêntico vício de violação de lei.

Também neste caso, não se pode considerar demonstrado que a liquidação com base no valor do conjunto de prédios para determinar o imposto devido pela transmissão de cada um deles tivesse um resultado equivalente ao da liquidação relativamente a cada um, pois, ignorando-se os valores pelos quais cada um dos prédios entrou no activo da sociedade, não está afastada a possibilidade de em relação a algum ou alguns, a diferença entre o valor da entrada no activo e aquele que foi declarado não permitir liquidar imposto, por este ser inferior à isenção técnica prevista no artigo 44.º, n.º 2, do CIS⁽⁴⁾.

6. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

⁽³⁾ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-2004, processo n.º 225/03.

⁽⁴⁾ A aplicação dessa isenção técnica até ocorreu efectivamente em relação ao único prédio relativamente ao qual a Autoridade Tributária e Aduaneira apurou autonomamente o valor da entrada no activo da Requerente, que foi o prédio urbano com o artigo matricial..., como se vê pelo quadro que consta da alínea f) da matéria de facto fixada

A Requerente pagou as quantias liquidadas, como se considerou provado na alínea l) da matéria de facto fixada.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios pelo pagamento indevido das quantias referidas.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em

que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos relativamente a cada uma das liquidações desde a data em que a Requerente efectuou o respectivo pagamento até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedentes os pedidos anulação das seguintes liquidações que, assim, são anuladas:
- de IMT n.º ..., no valor de €31.019,86;
 - de IMT n.º ..., no valor de €11.632,45;
 - de IMT n.º ... ,no valor de €23.264,89;
 - de IMT n.º ... no valor de €37.749,25;
 - de IMT n.º ... no valor de €23.264,89;
 - de IMT n.º ... no valor de €54.879,24;
 - de IMT n.º ... no valor de €26.832,13;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €3 817,82;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €1.431,68;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €2.863,37;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €5.058,63;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €2.863,37;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €6.967,54;
 - de Imposto do Selo n.º ... no valor de €4.293,14.
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar as quantias liquidadas e pagas;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios sobre cada uma das quantias pagas referidas, desde a data do respectivo pagamento até à data do reembolso, à taxa legal supletiva.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **236.478,26**.



8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 23 de Março de 2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(João Sérgio Ribeiro)

(Jaime Carvalho Esteves)