

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 71/2014-T

Tema: IMT e IS - Transmissão imóvel por fusão; liquidação adicional; suspensão do prazo caducidade

I - RELATÓRIO

1. Em 29 de Janeiro de 2014, A..., S.A., (doravante designada por Requerente), com sede na Avenida ..., ...a, NIPC ..., submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) e 2.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (RJAT), com vista à declaração de ilegalidade da liquidação do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), no valor de €15.285,30, com o n.º ... e liquidação do Imposto de Selo (IS), no valor de €2.366,83, com o n.º ..., no montante total de €17.652,13, assim como condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante Requerida ou AT) no pagamento dos competentes juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 43º da LGT e no artigo 61º do CPPT.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro singular a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. Notificadas as partes e não havendo recusa da referida designação (artigo 11º, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico), veio o tribunal arbitral a ficar constituído em 7 de Abril de 2014, de acordo com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. Em 14 de Julho de 2014, realizou-se a primeira reunião do tribunal arbitral nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT (cf. acta juntos aos autos),

tendo as partes prescindido de alegações escritas e o tribunal decidido que a decisão seria proferida até 3 de Outubro de 2014.

6. Em 18 de Julho de 2014, a Requerida juntou aos autos, conforme fora solicitado pelo tribunal na reunião de 14 de Julho, cópia do requerimento de liquidação.

7. O Pedido de pronúncia arbitral

A Requerente, invocando o artigo 3º, nº 1, do RJAT, pede que seja aceite a cumulação dos dois pedidos, de apreciação da liquidação de IMT e de liquidação do Imposto de Selo, tendo em conta que incidiram sobre o mesmo valor tributável, o do valor do negócio fixado para efeitos de IMT, tratando-se de “*impostos dependentes*”.

Quanto às liquidações, argumenta, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- Com a operação de fusão por incorporação, realizada através da escritura outorgada em 11 de Fevereiro de 2009, verificou-se a transmissão para o património da Requerente do terreno rústico, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ..., sob o artigo ...º, com o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de €9.852,64, que fazia parte da sociedade incorporada D... – Investimentos e Turismo, SA;
 - Com base no VPT do referido terreno foi liquidado, em 11.02.2009, pelo Serviço de Finanças de ..., IMT no valor de €492,63 e Imposto do Selo no valor de €78,82;
 - Na sequência de uma acção de inspecção externa que decorreu entre 2 de Abril de 2013 e 23 de Julho de 2013, os Valores Tributáveis foram corrigidos sendo propostas liquidações adicionais calculadas sobre o valor de € 327.921,25, pelo qual o imóvel transmitido estava registado no activo da empresa, apurando-se os valores de IMT no montante de € 15 285,30 e de Imposto do Selo no montante de €2 366,83 no total de €17.652,13 (dezassete mil seiscientos e cinquenta e dois euros e treze cêntimos);
 - Tendo em conta diversas disposições (alínea g) do nº 5 do artigo 2º; artigo 4º Artigo regra 13ª do nº 4 do artigo 12º) do CIMT, das quais resulta que a iniciativa da liquidação do IMT é dos interessados (que para tal apresentam uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida, nos termos do artigo 19º do CIMT), que a

competência para liquidar é dos serviços tributários (artigo 21º do CIMT), e que foi fornecida informação aos serviços da Administração Tributária (A.T.) de que se tratava de uma fusão (mencionado na guia de pagamento), verificou-se um erro de direito por parte de SF de ... que procedeu à primitiva liquidação de IMT, não levando em consideração o valor de balanço do bem imóvel que era superior ao Valor Patrimonial Tributário (Regra 13ª do nº 4 do Artigo 12º do CIMT);

- Assim, a liquidação adicional, realizada apenas a seguir ao Relatório da Inspeção Tributária, foi efectuada após o decurso do prazo geral de caducidade no direito tributário de quatro (4) anos (artigo 45º, nº 1 da Lei Geral Tributária), aplicável quando a lei não prevê outro;
- Tratando-se de um erro de direito do SF de VFX 2, aquando da primeira liquidação de IMT em 9 de Fevereiro de 2009, não é aqui aplicável o prazo de oito (8) anos previsto no artigo 35º, nº 1 CIMT, mas o prazo de caducidade de quatro (4) anos, previsto no nº 3 do Artigo 31º do CIMT;
- Como a matéria colectável que subjaz à liquidação adicional resultou de processo inspectivo que decorreu de Abril a Julho de 2013, e não se verificando quaisquer causas de suspensão ou interrupção da caducidade, o direito à realização desta liquidação adicional de IMT caducou no dia 12 de Fevereiro de 2013 (Art.31º, nº3, do CIMT), porque se está em presença de um imposto de obrigação única, atento o disposto no Artigo 45º, nº 4, da LGT;
- As liquidações objecto do presente pedido devem ser consideradas ilegais com reembolso do montante pago, de €17 652,13 (dezasete mil seiscientos e cinquenta e dois euros e treze cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no nº 2 do Artigo 43º da LGT e no Artigo 61º do CPPT.

8. A Resposta da Requerida

A Requerida respondeu, em síntese (*da nossa responsabilidade*), que:

- A acção inspectiva da Direcção de Finanças de ..., precedida de carta aviso, datada de 24/09/2012, decorreu entre 02/04/2013 e 23/07/2013;

- A Requerente, notificada de projecto de correcções para efeitos do artigo 60º da LGT e artigo 60º do RCPIT, em 31/07/2013, não exerceu direito de audição prévia;
- A ora Requerente, que recebeu o Relatório Final em 31/07/2013, requereu, ao abrigo do artigo 19º do CIMT, o pagamento das liquidações adicionais de IMT, no montante de € 15.285,30, e do Imposto de Selo, no montante de € 2.366,83, o que efectuou em 02/12/2013, usufruindo de dispensa de juros compensatórios ao abrigo do Decreto-Lei nº 151-A/2013, de 31/10;
- A fusão realizada por escritura pública, em 11/02/2009, pela qual o terreno rústico inscrito na matriz rústica da freguesia de ... sob o art. 5º Secção R, com o valor patrimonial de € 9.852,64, foi transmitido do património da sociedade D... Investimentos e Turismo Imobiliário, S.A e incorporada no património da Requerente, conduziu a uma liquidação de IMT no valor de € 492,63 e Imposto de Selo no valor de € 78,82;
- O Relatório elaborado após a inspecção realizada entre 02/04/2013 e 23/07/20, concluiu por uma correcção à matéria colectável em sede de IMT, e correspondente liquidação efectuada nos termos do disposto na alínea g) do nº 5 do art. 2º, conjugado com a regra 13ª do nº 4 do art. 12º do CIMT, com base no valor de € 327.921,25, pelo qual o imóvel transmitido estava registado no activo da empresa, por ser superior ao valor patrimonial utilizado na liquidação;
- De acordo com o art. 31º do CIMT, o direito a liquidar imposto apenas pode ser exercido durante os 4 anos seguintes à liquidação a corrigir, excepto se a liquidação adicional tiver por fundamento omissão de bens ou valores, caso em que a liquidação adicional pode fazer-se depois daqueles quatro anos mas sem ultrapassar os 8 anos a contar do facto tributário;
- As razões que justificam a redução de prazo a quatro anos, referem-se aos casos de existência de erro, de facto ou de direito, sobre o qual a AT tenha um especial dever de atenção e, conseqüentemente, de correcção num prazo mais reduzido de 4 anos mas essa especial protecção ao contribuinte não se justifica em caso em que os elementos declarados pela Requerente para efeitos da liquidação inicial de IMT, de sua iniciativa, ao abrigo do nº 1 do art. 19º do CIMT, conforme apurado pela inspecção tributária, omitiram os valores a considerar para efeitos de imposto, não

obstante os factos corresponderem à realidade e o seu enquadramento jurídico ser o correcto;

- Na declaração entregue pela Requerente para liquidação de IMT, de sua iniciativa mas da competência dos Serviços, não existe uma qualquer desconformidade entre os factos declarados e a realidade, nem entre o direito e aquele que é o enquadramento jurídico-tributário dos factos, ou seja, trata-se da transmissão de um prédio rústico que decorre de uma operação de fusão por incorporação na Requerente e que está sujeita a IMT - a Requerente omitiu o valor tributável a considerar para efeitos de imposto, e só o corrigiu voluntariamente, por sua iniciativa, na sequência do Relatório Final da inspecção tributária;
- Assim, tratando-se de omissão que consubstancia uma irregularidade que só à Requerente é imputável, está excluída do nº 3 do art. 31º do CIMT, podendo ser corrigida pelos serviços no prazo de 8 anos previsto no nº 1 do art. 35º do CIMT;
- São legais as liquidações controvertidas, incluindo a liquidação de imposto do selo que é uma consequência directa da liquidação adicional de IMT, devendo ser mantidas na ordem jurídica.

9. Questões a decidir

Para além da questão prévia referente à cumulação de pedidos (liquidação de IMT e de Imposto do Selo), o objecto fundamental do litígio Requerente e Requerida, consiste em saber se, no caso *sub judice*, o prazo de caducidade do direito à liquidação é o prazo geral de caducidade de quatro (4) anos previsto no artigo 45º, nº 1 da Lei Geral Tributária e no nº 3 do Artigo 31º do CIMT, ou o prazo de oito (8) anos previsto no artigo 35º, nº 1, do CIMT.

10. Decisão da questão prévia

O artigo 3º do RJAT ao admitir a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos, 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, não deixa dúvidas quanto à viabilidade de apreciação da pretensão do Requerente, pelo que o tribunal aceita o pedido na sua extensão, apreciação da legalidade das liquidações de IMT e Imposto do Selo, referentes à transmissão de imóvel ocorrida com a escritura de fusão outorgada em 11 de Fevereiro de 2009 ¹.

11. Saneamento

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

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

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Pelo que se passa à decisão de mérito.

II. Fundamentação

12. Factos provados

Com interesse para a decisão da causa, com base nos documentos existentes nos autos, considera-se assente a seguinte factualidade:

12.1. A Requerente, Sociedade A..., SA., com sede na Avenida, NIPC ..., tem como objecto social actividades a que corresponde a CAE principal 68100-compra e venda de bens imobiliários e a CAE secundária 41100 – promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios) (Relatório IT. p. 5, PA 1, fls. 19).

12.2. No período entre 2008 e 2009, decorreu um processo de fusão, por incorporação, da “A..., SA” com três sociedades cujo capital era detido em 100% pela incorporante: a

¹ “O facto de no artigo 3º, nº 1, do RJAT não se fazer referência à identidade de tributos revela que não existe em relação aos tribunais arbitrais a limitação relativa à identidade de tributo que é feita no artigo 104º do CPPT, pelo que, por exemplo, pode ser pedida a um tribunal arbitral a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de IVA e IRC que tenham subjacente a mesma materialidade fáctica detetada em ação de inspeção” (*Jorge Lopes de Sousa, Guia da Arbitragem Voluntária, Almedina, 2013, p. 145/146*).

B... SA, a C..., SA e a D..., SA, (Doc nº 4 junto pela Requerente e PA 3, projecto de fusão de 17 de Setembro de 2008, fls 2 a 18).

12.3. A fusão foi objecto de registo datado de 27/11/2008 mas a escritura relativa a transmissão de imóveis das sociedades incorporadas realizou-se em 11 de Fevereiro de 2009 (PA 2, fls. 3).

12.4. O património da D..., SA, incluía um terreno rústico, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ..., sob o art....º Secção R, com o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 9.852,64 e um prédio urbano U-..., freguesia de ..., com o VPT de € 2.510,00. (Resposta 4.11).

12.5. Em 5 de Fevereiro de 2009, o sujeito passivo, A... S.A. apresentou declaração (registo 26841, 2009) modelo 1 para liquidação de IMT, na repartição de finanças do 2º Bairro de ..., identificando o facto tributário como “transmissão de bens imóveis por fusão ou cisão de sociedades” (quadro II), indicando €280,93 como valor de “contrato” (quadro V), e como bem transmitido o terreno rústico da freguesia 111402, artigo ..., secção rústica, com área de 117.720,00 m2 (quadro IV) (elementos constantes do documento “detalhe da declaração de liquidação modelo 1”, junto aos autos pela AT em 18 de Julho de 2014).

12.6. Em 5 de Fevereiro de 2009 a DGCI emitiu documentos para pagamento de IMT (DUC ..., liquidação ...) no valor de € 492,63 e Imposto de Selo (DUC ..., liquidação ...) no valor de € 78,82, ambos referindo-se à transmissão do prédio R-...-R, concelho de ..., freguesia de ..., com valor patrimonial IMT de 9.853,64 e valor declarado de €280,93 e matéria colectável de €9.852,64 (Docs nº 5 e 6 da Requerente, 4.11. da Resposta; PA 5 fl. 170).

12.7. Por despacho de 21/09/2012 (Ordem de serviço OI...) foi determinada uma acção inspectiva externa, objecto de aviso prévio por ofício nº ..., de 24/09/2012, que teve início na sede da A..., SA. em 2 de Abril de 2013, conforme data de ordem de serviço assinada pelos procuradores da Requerente (Pedido art. 8º; 4.4 da Resposta e PA 1, fls. 1 e 11).

12.8. A acção, originalmente com âmbito parcial (IRC), nos termos da alínea b) do nº 1 do art. 14º do RCPIT, viu o seu âmbito alterado por despacho de 26/04/2013, nos

termos da alínea a) do nº 1 do art. 14º do RCPIT, e decorreu até ao dia 23 de Julho de 2013 (Pedido art. 8º; Resposta 4.5.; PA 1, fls. 1, 5, 9 e 11; Relatório da IT, p. 6).

12.9. Dessa acção inspectiva resultou, datado de 23 de Julho de 2013 e submetido a despachos superiores, um projecto de Relatório de Inspecção Tributária (RIT), contendo diversas correcções técnicas nos termos de disposições dos Códigos do CIRC, CIVA, CIMT e LGT, que, enviado para audição prévia no prazo de 15 dias, por aviso registado em 30 de Julho e aceite em 31 de Julho de 2013, (Resposta, 4.6., da AT, e PA 6º parte, fls 9 e ss), não foi objecto de resposta pela Requerente (Resposta 4.7).

12.10. O Relatório definitivo de 28 de Agosto de 2013, submetido na mesma data a Despacho da Directora Finanças de ..., foi notificado à Requerente através de ofício registado em 29 de Agosto de 2013 (PA 1, fls. 15 e ss) com número RC...PT (entregue em 30 de Agosto de 2013, segundo base dados CTT) .

12.11. No que respeita à matéria dos autos, o RIT considera quanto a “correcções em sede de IMT”, que de acordo com o disposto na alínea g) do nº 5 do artigo 2º 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 e que a regra 13ª do nº 4 do artigo 12º do CIMT estabelece que o imposto incide sobre o valor patrimonial de todos os imóveis da sociedade objecto de fusão que se transfiram para a sociedade resultante da fusão, ou sobre o valor desses bens por que entrarem para o activo das sociedades, se superior. E dizia : “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 ser superior àquele. E concluía que: “aquando da realização da escritura que titula a fusão foi pago IMT segundo os dados constantes do quadro seguinte” (ponto III. 2 do texto do RIT e anexo 23).

12.12. No quadro referido no ponto anterior, verifica-se que aquando da incorporação na Requerente, a D..., SA era detentora de dois imóveis – um urbano, ..., freguesia ..., VPT 2.510,00, e outro, rústico, freguesia 111402, VPT de 9.852,64 - inscritos na contabilidade pelo valor global de € 327.921, 25 (anexo 23 ao RIT, PA 5, fl. numerada 159, projecto de fusão PA 3, anexo 20 do RIT, fls. 127 e quadro no ponto III. 2 do RIT).

12.13. No RIT, a Chefe de Equipa da inspecção emite despacho no sentido de que “no âmbito de um projeto de fusão que envolveu a transmissão de imóveis, o contribuinte não cumpriu o disposto na alínea g) do nº 5 do artigo 2º, conjugada com a regra 13ª do nº 4 do artigo 12º, ambos do CIMT, dado que liquidou o imposto devido pela operação, tendo por base o seu valor patrimonial e não o valor por que os mesmos estavam registados no ativo da empresa, dado que este era superior. Da irregularidade praticada, resultou uma correcção à matéria colectável em sede de IMT, no valor de € 4.223.651,59” (ponto 2 do despacho Coordenadora da Equipa, PA 1, fls. 16 e ss., e PA 5), assim como do levantamento de auto de notícias pelas infracções detectadas (pontos III.2. VII e X, fls. 18, 20 e 22 do RIT, PA , fls 14 e ss), o que mereceu a concordância em despachos superiores, incluindo da Directora de Finanças de ... (PA1, fls. 15 e ss).

12.14. A Requerente foi notificada por despacho, de 10 de Setembro de 2013, do Chefe do Serviço de Finanças de ..., da existência de um processo de contra-ordenação (...) instaurado no serviço de Finanças de ..., e da respectiva suspensão nos termos do art. 55º do RJIT (Doc. nº 1).

12.15. No auto de notícia datado de 23 de Agosto de 2013, é descrita a infracção detectada na inspecção tributária, pela análise da escritura de fusão realizada em 11/02/2009 e dos documentos, nessa altura exibidos, relativos à liquidação do IMT, neste caso relativamente ao prédio rústico ... R, da freguesia de ... (...) que fazia parte do activo da D... Inv. e Turismo, S.A., porque a liquidação não deveria ter sido efectuada sobre um VPT de € 9.852,64 mas sobre o valor de € 325.411,25 ², o que implicava uma correcção de valor de matéria colectável no montante de € 315.558,61, em cumprimento do disposto alínea g) do nº 5 do art. 2º, conjugado com a regra 13ª do nº 4 do art. 12º do CIMT (Docs. 1 e 2 juntos pela requerente).

12.16. Aquando da incorporação na Requerente, a D..., SA era detentora de dois imóveis – um urbano, ..., freguesia ..., VPT 2.510,00 e, outro, rústico, freguesia ..., VPT de 9.852,64 - inscritos na contabilidade pelo valor global de € 327.921, 25 (anexo 23 ao RIT, PA 5, fl. numerada 159, projecto de fusão PA 3, anexo 20 do RIT, fls. 127 e quadro no ponto III. 2 do RIT).

² Estando os dois prédios – rústico e urbano – pertencentes à ..., SA, registados na contabilidade por € 327.921,25, ao prédio rústico atribui-se o valor que resulta da dedução do VPT (€ 2.510,00) do urbano.

12.17. A Requerente, utilizando a faculdade concedida pelo “regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social” aprovado pelo Decreto-Lei nº 151-A/2013, de 31 de Outubro, solicitou ao Serviço de Finanças de ... que procedesse a emissão de guias para pagamento de liquidação adicional dos impostos derivados das correcções efectuadas pela inspecção tributária (Resposta 4.1 e 4.2. 4.14).

12.18. A AT emitiu os DUCs de 29 de Novembro de 2013, para pagamento de IMT no montante de € 15.285,30 (DUC ...) e de Imposto de Selo no montante de € 2.366,83 (DUC ... de 29/11/2013), tendo o respectivo pagamento sido efectuado pela Requerente em 2 de Dezembro de 2013, com dispensa de juros compensatórios (Doc 2 e 3 juntos pela Requerente; Resposta AT 4.9.).

12.19. Em 29 de Janeiro de 2014, a Requerente apresentou, nos termos do Artigo 10º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária, o presente Pedido de Pronúncia arbitral, invocando a ilegalidade das liquidações por violação das regras de caducidade atento o disposto no artigo 99º do CPPT.

13. Factos não provados

A matéria dada como provada revela-se suficiente para apreciação da questão de direito, inexistindo factos não provados relevantes para a solução do presente litígio.

14. Fundamentação da prova

Os factos foram dados como provados com base nos documentos, não impugnados, juntos ao processo e acima indicados relativamente a cada um dos pontos da matéria de facto fixada.

15. Apreciação de direito

15.1. As interpretações em presença

Como visto acima, Requerente e Requerida divergem acerca da aplicação ao caso concreto das normas sobre caducidade do direito de liquidação.

A Requerente considera que, tendo a primeira liquidação de IMT sido efectuada em 9 de Fevereiro de 2009, o direito de efectuar uma liquidação adicional de IMT (imposto de obrigação única) caducou no dia 12 de Fevereiro de 2013, pelo decurso do prazo geral de caducidade de quatro (4) anos previsto na lei (artigos 45º, nº 4, da LGT e 31º, nº 3, do CIMT), não sendo aplicável no caso dos autos, que qualifica como um erro de direito do SF de VFX 2, o prazo de oito (8) anos previsto no artigo 35º, nº 1 CIMT.

Considera ainda que o processo inspectivo, de que resultou a matéria colectável subjacente à liquidação adicional, não origina qualquer causa de suspensão ou interrupção da caducidade, já que decorreu apenas entre Abril e Julho de 2013.

A excepção à aplicação do prazo geral de 4 anos (art. 31º do CIMT) para exercício do direito de liquidação de imposto, prevista para o caso de omissão de bens ou valores, em que pode ser exercido até 8 anos a contar do facto tributário, não se justifica no presente caso porque a AT dispunha de todos os elementos declarados pela Requerente para efeitos da liquidação inicial de IMT, de sua iniciativa, ao abrigo do nº 1 do art. 19º do CMIT, não existindo qualquer desconformidade entre os factos declarados e a realidade.

A Requerida, invocando o facto de a Requerente, aquando da transmissão do prédio rústico decorrente de uma operação de fusão, ter entregado a declaração para liquidação de IMT omitindo o valor tributável a considerar para efeitos de imposto, tendo-o corrigido, voluntariamente e por sua iniciativa, na sequência do Relatório Final da inspecção tributária, considera que se trata de uma omissão que consubstancia uma irregularidade imputável à Requerente pelo que estaria excluída da aplicação do nº 3 do art. 31º do CIMT, podendo ser corrigida pelos serviços no prazo de 8 anos previsto no nº 1 do art. 35º do CIMT.

15.2. Regime legal da caducidade do direito à liquidação

15.2.1 O prazo de liquidação

O Código do IMT prevê no nº 1 do artigo 35º 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 seguinte³ e, quanto ao restante, no artigo 46.º da Lei Geral Tributária”.

Ou seja, em sede deste imposto aponta-se para um prazo de caducidade de oito anos⁴ devendo ter-se em conta as causas de suspensão e interrupção previstas no artigo 46º da LGT.

E o artigo 31º do CIMT dispõe⁵ : “1. Em caso de omissão de bens ou valores sujeitos a tributação ou havendo indícios fundados de que foram praticados ou celebrados actos ou contratos com o objectivo de diminuir a dívida de imposto ou de obter outras vantagens indevidas, são aplicáveis os poderes de correcção atribuídos à administração fiscal pelo presente Código ou pelas demais leis tributárias. 2 - Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º, promove a competente liquidação adicional. 3 - 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. 4-....”
(sublinhado nosso).

Aos artigos 35º e 31º do CIMT correspondiam no anterior Código do imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISD) os artigos 92º e 111º.

³ O nº 2 dispõe “Sendo desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do artigo 26.º, aos oito anos acrescerá o tempo por que o desconhecimento tiver durado”.

⁴ Tal como o Código do Imposto Municipal da Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSSD), na redacção do artigo 92º, dada pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8/11. Antes disso, desde a redacção introduzida pelo DL 119/94, de 7/05, o prazo era de 10 anos e até este diploma, desde a redacção inicial do Código (CSISSD), aprovado pelo Decreto-Lei nº 41969, de 24/11, de 20 anos.

⁵ Na redacção dada pelo artigo 97.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

O artigo 92º do CIMSISD dizia na sua última redacção (dada pelo Dec.Lei n.º 472/99, de 8/11): “Só poderá ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos parágrafos seguintes e, quanto ao restante, no artigo 46º da lei geral tributária”.

E o artigo 111º, na sua última redacção (Dec.Lei n.º 472/99, de 8/11), dispunha, no corpo do artigo: “Quando se verificar que nas liquidações de sisa ou em processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações se cometeu erro de facto ou de direito, ou houve qualquer omissão, de que resultou prejuízo para o Estado, o chefe da repartição de finanças deverá repará-lo mediante liquidação adicional” e, no § 3º, “A notificação só poderá fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens à relação exigida no artigo 67.º, que então poderá ainda fazer-se posteriormente. Fica ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 92.º.” (*sublinhado nosso*).

Quanto ao Imposto de Selo, o n.º 1 do artigo 39º do CIS dispunha à data da transmissão que “Só pode ser liquidado imposto nos prazos e termos previstos nos artigos 45º e 46º da LGT, salvo tratando-se de transmissões gratuitas, em que o prazo de liquidação é de oito anos contados da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 3”.

Contudo, à data da liquidação adicional, em 2013, o artigo 39º do CIS sofrera alterações e dizia: “Só pode ser liquidado imposto nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, salvo tratando-se das aquisições de bens tributadas pela verba 1.1 da Tabela Geral ou de transmissões gratuitas, em que o prazo de liquidação é de oito anos contados da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.”⁶ (*sublinhados nossos*).

⁶ Redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 (OE 2013). A alteração de redacção do n.º 1 do artigo 39.º do CIS, estendendo o prazo de caducidade do direito à liquidação de IS de oito anos, à transmissão onerosa do direito de propriedade ou de figuras parcelares sobre bens imóveis sujeitas a tributação pela verba 1.1 da TGIS, foi inicialmente efectuada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (OE para 2012).

Conclui-se assim que existem, quer no CIMT quer no Código do Imposto do Selo, prazos especiais de caducidade do direito de liquidação face ao prazo geral de quatro anos, consagrado na redacção do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12 ⁷.

Sobre o prazo de caducidade especial aplicável recorde-se a interpretação constante de jurisprudência recente (Acórdão do STA de 05 de Fevereiro de 2014, proc.1846/13), embora relativa a impostos anteriores (sisa e imposto sobre as sucessões e doações), quanto à conjugação do disposto nos artigos 92.º e § 3.º do art. 111.º do CIMSISD: “Da conjugação entre o art. 92.º com o § 3.º do art. 111.º, do CIMSISD, resulta que, em caso de liquidação adicional de sisa, a caducidade do direito à liquidação fica sujeita a dois prazos: a notificação da liquidação adicional deverá ocorrer dentro do prazo de 4 anos a contar da liquidação a corrigir, mas sempre dentro do prazo de 8 anos a contar da data transmissão. O prazo de caducidade do direito à liquidação aplicável em sede de sisa não é o do n.º 1 do art. 45.º da LGT, uma vez que é aquela norma da LGT que limita a aplicação do prazo nele previsto aos casos em que «a lei não fixar outro». Ora, o CIMSISD fixava os seus próprios prazos de caducidade do direito à liquidação (No sentido da natureza especial do prazo de caducidade do direito à liquidação da sisa, *vide* DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, anotação 15 ao art. 45.º, pág. 363.): de 8 anos, a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito, para a liquidação inicial, de acordo com o art. 92.º, na redacção aplicável, que é a do Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro; de 4 anos, a contar da liquidação a corrigir, para os casos de liquidação adicional, mas sempre sem prejuízo do respeito pelo prazo do art. 92.º, tudo como prescreve o § 3.º do art. 111.º.”

15.2.2. O conceito de liquidação adicional

Questão decisiva é pois a de saber se a liquidação cuja legalidade é objecto de apreciação neste processo tem a natureza de liquidação adicional.

⁷ Prazo que era anteriormente de cinco anos (artigo 33.º, n.º 1, do CPT).

O Acórdão do STA acima referido (proc. 1846/13) mencionava a definição de liquidação adicional de Alberto Xavier como “o acto pelo qual a Administração, verificando que mercê de omissão foi definida uma prestação inferior à legal, fixa o quantitativo que a esta deve acrescer para que se verifique uma absoluta conformidade com a lei”⁸, concluindo que “liquidação adicional não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes”. (e citava, neste sentido, anterior jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do STA: Acórdãos de 17 de Janeiro de 2007, no proc.909/06; de 18 de Maio de 2011, no proc.n.º 153/11, de 14 de Setembro de 2011, no proc.294/11).

Contudo, comparando os artigos 111º do CIMSISD e 31º do CIMT, verificamos que enquanto o primeiro mandava reparar através de liquidação adicional as liquidações de sisa ou em processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações onde se tivesse cometido “erro de facto ou de direito”, incluindo expressamente “qualquer omissão”, apenas excepcionando (§ 3º) a omissão de bens à relação de bens prevista no art. 67º, o artigo 31º do CIMT parece ter pretendido separar realidades que anteriormente eram, como regra geral, tratadas indistintamente.

Vejam os :

- o nº 1 do artigo 31º do CIMT junta as situações de “omissão de bens ou valores sujeitos a tributação” e de “existência de indícios fundados de que foram praticados ou celebrados actos ou contratos com o objectivo de diminuir a dívida de imposto ou de obter outras vantagens indevidas”, admitindo genericamente nesses casos os “poderes de correcção” atribuídos à administração fiscal pelo presente Código ou pelas demais leis tributárias;
- o nº 2 do mesmo artigo refere-se a situações de erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação (em que o chefe do serviço de finanças competente promove a liquidação adicional);

⁸ Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, pág.128.

- e o n.º 3 prevê que a liquidação adicional 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 (prazo de oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito).

Aparentemente, o artigo 31º do CIMT consagra um critério mais restritivo do conceito “erro de facto ou de direito”, apontando para uma maior rigidez de tratamento das “omissões de bens e valores”. Mas este conceito é, em si, susceptível de levantar dúvidas na aplicação do direito a uma situação concreta....

No caso concreto, a Requerente alega que todos os elementos colocados na sua declaração eram verídicos e que o serviço aplicou mal o direito, a AT defende que, tratando-se de uma operação de fusão, a Requerente deveria ter colocado na declaração para liquidação de IMT o valor pelo qual o imóvel estava registado no activo da sociedade.

15.2.3. Da eventual suspensão do prazo de caducidade

Segundo o n.º 1 do artigo 46º da LGT “O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação”.

Neste caso, a acção inspectiva, embora determinada por despacho de 21/09/2012, e notificada por aviso prévio em 24 de Setembro de 2012, teve o seu início apenas em 2 de Abril de 2013, conforme data de ordem de serviço assinada pelos procuradores da Requerente (12.7.) e terminou em 23 de Julho de 2013 (12.8.).

Quanto ao início da contagem do prazo de inspeção externa de seis meses, assinala-se doutrina ⁹ e jurisprudência ¹⁰ no sentido de que releva a data em que a inspeção teve efectivamente lugar.

Sobre a questão Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa comentam: “O período de seis meses previsto no nº 1 não se conta do início da inspeção, mas o que decorre desde a notificação. Se na sequência da notificação, a inspeção externa não está concluída no prazo de seis meses ou não vem a realizar-se, então não suspenderá o prazo de caducidade, contando-se o prazo como se contaria se tal notificação não tivesse sido efectuada” ¹¹, o que se prende com a não coincidência das datas de notificação com marcação de início da acção e a de efectivo início da inspeção¹².

Atendendo às considerações feitas, parece-nos curial que na aplicação da LGT, em conjunto com as normas do RCPIT (artigos 13º e 51º), se deva atribuir relevância, como termo inicial do prazo de suspensão, a qualquer dos dois factos referidos no nº 1 do art. 46º da LGT, ordem de serviço ou nota de diligência, desde que acompanhados de assinatura dos inspeccionados (cf. p. ex. Acórdão do STA de 21/11/2012, in proc 0594/12 ¹³).

⁹ “A acção inspeção externa considera-se iniciada, actualmente, com a assinatura, pelo inspeccionado, da ordem de serviço ou despacho que determina a inspeção, em face da expressiva redacção do nº 1 do artigo 46º da LGT e já não, como sucedia anteriormente com a mera notificação da carta aviso, alteração em muito influenciada pela jurisprudência, de que é bom exemplo o Acórdão do TCAS de 09/06/2009, no processo nº 02729/09 (Desembargador Eugénio Sequeira), Nuno de Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes, “Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, Março de 2011.

¹⁰ Cf. Acórdão do TCAS referido na nota anterior: “O termo inicial da contagem do prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspeção externa conta-se, não desde a data da ordem de serviço ou de despacho que determinou o procedimento de inspeção, mas sim desde a data em que tal início foi notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário (art.º 49.º do RCPIT).”

¹¹ Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, anotação 3 ao art. 46.º, pág. 385.

¹² Em que a relevância será dada à data de recepção de notificação (não de mero aviso) de que a inspeção se vai iniciar num determinado dia (Cf. acórdão do TCAS de 03/13/2014, p.06854/13, em que tendo sido provado que a Impugnante foi sujeita a inspeção externa (...) determinada por Ordens de serviço de 28/10/2008 (...), relativas aos exercícios de 2004 e 2005, onde se determina que o procedimento de inspeção teria início em 14/11/2008, sendo essas ordens de serviço notificadas em 6/11/2008, se considerou que o prazo de caducidade esteve suspenso entre 06/11/08 (data da notificação ao contribuinte do início da acção de inspeção externa) e 15/04/09 (data da notificação do relatório final da inspeção).

¹³ “O prazo de caducidade do direito à liquidação é, em regra, de quatro anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário. Tal prazo suspende-se com a

No presente caso, em 24/09/2002 foi enviado um aviso prévio de futura inspecção, e apenas em 2 de Abril de 2013 foi iniciada a inspecção com assinatura da ordem de serviço pelos procuradores da Requerente.

Por outro lado, quanto ao final da suspensão, “Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, sendo elaborado um relatório final, o qual deve ser notificado ao contribuinte por carta registada - cf. artºs 61º e 62º do RCPIT”¹⁴.

Esta jurisprudência parece ser maioritária no STA. Como dito no Acórdão de 20 de Outubro de 2010, proc.nº 0112/10: “Se a acção inspectiva se concluir antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final”¹⁵.

Ou seja, de acordo com as interpretações acima referidas, a inspecção porque iniciada em 2 de Abril de 2013 e terminada com a notificação do relatório final, em 30 de Agosto de 2013, não terá ultrapassado o prazo de seis meses previsto no nº 1 do artigo 46º da LGT e artigos do RCPIT.

Mas a questão que nos resta decidir é se a inspecção chegou a suspender o prazo de caducidade...

notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa caso esta ultrapasse o período de seis meses contados a partir daquela notificação”.

¹⁴ Cf. Acórdão do TCAN de 18-03-2011, proc. 00178/06 . Também Acórdão do TCAS, de 23 de Outubro de 2012, proc. 05792/12: “Como se retira do artº.46, da L.G.T., o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início do procedimento de inspecção, cessando esse efeito, com contagem do prazo desde o seu início, se a duração da inspecção ultrapassar o prazo de 6 meses, sendo que a acção inspectiva só pode considerar-se concluída com a notificação do relatório final, facto que marca o fim do procedimento inspectivo, de conformidade com o artº.62, nº.2, do R.C.P.I.T., aprovado pelo dec.lei 413/98, de 31/12.” Assim como o já acima citado (a propósito do termo inicial da suspensão) Ac. TCAS, de 13/03/2014, p. 6854/13.

¹⁵ O Acórdão de 21 de Novembro de 2012, no proc. nº 0594/12, embora com um voto de vencida, confirma esta interpretação, confirmando a doutrina de anteriores acórdãos também do STA, de 16/9/2009, 20/10/2010 e 30/11/2010, proferidos, respectivamente, nos processos nºs 473/09, 112/10 e 669/10.

15.3. Aplicação do direito à factualidade

15.3.1. A situação jurídica

Resulta da factualidade acima fixada que no âmbito de um processo de fusão, a Requerente enquanto sociedade incorporante adquiriu por escritura outorgada em 11 de Fevereiro de 2009, a propriedade até aí da D..., SA, do terreno rústico, no concelho de ..., inscrito na matriz predial rústica da freguesia de ..., sob o art.5º Secção R (12.2; 12.3 e 12.4).

Antes da escritura, em 5 de Fevereiro de 2009, o contribuinte, A... S.A, apresentou uma declaração modelo 1 para liquidação de IMT, mencionando como valor do contrato €280,93, mas identificando como facto tributário a “transmissão de bens imóveis por fusão ou cisão de sociedades”. (12.5).

Os serviços da administração fiscal emitiram, no mesmo dia, a liquidação de IMT no valor de € 492,63 e Imposto do Selo no valor de € 78,82, tomando em conta, na transmissão do prédio R-5-R, o valor patrimonial de IMT de 9.853,64. (12.6.).

Numa acção inspectiva externa determinada em 21 de Setembro de 2012 mas iniciada apenas em 2 de Abril de 2013 e terminada em 23 de Julho de 2013, foi proferido Relatório definitivo em 28 de Agosto de 2013, notificado à Requerente através de ofício registado em 29 de Agosto de 2013, contendo proposta de correccção da matéria colectável que esteve na base da liquidação adicional efectuada em 29 de Novembro de 2013. (12.7. a 12.15).

A correccção proposta pela acção inspectiva (e que deu lugar a auto de notícia por contra-ordenação, datado de 23 de Agosto de 2013) fundamentou-se na escritura de fusão realizada em 11 de Fevereiro de 2009 e dos documentos, nessa altura exibidos, relativos à liquidação do IMT, relativamente ao prédio rústico 5 R, da freguesia de ... (...) que fazia parte do activo da D... Inv. e Turismo, S.A., que a liquidação não deveria ter sido efectuada sobre um VPT de € 9.852,64 mas sobre o valor pelo qual esse prédio

estava inscrito na contabilidade, de € 325.411,25, o que implicava uma correcção de valor de matéria colectável no montante de € 315.558,61 (alínea g) do nº 5 do art. 2º, conjugado com a regra 13ª do nº 4 do art. 12º do CIMT) (12.10. a 12.15).

15.3.2. A liquidação de IMT

Temos em conta a doutrina acolhida pelo mencionado Acórdão do STA, de 5 de Fevereiro de 2014, relativamente à aplicação dos artigos 92.º e § 3.º do art. 111.º do CIMSISD mas para além de, naquela situação, não estar em causa, a natureza de liquidação adicional do acto tributário¹⁶, verificamos que a redacção do actual artigo 31º do CIMT apresenta algumas diferenças relativamente à redacção do artigo 111º do CIMSISD.

Qual é, afinal, o efectivo alcance do artigo 31º do CIMT?

Silvério Mateus e Freitas Corvelo¹⁷ fazem corresponder os nºs 2 e 3 do artigo 31º do CIMT ao corpo e § 3º, respectivamente, do artigo 111º do CIMSISD, assim como fazem coincidir a omissão declarativa de bens ou valores sujeitos a tributação, prevista no nº 1 (e também no segmento do nº 3 que remete para o prazo do art. 35º), com comportamentos ilícitos que visem diminuir a dívida tributária. Dão como exemplos a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

¹⁶ Mas cita doutrina de outras decisões do STA onde essa questão se colocava, designadamente, o Acórdão de 17 de Janeiro de 2007, no proc.909/06 (I- Nos termos do art.º 92.º do CIMSSD – na redacção introduzida pelo DL 119/94, de 7/05 - só poderia "*ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações nos 10 anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeitos.*". Prazo que foi reduzido para 8 anos pelo DL 472/99, de 8/11.II-Todavia, esse prazo, por força do disposto no § 3.º do art.º 111.º daquele código, será de cinco anos se se tratar de liquidação adicional. III-A liquidação adicional pressupõe que tenha havido uma liquidação anterior relativamente ao mesmo facto tributário, ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo período de tempo e que aquela, por erro de facto ou de direito ou por uma omissão ou exactidão, tenha determinado a cobrança de um imposto inferior ao devido. A liquidação adicional destina-se, assim, a corrigir ou rectificar a uma liquidação deficiente e, como tal, não é independente desta devendo, por isso, reger-se pelas normas que lhe presidiram.(...)” e o Acórdão de 18 de Maio de 2011, no proc.n.º 153/11 (I-A liquidação adicional não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes. II-A liquidação de sisa efectuada em consequência de inspecção levada a cabo a sujeito passivo que no acto de transmissão dos bens se mostrava isento desse imposto não é, assim, uma liquidação adicional já que a mesma não se destinou a corrigir uma liquidação anterior viciada por erro de facto ou de direito ou por omissões ou inexactidões praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação).

¹⁷ “Os Impostos Sobre o Património e o Imposto do Selo, anotados e comentados”, Engifisco, Lisboa, 2005, pp. 479 e 480.

E, referindo-se aos “poderes de correcção” atribuídos à administração tributária em situações que envolvam a prática de actos ou celebração de contratos que visem diminuir a dívida do imposto, apontam para a aplicação da cláusula geral anti-abuso, dependente de procedimento próprio.

Tendo em conta o histórico anterior de aplicação do CIMSISD e o enquadramento da nova legislação no sistema jurídico, nomeadamente a LGT, CPPT, RGIT, admitimos que aos “erro de facto ou de direito”, se oponham omissões correspondentes a actuações ilícitas, cuja caracterização carece de uma análise cuidadosa, do ponto de vista objectivo e subjectivo, assim como de prova fundamentada.

Não sendo feita essa prova, “*outras omissões*” podem ainda configurar-se como meros erros.¹⁸

No caso submetido a apreciação deste tribunal reputamos dificilmente sustentável a tese da Requerida no sentido de aplicar o segmento desse nº 3 do artigo 31º do CIMT que excepciona de aplicação do prazo de 4 anos as situações de liquidação adicional em que a correcção tem subjacente “omissão de bens ou valores”.

Isto porque, segundo a factualidade fixada, o contribuinte declarou o bem imóvel e elementos essenciais para correcta aplicação da lei. É certo que declarou como valor de incidência de tributação o valor do contrato (muito inferior ao previsto na lei como devendo ser, em caso de fusão, o objecto de incidência) mas também declarou que se tratava de uma aquisição por fusão.

¹⁸ O Acórdão do STA de 14/09/2011, proferido já num caso de IMT (proc.nº0294/11) e decidindo numa situação em que também não estava em causa uma liquidação adicional, diz acerca deste conceito: “Na verdade, a liquidação adicional pressupõe que tenha havido uma liquidação anterior (relativamente ao mesmo facto tributário, ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo período de tempo), que aquela se destina a corrigir ou rectificar porque, por erro de facto ou de direito ou por uma omissão ou inexactidão praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação, foi determinada a cobrança de um imposto inferior ao devido. Ou seja, a liquidação adicional não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes.” (*sublinhado nosso*)

Os serviços que efectuaram a liquidação terão entendido que para uma correcta aplicação da lei seria suficiente substituir o valor apresentado pelo declarante como sendo o do contrato (declaração modelo 1), por um montante, mais elevado, equivalente ao valor patrimonial tributário (VPT de IMI), sem diligenciar no sentido do cumprimento rigoroso do disposto na alínea g) do n.º 5 do artigo 2.º e na regra 13.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT.

O tribunal admite que possa surgir a dúvida se não se verificou uma pouco justificável ignorância da parte do declarante e/ou falta de atenção na actuação dos serviços (quais os procedimentos usualmente seguidos nos processos de fusão?)¹⁹, mas também considera que não existem elementos suficientes nos autos que permitam sustentar tratar-se de uma “omissão de bens ou valores” prevista no n.º 1 do artigo 31.º do CIMT, aceitando a qualificação como erro de direito, da parte do contribuinte (que indicou um valor muito reduzido, dito “valor do contrato”, face ao VPT) e da parte da Administração (que, corrigindo a indicação do contribuinte, não levou a sua diligência suficientemente longe, inquirindo sobre o valor de registo do bem no activo da sociedade).

E não o fez, nem na altura da declaração apresentada para efeitos da liquidação antes da escritura, nem, posteriormente, através de fiscalização interna, com base na documentação disponível.

Assim, considera-se que a nova liquidação é uma liquidação adicional (n.º 2 do artigo 31.º do CIMT), que corrigiu um erro cometido na liquidação inicial, caso em que a liquidação de IMT só pode ser feita até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir de acordo com o art. 31.º, n.º 3, do CIMT.

¹⁹ Interrogação que perpassa no próprio pedido (artigo 23.º) da Requerente ao afirmar: “Pese embora a esta distância temporal não seja possível determinar com rigor o teor da iniciativa do sujeito passivo e ora requerente, nem tão-pouco a eventual falta de diligência da entidade liquidadora, podemos, contudo, ficar com a certeza que os serviços tributários praticaram um erro de direito por violação da norma legal reguladora da matéria (Regra 3.ª do n.º 4 do Artigo 12.º do CIMT)”.

Verificando-se que a liquidação inicial foi efectuada em 5 de Fevereiro de 2009, a liquidação adicional – apenas em Agosto de 2013 - foi realizada depois do prazo de quatro anos previsto no artigo 31º do CIMT.

E, como o termo desse prazo de quatro anos se verificou em 5 de Fevereiro de 2013, antes do início da inspecção tributária externa, ocorrido apenas em 2 de Abril, não houve lugar a suspensão do prazo de caducidade nos termos do artigo 46º da LGT, verificando-se a caducidade do direito a liquidação do IMT.

Quanto ao Imposto do Selo, com a alteração de redacção do artigo 39º do CIS, introduzida pelo OE 2012, vigente a partir de Janeiro desse ano, passou a prever-se um prazo de oito anos para o exercício do direito de liquidação no caso da verba 1.1. da TGIS. Tratando-se de um novo prazo, e nada se prevendo em contrário, levanta-se a questão da sua aplicabilidade, segundo o disposto no artigo 297º do Código Civil, ao prazo que se encontrava em curso.

Apesar de o artigo 39º do CIS não distinguir entre liquidação inicial e liquidação adicional, julgamos ser de recorrer ao disposto no artigo 23º, nº 4, do CIS ²⁰ para sustentar que no caso de IS devido na aplicação da verba 1.1. da TGIS são aplicáveis as normas do CIMT referentes a liquidação, incluindo o disposto no artigo 31º do Código, quanto à liquidação adicional. ²¹

Sendo assim, e considerando que também se trata de uma liquidação adicional por erro de direito, e que o prazo de caducidade é de quatro anos, tem lugar a mesma conclusão que tirámos acima sobre o IMT – caducado o direito de liquidação quatro anos após a transmissão, em 5 de Fevereiro de 2013, o início da inspecção tributária externa, ocorrido apenas em 2 de Abril, não produziu qualquer suspensão de prazo de caducidade, nos termos do artigo 46º da LGT, porque o mesmo já se encontrava

²⁰ “Tratando-se do imposto devido pelos actos 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”(redacção da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

²¹ O artigo 38º do CIS, integrado numa secção sobre transmissões gratuitas dispõe “São aplicáveis à liquidação do imposto nas transmissões gratuitas, com as necessárias adaptações, as disposições contidas nos artigos 14.º, 29.º, 31.º e 34.º do CIMT”.

decorrido. Ou seja, também se verifica a caducidade do direito a liquidação do Imposto do Selo.

III. DECISÃO

16. Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT), no valor de €15 285,30 e liquidação do Imposto de Selo no valor de €2 366,83, no montante total de €17 652,13 anulando-se as respectivas liquidações;
- b) Condenar a Requerida a restituir a quantia indevidamente liquidada e paga no montante de € 28.690,91 (vinte e oito mil seiscientos e noventa euros e noventa e um cêntimos) e a pagar juros indemnizatórios, nos termos do disposto no nº 2 do Artigo 43º da LGT e no Artigo 61º do CPPT.
- c) Condenar a Requerida a pagar as custas do presente processo.

17. Valor do processo e custas

Fixa-se o valor do processo em € 17.652,13 (dezassete mil seiscientos e cinquenta e dois euros e treze cêntimos) nos termos do artigo 97º- A, nº 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, a) do RJAT e do art. 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Requerida e calculadas de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tudo nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT e art. 4º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Outubro de 2014.

A Árbitro

Maria Manuela Roseiro

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao mais recente Acordo Ortográfico].