

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 380/2015-T

Tema: IMT e IS

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., com o número de identificação fiscal..., residente em..., Ap..., Bloco..., ...-... Portimão, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de IMT e Imposto do Selo, constantes do ofício n.º..., emitido pelo Serviço de Finanças de

A Requerente fundamenta a ilegalidade da liquidação de IMT e conseqüente anulação dos ato tributário, assente nos vícios que sinteticamente se alinham:

A) Violação da al. b) do n.º 1 em conjugação com a al. a) do n.º 2 do artigo 140º do CPA, dado se estar perante ato administrativo válido, não livremente revogável, porquanto constitutivo de direitos ou interesses legalmente protegidos;

B) Caducidade do direito à liquidação dos atos tributários, por violação do n.º 3 do artigo 31º do Código do IMT, o qual estabelece que a liquidação adicional só pode ser efetuada até quatro anos após a liquidação a corrigir;

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defendeu-se por exceção e impugnação, argumentando em matéria excecional o facto de a Requerente assentar os artigos 10º a 25º do seu pedido de pronúncia arbitral em colocar em crise ato em matéria tributária (revogação de ato administrativo válido) e não a legalidade em concreto de qualquer ato tributária, pugnando assim pela impropriedade do meio de defesa utilizado pela Requerente e bem assim pela incompetência deste Tribunal em conhecer de tal

matéria, face ao disposto no artigo 2º do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)

Já por impugnação, a Requerida AT afirmou inexistir qualquer ilegalidade dos atos tributários, fazendo relevar que a não se verificam os pressupostos para a isenção, apoiando-se para tal efeito em diversa jurisprudência, também arbitral.

O árbitro único foi designado e nomeado em 27.02.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 16.03.2015.

Foram produzidas alegações escritas e simultâneas pela Requerida, no qual e em suma se reiterou o posicionamento já firmado em sede de Resposta.

2. Saneamento

2.1. Exceções invocadas:

i) Da inadequação do meio de defesa processual e consequente incompetência do tribunal para conhecer da matéria atinente à revogação de benefício fiscal:

Em matéria de exceções, a Requerida arguiu a inadequação do meio processual de defesa para arguição da suposta ilegal revogação da concessão de benefício fiscal anteriormente concedido por um ato administrativo, pugnando no sentido de tal causa de pedir não encontrar acomodação legal no presente meio de defesa arbitral e, em consequência, considera existir incompetência deste tribunal para conhecer de tal matéria, à luz do que dispõe o artigo 2º do RJAT.

Contraditou a Requerente, concluindo pela improcedência de tal exceção, invocando o princípio da impugnação unitária, reiterando para o efeito que a sede própria para discussão sobre a legalidade ou não da revogação de um benefício fiscal que está igualmente na base da suposta ilegalidade em concreto dos atos tributários postos em crise é a impugnação judicial ou, *in casu*, via pedido de pronúncia arbitral.

Argumenta ainda que a inadmissibilidade de conhecimento de tal questão violaria o princípio da tutela judicial efetiva inscrito no artigo 268, n.º 4, da Constituição da República, invocando o recente acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2015, de 29-09-2015, proferido no processo 592/14, em recurso de uma decisão do CAAD onde a AT defendia idêntica posição.

Constituindo as liquidações de IMT e de IS o ato tributário objeto dos presentes autos, dificilmente se conceberá como tal ato potencialmente lesivo na esfera do respetivo sujeito passivo do imposto poderá não ter enquadramento no âmbito da competência deste tribunal para efeitos da apreciação dos vícios a este assacados.

Nos termos do artigo Artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária:

“1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; “

Ante a leitura do preceito vindo de citar, designadamente da al. a) do seu n.º 1, fica pois verificado que o pedido de ilegalidade assente na invocada violação de lei na revogação de benefício fiscal em sede de IS e de IMT se enquadra e subsume no âmbito da competência deste tribunal.

Senão vejamos,

No âmbito do contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária e nos procedimentos tributários que conduzem a um ato de liquidação de imposto, como é o caso em apreciação, a esfera jurídica do sujeito passivo contribuinte é atingida com o ato de apuro do tributo ou liquidação, de onde é este o ato final suscetível de impugnação.

Tendo as liquidações sido precedidas por um projeto de decisão relativamente à emissão do ato tributário, não é esse mesmo projeto de decisão quanto ao ato tributário de liquidação de imposto, em si mesmo, um ato imediatamente lesivo dos interesses e direitos do contribuinte, uma vez que não produz quaisquer efeitos jurídicos autónomos e diversos dos efeitos jurídicos produzidos pelo ato final de liquidação.

Tal asserção resulta evidenciada do artigo 54º do CPPT, nos termos do qual: ***“Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.”***

Significando o exposto, que à Requerente não era permitido, em momento anterior à liquidação de IMT e de Imposto do Selo, desencadear impugnação contenciosa relativamente a qualquer ato do procedimento tributário a montante desses mesmos atos tributários finais, as liquidações de IMT e IS.

Destarte, após a liquidação de IMT e de IS, esta foi a primeira oportunidade processual que a Requerente teve, enquanto sujeito passivo do imposto, de colocar em crise em sede de impugnação contenciosa, qualquer ato do procedimento tributário que antecedeu aquela.

Neste sentido e não perdendo de vista o caso vertente, resulta que aquilo que a Requerente apelida de discussão de questões atinentes aos atos administrativos válidos, aos atos constitutivos de direitos e aos prazos de revogação dos mesmos e trazidos para a liça arbitral tiveram justamente a sua génese nos atos tributários de liquidação emitidos pela AT, cujo procedimento a eles tendente se iniciou com o projeto de decisão relativo à emissão dessas mesmas liquidações.

Isto é, o ato supostamente lesivo dos interesses do sujeito passivo visado são as liquidações de IMT e IS, sendo que é essa decisão de emissão dos atos tributários por parte da AT cuja legalidade em concreto a Requerente pretende colocar em crise, aventando, entre outros fundamentos, o atinente à circunstância de aqueles atos tributários terem na sua base e origem uma violação a um direito que alegadamente se encontraria já temporalmente

consolidado e insuscetível de ser revogado – o de existir um benefício fiscal previamente reconhecido através de ato administrativo.

Ora, ao contrário do que defende a Requerida, não se colhe do teor do pedido de pronúncia arbitral no que aos fundamentos relativos à ilegal revogação de um ato constitutivo de direitos diz respeito, que a Requerente pretenda que este Tribunal profira uma decisão no sentido do reconhecimento da isenção de que a Requerente se arroga merecer.

Até porque, o pedido formulado a final, em nada contende com tal reconhecimento, mas antes e tão-somente visa a declaração da ilegalidade das liquidações de IMT e IS, assentando para o efeito na circunstância destas liquidações revogarem, à margem da lei, um determinado benefício fiscal, o que no entendimento da Requerente será ilegal.

Ilegalidade esta, que não poderá deixar de contender, no plano teórico, com a legalidade em concreto dos atos tributários de IMT e IS.

De resto, como e bem sustenta a Requerente, o próprio Tribunal Constitucional, no âmbito do acórdão já supra identificado, é claro ao assumir um posicionamento segundo o qual, em sede impugnação judicial e, nessa medida, igualmente em sede de pronúncia arbitral, é lícito ao sujeito passivo beneficiário de determinado benefício fiscal discutir nesta instância arbitral as questões atinentes à cessação ou revogação de benefício fiscal e que motivaram o lançamento dos tributos.

De onde, não se vislumbra que a causa de pedir expendida pela Requerente extravase o âmbito impugnatório do presente pedido de pronúncia arbitral em causa com a consequente anulação desses mesmos atos tributários, sendo que não poderá deixar de se concluir pela improcedência da exceção referente à inadequação processual da causa de pedir e relativa à incompetência em razão da matéria deste Tribunal Arbitral, porquanto se encontra em estrita conformidade com o disposto no artigo 2º do RJAT.

*

O tribunal arbitral singular é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

A cumulação de pedidos relativamente aos atos tributários de liquidação de IMT e de IS dependem, na sua essência, da verificação dos mesmos factos e de similares regras de direito, razão pela qual a cumulação de pedidos quanto aos dois atos tributários ora colocados em crise encontram-se em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 3º do RJAT.

O processo não padece de qualquer nulidade, não existem exceções que obstem à apreciação do mérito da causa para além das já supra dirimidas, o pedido é tempestivo, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida e o posicionamento das partes, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. Na sequência da apresentação pela Requerente de declaração Modelo 1, foram emitidos pelo Serviço de Finanças o documento n.º..., sem qualquer valor a pagar a título de IMT, de acordo com o benefício 33 –utilidade turística – artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro e o documento n.º..., com um valor a pagar de Imposto do Selo (verba 1.1.) de € 147,20 – 80% sobre a matéria coletável - de acordo com o benefício 33 –utilidade turística – artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro.
2. Por escritura pública de compra e venda celebrada em 25 de Fevereiro de 2010, a Requerente adquiriu, pelo preço de € 92.000,00, à sociedade B..., S.A., o direito de superfície referente à fracção autónoma designada pelas letras CC do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de Portimão, sob o artigo..., integrado no empreendimento turístico “Hotel ...”.

3. Considerando ter sido atribuída ao referido empreendimento a utilidade turística a título prévio, conforme despacho do Ministro do Turismo de 19 de Outubro de 2004 e publicado no jornal oficial, III Série, n.º 269, de 16 de Novembro de 2004, foi consignado na referida escritura que a transmissão se encontrava isenta de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, ao abrigo do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de Dezembro.
4. O Serviço de Finanças de ... procedeu à notificação da aqui requerente do projeto de liquidação de Imposto do Selo (IS) e de Imposto sobre as Transmissões Onerosas (IMT), no qual se invoca que a transmissão a favor da requerente não reunia os pressupostos legais da isenção por “Utilidade Turística”.
5. Pelo ofício n.º..., o Serviço de Finanças de ... refutou a argumentação da Requerente, procedendo à liquidação do IMT e IS, no valor apurado de € 5.980,00 e € 801,79, respetivamente.
6. Em 17.03.2015 foram emitidas as respetivas guias de pagamento das respetivas liquidações de IMT e IS.
7. Em 05.01.2015 foi apresentado, via plataforma informática, o pedido de pronúncia e de constituição de tribunal arbitral pelo Requerente.
8. O Requerente procedeu ao pagamento da taxa de justiça inicial;

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos, bem como na aceitação da Requerente e Requerida quanto à matéria de facto trazida para estes autos e o posicionamento tomado por cada uma delas.

3.3. Factos não provados

A matéria dada como provada revela-se suficiente para apreciação das questões erigidas nestes autos, as quais se reconduzem a questões de direito, inexistindo factos não provados relevantes para a solução do presente litígio.

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IMT e de IS, notificados à Requerente através do ofício n.º ..., de 18.02.2015, e tem por causa de pedir a ilegal revogação de ato administrativo em matéria tributária que lhe concedeu o benefício fiscal por utilidade turística, bem como invoca a caducidade do direito à liquidação, quer de IMT, quer em sede de IS.

Face ao sobredito, atento o disposto no artigo 124.º do CPPT, aplicável por força da al. a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, importa conhecer dos vícios que vêm apontados aos atos tributários de IMT e IS objeto destes autos arbitrais, atento tal critério.

4.2. Da alegada ilegal revogação de benefício fiscal por ato administrativo em matéria tributária:

No entendimento da Requerente, os documentos de IMT e IS, datados de 23.02.2010 e 24.02.2010, respetivamente e a que nos referimos no ponto 1. da matéria de facto dada por provada, constituem ato administrativo de reconhecimento pela AT do benefício fiscal referente ao artigo 20.º do DL 423/83, de 5 de Dezembro.

Reconhecimento esse que, em função da al. b) do n.º 1 em conjugação com a al. a) do n.º 2 do artigo 140.º, ambos do CPA, dado na ótica da Requerente se estar perante ato administrativo válido, não livremente revogável, porquanto constitutivo de direitos ou

interesses legalmente protegidos da Requerente, não era suscetível de ser revogado, por transcorrimento do prazo para tal efeito.

Enquadremos, antes de mais, o conceito de benefícios fiscais.

No dizer da lei, mais propriamente através do estatuído no n.º 1 do artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na versão vigente à data do facto tributário: ***“Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”***

Acrescentando o n.º 2 do mesmo preceito legal, que ***“São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.»***

No caso dos autos, o legislador, através do DL 423/83, de 5 de Dezembro, no seu artigo 20º, aprovou um benefício fiscal sob a forma de isenção, *in casu*, de SISA e Imposto sobre as Sucessões e Doações, os quais deram lugar, após a reforma da tributação do património, levada a efeito através do DL 287/2003, de 12 de Novembro, ao IMT e Imposto de Selo, respetivamente, não se suscitando dúvidas neste âmbito quanto à consideração de tal isenção de IMT e IS enquanto um benefício fiscal.

Através do EBF veio assim o legislador regular a temática tangente a uma multiplicidade de benefícios fiscais, os quais, como se observa, nem sequer se encontram na sua totalidade previstos em tal diploma legal, mas igualmente em legislação avulsa, como é o caso da isenção de IMT e IS, por utilidade turística.

Nos termos do n.º 1 do artigo 5º do EBF ***“Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento.”***

Sendo que, no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento importa ter presente as duas hipóteses pela qual se pode operar tal reconhecimento ***“O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por ato administrativo ou por***

acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário.” – cfr. n.º 2 do artigo 5º do EBF.

Ora, vista a dicotomia legal relativamente aos benefícios fiscais automáticos e àqueles dependentes de reconhecimento, importa para a dilucidação da causa de pedir da Requerente ora em apreciação, assentar se o benefício fiscal a que respeita o artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro, deverá enquadrar-se no primeira ou na segunda hipóteses vindas de identificar.

A este respeito e atento o teor do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro, bem como assim de qualquer normativo constante do EBF, constata-se inexistir qualquer mecanismo ou procedimento tendente ao reconhecimento pela Autoridade Tributária da isenção de IMT e de IS ao abrigo do benefício fiscal a que se refere o versado artigo 20º.

Em face da falta de previsão normativa quanto à existência de um procedimento tendente ao reconhecimento pela AT, caso a caso, do benefício fiscal por utilidade turística e posterior emissão de ato ou contrato que em concreto conferisse o direito a de tal isenção beneficiar, não poderemos deixar de concluir estarmos perante, no dizer da lei, de “um benefício fiscal automático”.

O que o mesmo significa afirmar que tal benefício fiscal resulta diretamente e imediatamente da lei, sem necessidade de reconhecimento em concreto e caso a caso, pela Autoridade Tributária ou por qualquer outra entidade para o efeito legalmente habilitada.

Ou seja, no caso dos autos em apreciação, está-se perante benefício fiscal por utilidade turística, consignado por via do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro, operando tal benefício automaticamente *ope legis*.

A este respeito, pela sua relevância, pertinência e clareza, não podemos deixar de aqui citar trecho do sumariado no acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo 0936/09, de 16-12-2009: **“II - Após a redacção dada ao artº 16º, nº 4 do Decreto-Lei nº 423/83, de 5 de Dezembro, pelo artº 4º do Decreto-Lei nº 38/94, de 8 de Fevereiro, a definição, a medida e prazos dos benefícios fiscais a conceder a**

empreendimentos de utilidade turística, no despacho de atribuição de utilidade turística, apenas passou a ser obrigatória relativamente a isenção ou redução de taxas devidas por licenças aos governos civis e à Direcção-Geral de Espectáculos.

III - Assim, nos casos referidos no artº 20º, nº 1, do mesmo diploma - isenção de sisa e do imposto sobre sucessões e doações e redução do imposto do selo - os benefícios fiscais aí previstos aplicam-se automaticamente, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos naquele mesmo diploma.

IV - Deste modo, reconhecida a utilidade turística à fracção adquirida pelo recorrente, por despacho do Secretário de Estado do Turismo, de 25.08.2006, beneficiava aquele de isenção de sisa (hoje IMT) e de redução de imposto de selo, benefícios estes de aplicação automática e sem necessidade de os mesmos estarem reconhecidos no citado despacho.”

Mais recentemente e em idêntico sentido, não podemos deixar de igualmente citar trecho do sumário relativo à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, de 14.04.2010, no processo n.º 120/10, segundo o qual:

“ I- Os benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 20.º do DL 423/83, de 5/12, não foram revogados pelo DL 485/88, de 30/12, pois o âmbito da revogação operada pelo artigo 3.º, n.º 22 deste último diploma restringe-se apenas aos benefícios fiscais atribuídos em sede de contribuição industrial e imposto complementar.

II - Tais benefícios fiscais são de aplicação automática desde que verificadas as condições previstas nesse mesmo preceito: que a aquisição do imóvel se destine à instalação de empreendimento qualificado de utilidade turística, ainda que tal qualificação seja atribuída a título prévio, desde que esta se mantenha válida e seja observado o prazo fixado para a abertura ao público do empreendimento.

III - Atenta a natureza dos benefícios em causa não é condição que os mesmos constem do despacho de atribuição da utilidade turística.”

Cotejado que se encontra o enquadramento jurídico em que gravita o benefício fiscal previsto no artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro e bem assim as inúmeras decisões dos tribunais superiores relativamente à questão relativa ao carácter automático ou

dependente de reconhecimento desse mesmo benefício, não se poderá deixar de concluir estar-se perante um benefício fiscal automático, isto é, nos termos do n.º 1 do artigo 5º do EBF, o mesmo resulta direta e imediatamente da lei, sem qualquer necessidade de reconhecimento.

Assente a natureza automática relativa ao benefício fiscal em causa nestes autos, impõe-se concluir que inexistente, no caso do benefício fiscal a que se reportam estes autos, a revogação de benefício fiscal previamente concedido por ato administrativo ou por contrato.

Invoca a Requerente, em abono da sua tese, terem os documentos a que se refere o ponto 1. da matéria de facto provada a virtuosidade de reconhecimento do benefício fiscal constante do artigo 20º do DL 423/83, de 5 de Dezembro, em sede de IMT e IS.

Ora, como supra se demonstrou, tal documento não constituiu a Requerente em quaisquer direitos que lhe permitissem o afastamento da tributação-regra, visto o benefício fiscal em análise operar direta e imediatamente da lei.

Nesta decorrência, inexistente no caso em apreciação qualquer ato da Autoridade Tributária ou de qualquer outra entidade legalmente competente para o efeito que tenha reconhecido à Requerente tal benefício fiscal, em sede de IMT e IS.

Sendo útil, no entanto, ter presente que nos termos do artigo 120º do Código de Procedimento Administrativo, na redação vigente à data da emissão dos documentos a que se refere o ponto 1. da matéria de facto provada, o conceito de ato administrativo, o qual é o seguinte:

“Para os efeitos da presente lei, consideram-se atos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”

De onde, uma vez mais, forçoso se torna assentar no sentido da inexistência *in casu* de qualquer decisão proferida pela Administração (Tributária) no sentido do reconhecimento do benefício fiscal vindo de perscrutar.

Não se estando perante benefício fiscal reconhecido por ato administrativo (em matéria tributária), não se vislumbra ser aplicável à situação *sub judice* a disciplina constante do n.º 4 do artigo 14º do EBF, nos termos do qual:

Assim, a extinção dos benefícios fiscais encontra-se prevista no artigo 14º do EBF, sendo que o n.º 4 especificamente se refere aos benefícios fiscais concedidos por ato administrativo, nos termos do qual:

“Artigo 14.º

Extinção dos benefícios fiscais

4 – O ato administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável, nem pode rescindir-se o respetivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por ato unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele ato pode ser revogado.”

Decorre assim do normativo supra citado o princípio segundo o qual um benefício fiscal concedido por ato administrativo em matéria tributária não é passível de revogação, exceto se existir inobservância imputável ao seu beneficiário para dele poder beneficiar e ainda no caso de indevida concessão deste último.

O que significa que é proibida a revogação do ato administrativo em matéria tributária que concede um benefício fiscal, salvo se se verificar inobservância das obrigações impostas imputável ao beneficiário ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que o ato pode ser revogado.

A norma legal visa conceder aos contribuintes a garantia de que as decisões administrativas de reconhecimento ou de concessão de benefícios fiscais não são objeto de alteração, a não ser nas hipóteses supra versadas, o que visa conferir a estes a possibilidade de efetuarem as suas opções económico-financeiras com segurança.

Ora, não tendo existido um ato administrativo (com o respetivo reconhecimento) na génese do benefício fiscal de que a Requerente foi beneficiária, não só é insuscetível de aplicação o disposto no n.º 4 do artigo 14º do EBF, como igualmente não tem aplicação ao caso dos

autos o disposto no artigo 138º, 140º e 141º do CPA, porquanto a aplicabilidade dos mesmos depende da verificação prévia do pressuposto de existência de um ato administrativo em matéria tributária que reconheça esse mesmo benefício fiscal.

Pressuposto esse que, como supra se demonstrou, não se verifica, porquanto não se está perante a concessão de qualquer benefício fiscal por via de ato administrativo (em matéria tributária).

De onde e em suma, não poderá deixar de improceder a argumentação aduzida pela Requerente, não se reconhecendo, em consequência, a ilegalidade dos atos tributários sindicados.

4.3. Da caducidade do direito da Autoridade Tributária proceder à emissão de liquidação de IMT e de Imposto do Selo

Defende a Requerente que, atenta a subsunção da liquidação objeto dos autos à previsão dos artigos 78º da Lei Geral Tributária e 31º do CIMT, o prazo para a Autoridade Tributária proceder ao apuramento do imposto devido por tal aquisição imobiliária é de quatro anos e não de oito, razão pela qual a liquidação, a qual reputa de adicional, notificada para além dos versados quatro anos, através do ofício supra referenciado, é ilegal.

Vejamos,

Nos termos do n.º 1 do artigo 35.º do Código do IMT *“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.”*

Por seu turno, dispõe o artigo 31º do versado compêndio legal que:

“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 - A liquidação adicional deve ser notificada ao sujeito passivo, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a fim de efectuar o pagamento e, sendo caso disso, poder utilizar os meios de defesa aí previstos.”

Resulta assim da interpretação concatenada das normas vindas de citar a existência de dois prazos distintos para efeitos de se proceder à emissão de liquidações de IMT, a saber: quatro e oito anos.

Prazo de quatro anos este, aplicável quando se esteja perante liquidação adicional e sempre considerando as exceções previstas no n.º 3 do artigo 35º do CIMT, em caso de omissão de bens ou valores.

É um prazo de oito anos aplicável às situações em que não esteja em causa a correcção de liquidações anteriores, isto é, que não configurem liquidações adicionais para efeitos do artigo 31º do CIMT.

Assim, a questão a decidir passa necessariamente por perceber se a liquidação emitida e notificada à Requerente pela Requerida através do ofício n.º..., configura ou não uma liquidação adicional, para a partir de tal qualificação, poder extrair o enquadramento aplicável a este ato tributário em matéria de prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT em causa.

Para tal desiderato - qualificação da liquidação objeto destes autos arbitrais – importa, antes de mais e pelo exposto, perceber se o documento extraído pelo Serviço de Finanças

Lisboa... em 11.08.2011 e a que se refere o ponto 1. dos factos provados, configura ou não uma liquidação de imposto, *in casu* de IMT.

Entendemos que não.

Na verdade, qualquer caracterização da liquidação tributária não poderá deixar de revelar uma operação aritmética de aplicação da taxa de imposto à matéria coletável previamente determinada.

Isto é, o conceito de liquidação encerra necessariamente uma operação de apuro quantitativo relativamente ao encargo fiscal a suportar pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Tal não significa que desse apuro relativamente ao *quantum*, tenha de imprescindivelmente resultar um valor final a pagar pelo contribuinte, já que as próprias regras de apuramento do imposto podem determinar que o resultado dessa liquidação seja nulo em termos do encargo fiscal para o sujeito passivo do imposto, situação essa facilmente ilustrável, por exemplo, em sede de IRS, em que, quer por via dos concretos rendimentos auferidos, quer por via dos montantes já entregues ao credor tributário a título de retenção na fonte, o resultado final da operação aritmética de apuramento do imposto seja nula ou de zero a nível de imposto a pagar aquando da liquidação do imposto em causa.

Ora, como facilmente se alcança, a circunstância de o resultado final de tal apuramento ser de “zero” imposto a pagar (ou a receber) não elimina ou anula o elemento essencial e caracterizador dessa mesma liquidação que é a existência do próprio apuramento quantitativo através de operações aritméticas com vista a apurar sobre a existência ou não de imposto a pagar ou a ser reembolsado.

Assim mesmo, não colhe, neste entendimento, o argumento da Requerida segundo o qual, tendo a liquidação um resultado de “zero” de imposto a pagar, tal inviabilizaria a qualificação de tal documento enquanto liquidação.

Mas igual dissentimento não ocorre relativamente ao argumento da inexistência do apuro aritmético/quantitativo, na medida em que, como se demonstra através da leitura do referido documento, do mesmo não resulta a efetivação de qualquer apuro aritmético com

vista à determinação do IMT, isto é, em momento algum se procede, por exemplo, à aplicação da taxa de IMT sobre a matéria coletável.

E tal não sucedeu por força do funcionamento da isenção a coberto da qual a Requerente apresentou a declaração Modelo 1 : Transação isenta de IMT nos termos do n.º 1 do artigo 20º do 423/83, de 5/12.

Ou seja, o Serviço de Finanças de Lisboa-... nem sequer procedeu a qualquer apuramento do imposto que seria devido por via de tal transmissão, porquanto o acionamento (correto ou incorreto) da isenção a coberto da qual a Requerente apresentou essa mesma declaração, acabou por prejudicar a possibilidade de a Autoridade Tributária proceder a qualquer apuro quanto ao IMT eventualmente devido por via de tal transmissão da fração autónoma.

Face ao circunstancialismo vindo de expender, não é pois possível ou viável qualificar a liquidação de IMT *sub judice* como uma liquidação adicional, visto que esta não foi precedida de qualquer outra liquidação de imposto que esta última visasse corrigir, porque e como supra se assentou, o funcionamento da isenção prejudicou e inviabilizou qualquer apuro aritmético através da aplicação da taxa à matéria coletável previamente determinada.

Neste sentido, não podemos deixar de aqui parcialmente reproduzir jurisprudência anterior dos tribunais superiores, a qual, não obstante ainda se debruçar sobre o já revogado Código da Sisa, toma posição sobre idêntica temática de fundo.

Assim, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0153/11, de 18.05.2011, firmando: ***“Como resulta do probatório, o recorrente adquiriu o prédio referido nos autos em 4/6/2001, tendo ficado isento de sisa, por força do disposto no artigo 7.º do DL 540/76, de 9 de Julho.***

Em virtude de ter sido objecto de um procedimento interno de inspecção, foi apurado que, afinal, o valor real da transacção foi superior ao declarado, sendo devida, por isso, sisa que foi, assim, liquidada e notificada ao recorrente em 7/7/2005.

Alega o recorrente que o facto da transmissão ter ficado isenta de sisa implica necessariamente que tenha havido uma liquidação, pois o reconhecimento da isenção

implica que exista facto tributário e consequente liquidação de imposto que só não deu lugar a pagamento de imposto, por força dessa mesma isenção.

E, a ser assim, a liquidação impugnada não é uma liquidação “ex novo”, como foi considerada na decisão recorrida, mas sim uma liquidação adicional. Não tem, porém, razão o recorrente.

Com efeito, 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. O seu objectivo é apenas apurar a diferença de imposto de forma que ao contribuinte seja exigido, no total, importância igual à que resultaria de liquidação efectuada de uma só vez – cfr., neste sentido, Francisco Pinto Fernandes e José Cardoso dos Santos, in Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, volume II, pág. 992. Ora, neste caso, quando foi efectuada a escritura de compra e venda não foi efectuada qualquer liquidação dado que o recorrente beneficiava de isenção de sisa ao abrigo do artigo 7.º do DL 540/76 (poupança – conta emigrante). É certo que ocorreu o facto tributário mas daí não pode retirar-se, sem mais, que houve uma liquidação da qual não teria resultado imposto a pagar por dele estar o recorrente isento; pelo contrário, por força dessa isenção, não se procedeu, então, a qualquer liquidação de sisa.

A liquidação que veio posteriormente a ser efectuada em consequência da inspecção levada a cabo ao recorrente 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.

Daí que, como se entendeu na decisão recorrida, o artigo 111.º, § 3.º do CIMSISD não tenha aqui aplicação e, sendo o prazo de caducidade o previsto no artigo 92.º do mesmo Código – oito anos, não se verifica a alegada caducidade do direito à liquidação, uma vez que à data em que o recorrente foi notificado da liquidação, em 7/7/2005, não tinham ainda decorrido oito anos desde a data da transmissão (4/6/2001).”

Destarte e não perdendo de vista o caso dos vertentes autos, temos que, à semelhança da situação relatada no recurso cujo trecho se acabou de citar, por força de uma isenção (correta ou incorreta) do imposto, não se levou a efeito qualquer liquidação.

Não se tendo efetuado quaisquer operações de liquidação tendentes ao apuro do IMT a pagar, por força da operacionalização de suposta causa de isenção de IMT sobre tal transmissão, não se poderá deixar de concluir que a liquidação objeto dos presentes autos arbitrais não é suscetível de ser qualificada como uma liquidação adicional, razão pela qual dispunha a Autoridade Tributária de um prazo de oito anos para a emissão da liquidação de IMT em apreço, em conformidade e respeito com o estatuído no n.º 1 do artigo 35º do Código do IMT

De onde, considerando o sobredito prazo aplicável e independentemente dos dois termos iniciais possíveis constantes da norma em apreço, a liquidação em causa foi emitida e notificada dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação de que a Autoridade Tributária dispunha, não podendo pois obter provimento o fundamento relativo à caducidade do direito à liquidação invocado pela Requerente.

No que concerne à liquidação, a idêntica conclusão se impõe desaguar, na medida em que, também aqui, por força do disposto no n.º 1 do artigo 39º do Código do IS, o prazo para a liquidação deste tributo em concreto se fixa em oito anos, à semelhança do que sucede, nos moldes supra descritos, em sede de IMT.

Assim, dispõe o n.º 1 do artigo 39º do Código do Imposto do Selo, que:

“Artigo 39.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - Só pode ser liquidado imposto nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da LGT, salvo tratando-se 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.”

Colhe-se assim do normativo vindo de citar, que embora o prazo-regra para a liquidação deste tributo seja o decorrente das normas constantes da Lei Geral Tributária, tal prazo encontra, no entanto, duas exceções.

A saber, no caso de aquisições de bens tributados através da verba 1.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) e bem assim nas situações de sujeição a Imposto do Selo por força de transmissões gratuitas.

Importa destarte, não se estando no caso dos autos perante qualquer aquisição a título gratuito, ter presente a previsão normativa a que se refere a versada verba 1.1. da TGIS:

“1.1 - Aquisição onerosa ou por doação do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, dos respectivos contratos - sobre o valor 0,8%”

Ora, no caso em apreciação nestes autos, estamos perante a aquisição do direito de superfície relativo a determinada fração autónoma, de onde e sem margem para qualquer dúvida, não podemos deixar de assentar, estar-se perante a transmissão de uma figura parcelar do direito de propriedade, cujo conceito se encontra densificado no artigo 1524º do Código Civil.

Neste conspecto, não perdendo de vista o teor do já citado nº 1 do artigo 39º do Código do IS, conclui-se estarmos perante uma das situações expressamente consagradas pelo legislador enquanto exceção à regra quanto ao prazo de liquidação do IS, exceção essa que alarga o prazo de caducidade para um espectro temporal de oito anos, contados da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito.

Sendo que e em qualquer das duas hipóteses existentes relativamente ao termo inicial para contagem desse mesmo prazo, é manifesto concluir não ter transcorrido até à data da notificação da liquidação de IS (nem até à presente data) o respetivo prazo de caducidade deste mesmo imposto, razão pelo qual, também em sede de Imposto do Selo, não pode deixar de improceder o invocado vício aduzido pela Requerente.

Por tudo quanto se tem vindo a explicar, censura alguma merecem as liquidações de IMT e de IS objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

5. DECISÃO:

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral:

- 1. Julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de IMT e de IS, por não verificação de qualquer dos vícios que lhe vinham apontados pela Requerente.**
- 2. Condenar a Requerente ao pagamento das custas nos termos da Tabela I do RCPTA, calculadas em função do valor da causa - arts. 4º-1, do RCPTA e 6º, n.º 2, al. a) e 22º, n.º4, do RJAT**

Valor da causa: € 6.568,80– arts. 97º-A, do CPPT, 12º, do RJAT (DL 10/2011), 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2016.

O árbitro singular

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.