

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 17/2011-T

Tema: SISA – Valor patrimonial tributário considerado na revenda de lotes de terreno para construção

Processo arbitral n.º 17/2011-T

Imposto Municipal de Sisa

Requerente

..., LD^a.

Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (Ministério das Finanças)

1. RELATÓRIO

1.1. A sociedade ..., LD^a., doravante “Requerente”, pessoa colectiva número ..., apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante referido por Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou pelo acrónimo “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, sucessora da anterior Direcção-Geral dos Impostos.

O pedido de pronúncia arbitral refere-se à anulação do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal de Sisa (adiante também denominado “Sisa”) emitido em 2005, pelo valor global de € 155.553,86, e foi deduzido ao abrigo do regime transitório previsto no n.º 1 do artigo 30.º do RJAT, em virtude de ter sido objecto de impugnação judicial, pendente de decisão no Tribunal Tributário do ... há mais de dois anos.

A Requerente funda o pedido de pronúncia arbitral em errónea qualificação e excesso de quantificação.

Não é posta em causa a caducidade da isenção de Sisa aplicável à compra para revenda relativa a 25 lotes de terreno para construção (os referidos lotes não foram transmitidos no prazo legal de 3 anos - artigo 16.º, n.º 1.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações – “CIMSSD”). No entanto, a Requerente considera que o valor patrimonial tido em conta pela Autoridade Tributária e Aduaneira à data da liquidação, no montante de € 964.880,00, é excessivo.

Preconiza a Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira devia:

- (a) Ter atendido ao valor declarado inicialmente quando da aquisição dos terrenos; ou,
- (b) Caso fosse aplicável o ulterior valor patrimonial apurado à data da liquidação, a este [valor] teriam de ser deduzidas as importâncias suportadas para a execução das obras de infra-estruturas e, bem assim, da taxa de urbanização, encargos estes incorridos pela Requerente já após a aquisição dos terrenos e que foram necessários à operação de loteamento de que derivou a valorização patrimonial. Tudo com base na leitura que faz do parágrafo primeiro do artigo 30.º do CIMSSD. Conclui que nesta parte o imposto devia ter incidido apenas sobre a diferença e limitar-se a € 35.535,00.

Alega ainda a Requerente que a parcela de terreno que reverteu para o domínio público e para o Município (9.482,00 m²) também não devia ter sido sujeita a Sisa, por ter sido necessária à operação de loteamento.

Peticona a anulação da liquidação de Sisa e conseqüente substituição por outra que liquide a importância de € 58.868,00.

1.2. A Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da al. a) do n.º 2, do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem

designou o colectivo de árbitros composto por Alfredo Madureira, na qualidade de árbitro presidente, Vasco Valdez e João Magalhães Ramalho, estes na qualidade de árbitros-adjuntos.

O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 9 de Janeiro de 2012, conforme acta de constituição do Tribunal Arbitral colectivo.

Em 22 de Março de 2012, na sequência da renúncia justificada do árbitro presidente, foi, em sua substituição, designada Alexandra Coelho Martins.

1.3. A Requerida apresentou Resposta.

Por excepção invoca a caducidade do direito de acção, por terem sido ultrapassados os prazos previstos no artigo 102.º do Código e Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), quer se trate do prazo de 90 dias, contando-o da data da notificação do acto de liquidação de Sisa, quer do prazo de 15 dias, neste caso, contado da notificação da decisão da reclamação. Alega que a reacção à liquidação se pautou *“por peças atípicas, sem qualquer enquadramento em reclamação ou recurso hierárquico, dentro dos prazos estipulados no CPPT”* e que *“a petição de impugnação apenas se refere ao acto de liquidação da sisa”*.

Por impugnação reitera que a cedência gratuita de áreas ao domínio público e ao Município, de 9.482,00 m², consubstancia destino diverso daquele que a lei elege para conferir a isenção, pelo que constitui facto tributário e deve ser sujeito a Sisa, louvando-se, para tanto, na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”).

No que se refere à quantificação e sem prejuízo de reconhecer que o imposto deve ser liquidado pela taxa em vigor à data da transmissão e não à data da liquidação ou à data em que se completaram os três anos sem que a revenda fosse efectuada, a Requerida mantém que a respectiva base de incidência deve corresponder ao valor patrimonial decorrente da renovação dos prédios, por efeito do alvará de loteamento. Neste âmbito, afirma que *“o facto de existir um alvará*

de loteamento, que transformou jurídica e fisicamente, dois prédios rústicos (...) inquina a aplicação do artigo 19.º à liquidação de sisa em causa”.

Conclui pela procedência da excepção dilatória apresentada e consequente absolvição da instância arbitral e, subsidiariamente, pela absolvição do pedido.

1.4. Em 10 de Maio de 2012, realizou-se a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT, incluindo o debate contraditório sobre a excepção relativa à caducidade do direito de acção deduzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Requerida.

A Requerente pronunciou-se no sentido de que, para além de desconhecer a notificação do ofício n.º ... do Serviço de Finanças de ..., datado de 8 de Novembro de 2005, o requerimento submetido em 12 de Abril de 2007 sempre seria de convolar em pedido de revisão oficiosa, com a consequente reabertura do prazo da via contenciosa. Acrescentou que o Representante da Fazenda Pública não suscitou a referida excepção nos autos de impugnação judicial.

Para apreciação da excepção concluiu-se pela necessidade de solicitar ao Tribunal Administrativo e Fiscal (“TAF”) do ... o processo administrativo original. Ouvidas as partes, prescindiu-se da prova testemunhal, dada a matéria de facto relevante apenas ser passível de prova por documentos.

Notificadas da junção do processo administrativo remetido pelo TAF do ..., ambas as partes concordaram em dispensar a realização de alegações orais.

1.5. Em face do exposto, considerando as alegações produzidas e as excepções suscitadas, prefiguram-se as seguintes questões decidendas:

- (a) A excepção de extemporaneidade, suscitada pela Requerida;
- (b) A alegada invalidade do acto tributário de liquidação de Sisa fundada (pela Requerente):

- i. Na incorrecta qualificação da cedência gratuita de áreas para o domínio público e para o Município (enquanto condição necessária a uma operação de loteamento), como destino diferente do da revenda susceptível de gerar a caducidade do regime de isenção prevista no artigo 16.º, n.º 1 do CIMSSD; e
- ii. Na errónea determinação da base de incidência, por não ter sido considerado o valor declarado à data da aquisição, ou, na hipótese de ser atendível o valor patrimonial à data da liquidação, por a este não terem sido deduzidos os encargos incorridos com as obras e melhoramentos que alteraram substancialmente os imóveis, face ao disposto no artigo 30.º do CIMSSD.

* * *

O Tribunal é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

Não se verificam outras nulidades ou excepções que obstem ao conhecimento do mérito, para além da questão suscitada relativa à caducidade do direito potestativo de acção, que se conhece de seguida, logo após a fixação dos factos relevantes.

2. FUNDAMENTAÇÃO

Analisada a prova documental produzida, fixam-se os seguintes factos com interesse para a decisão:

1.º

Em 27 de Março de 2002 e 12 de Abril de 2002 a Requerente adquiriu os seguintes prédios rústicos inscritos na matriz de ... – conforme cópias das escrituras de compra e venda de fls. 9 a 12 e 16 a 20 do PA:

- (a) “...” ou “...”, sito no Lugar de ..., da freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo número ..., com a área de 22.000 m² e valor patrimonial de € 330,71, pelo preço de € 423.978,21 – (escritura de compra e venda de 27 de Março de 2002, lavrada no 1.º Cartório Notarial de ...);
- (b) “...” ou “...” ou “...”, sito no Lugar de ..., da freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo número ..., com a área de 12.480 m² e valor patrimonial de € 263,21, pelo preço de € 156.663,41 – (escritura de compra e venda de 12 de Abril de 2002, lavrada no 2.º Cartório Notarial de ...).

A aquisição dos imóveis em apreço foi efectuada ao abrigo do regime de isenção de Imposto Municipal de Sisa, por ter sido declarado que os mesmos se destinavam a revenda e a Requerente estar inscrita no cadastro, da então DGCI, com a actividade de compra para revenda de imóveis – (*vide* informação prestada pelo Serviço de Finanças de ..., com data de 26 de Fevereiro de 2008, no âmbito da instrução do processo de impugnação judicial n...., fls. 10 a 17 do PA, e cópias das escrituras acima referidas).

2.º

Em 17 de Outubro de 2003, no âmbito da operação de loteamento dos referidos imóveis, a Câmara Municipal de ... emitiu o alvará de loteamento n.º ..., Processo n.º ..., a favor da Requerente, tendo dado origem a 38 lotes de terreno destinados à construção urbana – *cf.* alvará de loteamento, a fls. 21 e segs. do PA.

3.º

No âmbito da operação de loteamento, foram cedidos ao domínio público e ao Município 9.482,00 m² de terreno, para arruamentos, baias de estacionamento, passeios, jardins e parque infantil, tendo esta cedência sido uma condição do loteamento – *cf.* alvará de loteamento, a fls. 21 e segs. do PA (em particular a fls. 24).

4.º

Em 31 de Outubro de 2003, a Requerente apresentou as declarações fiscais modelo 129, para inscrição de prédios na matriz, as quais deram origem, após as respectivas avaliações directas, aos lotes com as características constantes do quadro seguinte:

LOTES	ÁREA (m ²)	ARTIGO MATRICIAL	VALOR PATRIMONIAL
1	383,00	652	19.450,00 €
2	290,50	653	20.050,00 €
3	351,00	654	22.400,00 €
4	263,00	655	14.350,00 €
5	291,00	656	19.650,00 €
6	315,00	657	19.650,00 €
7	373,50	658	20.400,00 €
8	430,00	659	20.600,00 €
9	502,00	660	20.600,00 €
10	540,00	661	20.600,00 €
11	545,00	662	20.600,00 €
12	545,50	663	20.600,00 €
13	548,00	664	20.600,00 €
14	535,00	665	20.600,00 €
15	562,00	666	20.600,00 €
16	2.835,00	667	414.080,00 €
17	1.166,00	668	138.600,00 €
18	338,50	669	24.180,00 €
19	338,50	670	24.180,00 €
20	338,50	671	24.180,00 €
21	338,50	672	24.180,00 €
22	338,50	673	24.180,00 €
23	338,50	674	24.180,00 €
24	338,50	675	24.180,00 €
25	367,00	676	24.450,00 €
26	537,00	677	24.600,00 €
27	316,50	678	23.900,00 €
28	343,00	679	24.180,00 €
29	356,50	680	24.180,00 €
30	357,50	681	24.180,00 €
31	349,00	682	24.180,00 €
32	339,00	683	24.180,00 €
33	329,00	684	23.900,00 €
34	319,00	685	24.200,00 €
35	426,00	686	25.000,00 €

36	413,00	687	24.000,00 €
37	423,00	688	24.100,00 €
38	439,00	689	25.100,00 €
TOTAL	18.159,50		1.362.830,00 €

– *vide* cópias das declarações modelo 129 juntas ao PA (fls. 26-27; 35-36; 38-39; 41-42; 44-45; 47-48; 50-51; 53-53; 56-57; 60-61; 63-64; 66-67; 69-70; 72-73; 75-76; 78-79; 81-82; 85-86; 88-89; 91-92; 94-95; 97-98; 100-101; 103-104; 106-107 e 109) e ainda a informação do Serviço de Finanças de ..., datada de 26 de Fevereiro de 2008, no âmbito da instrução do processo de impugnação judicial n.º ..., fls. 10 a 17 do PA.

5.º

Até Abril de 2005, do total de 38 lotes, tinham sido vendidos 13, identificados no quadro abaixo, permanecendo 25 na esfera da Requerente:

LOTES	ARTIGO MATRICIAL	VALOR PATRIMONIAL	DATA DA VENDA
2	653	20.050,00 €	05.01.2004
3	654	22.400,00 €	05.01.2004
4	655	14.350,00 €	05.01.2004
5	656	19.650,00 €	05.01.2004
6	657	19.650,00 €	05.01.2004
8	659	20.600,00 €	24.03.2004
9	660	20.600,00 €	24.03.2004
17	668	138.600,00 €	24.03.2005
26	677	24.600,00 €	05.01.2004
31	682	24.180,00 €	05.01.2004
32	683	24.180,00 €	05.01.2004
35	686	25.000,00 €	11.03.2005
36	687	24.000,00 €	11.03.2005

– *cfr.* cópias das escrituras notariais de compra e venda (documentos 7 a 14 juntos à p.i.) , também constantes do PA e, ainda, informação do Serviço de Finanças de ..., datada de 26 de Fevereiro de 2008, no âmbito da instrução do processo de impugnação judicial n.º

6.º

Foi enviado à Requerente, por correio registado com aviso de recepção, o Ofício n.º ..., comunicando a liquidação de Imposto Municipal de Sisa na importância global de € 155.553,86, juros compensatórios no montante de € 756,91 e coima de € 200,00. O correspondente aviso de recepção foi assinado em 1 de Julho de 2005 – conforme cópia do ofício n.º ... e aviso de recepção dos CTT, constantes a fls. 155 e 156 do PA.

7.º

Como fundamentação do acto de liquidação do Imposto Municipal de Sisa, menciona o citado Ofício n.º ... que:

“Em 27 de Março e 12 de Abril de 2002, por escritura de compra e venda, foram adquiridos os prédios rústicos inscritos na matriz de ... sob os n.ºs ... e ..., com isenção de sisa por se destinarem a revenda.

*Em Outubro de 2003 foram os mesmos sujeitos a operação de loteamento, dando lugar a 38 lotes (alvará de loteamento n.º ...) **nesta data e em consequência da operação de loteamento é cedido ao domínio público***

9482.00m²), Ora nos termos do n.º 1 do art.º 16 do CIMSISD e ofício circular D-2/91, constitui desvio ao requisito da isenção, pelo que deveria ter sido solicitado a liquidação da sisa respectiva no prazo de 30 dias a contar da data do alvará de loteamento(preço correspondente aos 9482m²-155001.00€X8% =12400.00€, acrescido dos juros compensatórios acima referidos e coima).

Dos 38 lotes já referidos apenas foram vendidos 13, pelo que aos 25 restantes caducou a isenção. Os mesmos estão inscritos como lotes de terrenos com o valor patrimonial correspondente de € 964880.00 o que sendo superior ao preço correspondente serve de base á liquidação (964880.00 X 10% = 96488.00€).

Quanto à área sobrance de 17842.00m² (actualmente inscrito no art. 808 rustico) é devido imposto no montante de 23332.93 (€291661.65 x8%=23332.93).”.

8.º

Ainda segundo o Ofício n.º ... foi fixado à Requerente o prazo limite de 30 dias, a contar da data da assinatura do aviso de recepção (01.07.2005), para pagamento voluntário do Imposto Municipal de Sisa, juros compensatórios e coima.

9.º

Em 1 de Agosto de 2005, a Requerente, por documento dirigido ao “*Director do Serviço de Finanças do ...*”, veio “*RECLAMAR da liquidação da sisa no montante de 155.553,86 €*”. Invoca que a data da obrigação tributária é a data das escrituras de transmissão, devendo o imposto incidir sobre o preço de venda aí declarado – *cfr.* documento junto com a p.i. e a fls. 167 e 168 do PA.

10.º

Foi emitido, com data de 8 de Novembro de 2005, o Ofício n.º ..., do Serviço de Finanças de ..., o qual não se encontra assinado, nem contém a aposição de qualquer referência ao respectivo envio, seja por correio simples, registado ou com aviso de recepção – *vide* cópia do ofício junto à p.i. e a fls. 158 e 169 do PA.

11.º

Dispõe o referido Ofício n.º ...:

“(...)

Em 1 de Agosto do corrente ano o contribuinte apresentou uma exposição, na qual vem alegar que o Imposto Municipal de Sisa deveria incidir sobre os valores constantes nas escrituras, à data da transmissão.

Passando à apreciação do mérito do pedido a aquisição de prédio para revenda, o facto tributário verifica-se na data em que as escrituras públicas são outorgadas e reconhecido o respectivo benefício de isenção de sisa, sendo irrelevante o momento em que se verificar a caducidade porque a não revenda de imóveis dentro do prazo de 3 anos não constitui título aquisitivo logo não constitui facto tributário.

O loteamento de prédio rústico adquirido com isenção de sisa nos termos do art.º 11 , n.º 3, com a sua posterior venda por lotes não conduz à perda da referida isenção por não configurar o destino diferente do da revenda, conforme refere o art.º 16º, n.º 1º . CSISD

Por outro lado é através da escritura pública que o Notário reconhece automaticamente a isenção em causa por aferição do destino do imóvel (revenda art.º 11º nº13 e art.º 13-A do CIMSISD) isto é o destino comercial de que o imóvel é objecto independentemente do destino físico que o imóvel adquirido para revenda tenha (habitação actividade comercial ou industrial, terreno para construção ou para cultivo).

Consequentemente, na liquidação do imposto a taxa a aplicar será aquela a que se destina o imóvel, neste caso concreto terreno para construção será à taxa que consta no artigo 33º do CIMSISD.

Nestes termos a presente liquidação contestada não enferma de qualquer ilegalidade”.

12.º

Por requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de ..., apresentado em 9 de Março de 2007, a Requerente solicitou que a reclamação apresentada em 01.08.2005 fosse convolada em reclamação graciosa – conforme documento constante de fls. 4 e 5 do processo de Reclamação Graciosa junto ao PA.

13.º

Na sequência da apresentação do requerimento que antecede, contendo o pedido de convalidação em reclamação graciosa, o Serviço de Finanças de ... autuou/instaurou o processo de reclamação graciosa n.º ... – cfr. parágrafo 1.º da Proposta de Decisão de fls. 172 a 177 do PA.

14.º

Em 12 de Abril de 2007, a Requerente submeteu um requerimento dirigido ao Director de Finanças do ..., em que, “*complementarmente ao alegado na petição apresentada a 01/08/2005 e ao abrigo do disposto no art.º 66º da Lei Geral Tributária*” reforça a argumentação da reclamação inicial (de 01.08.2005) e conclui pelo pedido de “*reformulação da liquidação notificada nos termos expostos levando como base da tributação os valores patrimoniais dos prédios rústicos à data da transmissão (2002)*” – cfr. cópia do documento junto à p.i. e a fls. 165 e 166 do PA.

15.º

Em 6 de Setembro de 2007, a Requerente recepcionou o Ofício n.º ... (datado de 03-09-2007), sob a epígrafe “*IMPOSTO MUNICIPAL DE SISA*”, no qual lhe foi remetida “*fotocópia do parecer e respectivo despacho proferido, em 24.08.2007, pela Srª Directora de Finanças Adjunta [da Direcção de Finanças do ...], relativamente à reclamação em 14 de Abril do ano em curso nos termos do artº60º da LGT*” – cfr. documento junto à p.i. e a fls. 170 (ofício) e 171 (cópia do aviso de recepção assinado) do PA.

16.º

O citado despacho de 24 de Agosto de 2007, da Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do ..., é confirmativo do parecer do Chefe de Divisão que se transcreve:

“Confirmo a informação aqui prestada que corroboro integralmente. Com efeito, da análise de todos os documentos incorporados no presente processo não sobressai qualquer tipo de irregularidade procedimental relativamente à matéria em análise excepto quanto à notificação inicialmente levada a efeito com deficiências de ordem formal, posteriormente corrigida pelo ofício n.º ..., de 11-08-05 do S.F. de ..., sem que o contribuinte tenha utilizado os meios legais ao seu dispor para dirimir a liquidação. Desse modo corroboro a opinião sobre a perfeição da notificação nos termos do n.º 3 do art.º 39.º do C.P.P.T.” – cfr. documento junto à p.i. e a fls. 161 a 164 do PA.

17.º

Quer o parecer, quer o despacho confirmativo que sobre o mesmo recaiu da Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do ..., referidos nos

pontos anteriores (16.º e 17.º) corroboram a Informação da Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Património e outros Impostos que os precede e que *infra* se transcreve:

“Assunto:

Reclamação nos termos do artº 66º da L.G.T. – requerimento datado de 01.08.2005, e requerimento complementar datado de 12.04.2007

Requerentes – ..., LDª, NIPC ..., com sede na ...,

Valor patrimonial e taxa de liquidação considerados no apuramento do imposto devido pela caducidade de isenção nos termos do nº 1 do artº 16º CIMSSD

INFORMAÇÃO

Vem o requerente, nos termos e para os efeitos do artº 66º da L.G.T. – actos interlocutórios – reclamar de actos e omissões da administração tributária no apuramento do imposto de sisa devido pela caducidade da isenção, usufruída nos termos do nº 3 do artº 11º do CIMSSD aquando das escrituras de aquisição de dois terrenos rústicos – artº 255º e 256º da freguesia de ... –

....

No requerimento apresentado em 01.08.2005, contesta o valor apurado em acto de liquidação efectuada nos termos do artº 91º, conjugado com o disposto no artº 46º do código.

Alega que não foi cumprido o determinado nos nº 1 e nº 2 do artº 5º do CIMT., nem cumprido o disposto no nº 2 do artº 19º do CIMSSD.

Consequentemente o valor patrimonial deveria ser, de acordo com o estabelecido no § 2º do referido artº 19º, - “o preço convencionado pelos contratantes ou o valor patrimonial, se for maior, dos prédios adquiridos, à data da transmissão” – (2002).

Apreciação

Atendendo à questão objecto desta reclamação, o imposto municipal de sisa a exigir nos casos de perda da isenção prevista no nº 3 do artº 11, do código – aquisição de prédios para revenda, quer por ter sido dado destino diferente ao prédio quer pelo decurso do prazo previsto no nº 1 do artº 16º, daquele diploma, é o que inicialmente seria devido se não fosse aproveitado o benefício – taxa aplicável é a que estiver em vigor na data da transmissão – artº 45º CIMSSD.

Os Factos:

- Por escritura de 27.03.2002, adquiriu pelo preço de **423 978.21€** o terreno rústico, destinado a construção urbana, inscrito na matriz sob o artº ..., com o valor patrimonial de 330.71€.*
- Por escritura de 12.04.2002 adquiriu pelo preço de **139 663.41€** o terreno rústico inscrito na matriz sob o artº ..., com o valor patrimonial de 263.21€.*
- Em ambos os casos foi referido que os terrenos se destinavam a revenda, pelo que lhes foi reconhecida a isenção nos termos do nº 3 do artº 11º do CIMSSD, no próprio acto de aquisição.*
- Em resultado da operação de loteamento – Procº nº ... – Alvará nº ..., aprovado por despacho de 17.10.2003, foram constituídos **38** lotes, foram cedidos ao domínio público **9 482m2** e **17 842m2** foram considerados área sobrante.*

Em termos de caducidade ao direito de isenção – artº 16º nº 1, verificaram-se neste caso duas situações:

- a) – destino diferente para as áreas sobrance e cedida – nº 2 da al. a) do of. Circular D-2/91, de 17.06 da D.S.I.S. Transm. Património.*
- b) – os 25 lotes de terreno para construção que não foram vendidos dentro do prazo referido no nº 1 do artº 16º - até Março e Abril de 2005.*

Referindo-me ao alegado no requerimento apresentado em 12.04.2007, nomeadamente no seu ponto 3, verifico que o reclamante invoca o nº 5 do Dec.Lei no 287/2003, de 12.11.

Segundo este diploma, e de acordo com o disposto no nº 5 do artº 31º - regime transitório

- os códigos revogados continuam a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor dos códigos (IMT – 01.01.2004), e as alterações referidos no artº 32º do presente diploma, incluindo os factos que tenham beneficiado de isenção ou redução de taxa condicionadas e que venham a ficar sem efeito na vigência dos novos códigos.

Assim:

- para as partes sobrance e cedida a alteração ao destino inicial ocorreu em 17.10.2003 – data do despacho do Alvará de loteamento ... (ainda na vigência do Código da Sisa);

- para os lotes que não foram vendidos, a alteração verificou-se em 2005 – três anos – (2ª parte do teor do artº 31º nº 5).

As declarações modelo 129 correspondentes foram apresentadas em 2003, antes de 01.12.2003 – data de entrada em vigor do CIMI.

Os valores patrimoniais foram calculados ainda de acordo com as regras do Código da Contribuição Autárquica, contrariando o alegado pelo reclamante.

As regras para cálculo do imposto devido pela caducidade da isenção, são as seguintes:

- 1. No caso de determinação do **valor patrimonial**, dispõe o §º 1 do artº 30º do CIMSS – “para as transmissões a título oneroso, considerar-se-á o valor patrimonial **inscrito na matriz à data da liquidação**”.*
- 2. As taxas a aplicar são de acordo com o estipulado no artº 45º do CIMSSD –*

*- **taxas em vigor à data da transmissão:***

a) – 10% PARA OS PRÉDIOS URBANOS – para os 25 lotes por vender, área sobrando e área cedida;

b) – 8% PARA OS PRÉDIOS RÚSTICOS – para o novo artigo rústico nº 808.

O valor apurado pelo S.F. foi calculado e determinado com estrita observância pelas regras atrás referidas, não havendo pois lugar a alteração dos valores apurados.

Os juros compensatórios calculados conforme o determinado no artº 113º CIMSSD, incidiram apenas sobre o imposto correspondente às áreas cedida e sobrando – artº 91º do código.

Para os lotes de terreno que não foram vendidos, e uma vez que o reclamante solicitou a liquidação conforme o determinado no artº 91º do CIMSSD, não foram calculados juros compensatórios.

A liquidação resultou de tratamento de declarações mod. 129 apresentadas pelo contribuinte – nº 2 do artº 31º da L.G.T., conjugado com o artº 59º, do C.P.P.T..

Em termos da notificação dos valores patrimoniais atribuídos aos lotes resultantes da operação de loteamento, efectuada em 01.07.2005 pelo ofício nº ..., de 29.06.2005, verifica-se que não foram indicados neste caso os meios de defesa referidos no nº 2 do artº 36º do C.P.P.T. – notificações em geral.

A sociedade não usou a possibilidade que lhe confere o artº 37º do mesmo código- requerer notificação dos requisitos que foram omitidos ou.....

No entanto apresentou em 01.08.2005, reclamação a contestar os valores e taxas considerados no apuramento do imposto devido – ainda dentro dos 30 dias referidos no artº 37º. (não se mostra prejudicado o recurso em termos processuais à justiça tributária artº 3º L.G.T. – reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial).

Por tudo o que foi relatado e verificando-se que:

a) o procedimento do S.F. apenas enferrou no 1º ofício, pela falta de indicação dos meios de defesa possíveis contra o acto em causa,

b) a situação foi corrigida posteriormente pelo of. Nº ..., datado de 11.08.2005,

e

c) que em resultado deste ofício o contribuinte não utilizou os meios legais ao seu dispor para contestar a liquidação recorrendo a qualquer uma das figuras acima referidas – reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade,

considero assim que a notificação foi efectuada nos termos do n.º 3 do art.º 39.º do C.P.P.T.”

– cfr. documento junto à p.i. e a fls. 161 a 164 do PA.

18.º

Em 29 de Outubro de 2007, a Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de ... proferiu despacho sobre o processo de reclamação graciosa da Requerente, autuado sob o n.º ..., rejeitando proceder à sua apreciação por considerar que:

“(...) a situação foi devidamente levada à apreciação da entidade com competência para apreciar e decidir a matéria – Director de Finanças do ... – que se pronunciou pela legalidade da liquidação e pela regularidade procedimental, pelo que, não existe possibilidade legal de nova pronúncia e decisão sobre pedido do mesmo autor e com o mesmo objectivo e fundamentos.” – conforme documento de fls. 172 a 177 do PA.

Em 14 de Novembro de 2007, a Requerente foi notificada do despacho da Chefe de Finanças do Serviço de Finanças referido no ponto anterior, pelo Ofício n.º ..., datado de 12 de Novembro de 2007, o qual comunica que “foi **indeferida** a reclamação em epígrafe, com a fundamentação constante dos documentos em anexo (...)” – vide cópia dos documentos de fls. 179 a 181 do PA, que incluem o despacho, a proposta de decisão que constitui a sua fundamentação e cópia do aviso de recepção assinado.

19.º

Em 29 de Novembro de 2007, a Requerente deduziu impugnação judicial, apresentada no Serviço de Finanças de ... e por este remetida ao TAF do ... em 4 de Dezembro, referente à liquidação de Imposto Municipal de Sisa – conforme se extrai da Certidão do TAF do ..., relativa ao processo n.º ..., junta pela Requerente aos autos arbitrais e da informação prestada pelo Serviço de Finanças de ..., com data de 26 de Fevereiro de 2008, no âmbito da instrução do referido processo de impugnação judicial, de fls. 10 a 17 do PA.

* * *

A convicção do Tribunal sobre a matéria de facto resultou da análise crítica dos documentos constantes do processo. Não se provaram outros factos susceptíveis de influenciar a decisão.

3. DO DIREITO

3.1. Da excepção da caducidade do direito de acção

A Requerida deduziu defesa por excepção.

Sustenta que a reacção da Requerente à liquidação do Imposto Municipal de Sisa se pautou por *“peças atípicas, sem qualquer enquadramento em reclamação ou recurso hierárquico, dentro dos prazos estipulados no CPPT”* e alicerça a caducidade invocada no facto de *“o contribuinte”* não ter cumprido *“com o prazo de 90 dias a contar da data da notificação da liquidação, nem com o prazo de 15 dias, considerando que a exposição datada de 1 de Agosto foi uma reclamação, respondida através do ofício n.º ..., de 2005.11.08”*.

Por seu lado, a Requerente levantou a questão de o Representante da Fazenda Pública não ter suscitado esta excepção no processo de impugnação judicial originário. Começemos por analisar este ponto.

3.1.1. Conhecimento da excepção pelo tribunal

Afigura-se que o facto de a excepção não ter sido suscitada no processo de impugnação não é impeditiva do seu conhecimento por este tribunal arbitral.

Desde logo, porque no caso do regime transitório previsto no artigo 30.º, n.º 1 do RJAT, aplicável à situação vertente, a lei não estabelece limitações ao articulado de resposta previsto no artigo 17.º, n.º 1 do mesmo diploma, no qual foi alegada a excepção pela Autoridade Tributária e Aduaneira e que constitui, assim, o momento processual adequado à sua arguição no processo arbitral.

Acresce salientar que a caducidade do direito de acção sempre seria matéria de conhecimento oficioso pelo tribunal. Com efeito, a *“caducidade do direito de*

impugnar é apreciada oficiosamente pelo tribunal e pode ser alegada em qualquer fase do processo, uma vez que os direitos do Estado consubstanciados em actos tributários não são direitos disponíveis” (cfr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, I Volume, Áreas Editora, 2006, p. 735)¹.

Trata-se, pois, de matéria que cabe nos poderes de cognição deste tribunal, passando-se à respectiva apreciação.

3.1.2. Da tipicidade e tempestividade do meio de reacção da Requerente

Antes de mais, importa notar que o regime transitório constante do artigo 30.º, n.º 1 do RJAT não introduz qualquer alteração à duração e modo de contagem dos prazos. Estes, no caso de processos transitados dos tribunais tributários e em matéria de contencioso tributário, devem permanecer sob a égide do artigo 102.º do CPPT aplicável por remissão expressa do artigo 150.º do CIMSSD.

Assim, a impugnação deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados do “*termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*” (alínea a) do n.º 1 do citado artigo 102.º do CPPT) e não, como invoca a Requerida, a contar da data da notificação do acto de liquidação de Sisa.

Tratando-se de indeferimento expresso de reclamação graciosa o prazo é fixado em 15 dias a contar da notificação do indeferimento (n.º 2 do citado artigo 102.º do CPPT). Nos restantes casos mantém-se o prazo de 90 dias contados dos momentos relevantes (alíneas b) a f) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT).

¹ Aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT. No mesmo sentido, António Abrantes Geraldès, Temas da Reforma do Processo Civil I Volume, 2.ª ed., Almedina, 2003, p. 261 refere que a “*caducidade (...) só pode ser conhecida oficiosamente pelo tribunal quando estabelecida em matéria excluída da disponibilidade das partes (art.º 333º, n.º 1 do CC), isto é, quando o objecto da relação jurídica substancial controvertida faça parte de relações jurídicas indisponíveis*”, caracterizadas por Alberto dos Reis como aquelas sobre as quais não exerce influência o princípio da autonomia da vontade (*apud* obra cit.).

A Requerida assenta a alegada extemporaneidade do pedido da Requerente em duas ordens de argumentos, contraditórias entre si.

Em primeiro lugar, considera que a Requerente não reagiu oportunamente ao acto de liquidação de Imposto Municipal de Sisa usando os meios de defesa previstos na lei: reclamação ou recurso hierárquico, e que quando deduziu a impugnação judicial já haviam decorrido mais de 90 dias a contar da notificação da liquidação.

Como segunda linha de argumentação relativa à intempestividade da acção, a Requerida invoca o Ofício n.º ..., de indeferimento da reclamação da Requerente, datado de 8 de Novembro de 2005. A Requerente disporia de 15 dias para impugnar este indeferimento pela via contenciosa, apenas tendo apresentado a impugnação judicial decorridos mais de dois anos, *i.é*, em 29 de Novembro de 2007.

Ora, nesta segunda hipótese a Requerida parte de um pressuposto que negou na primeira: a existência de uma reclamação.

Vejamos por partes.

A Reclamação de 01.08.2005

A Requerente foi notificada da liquidação do Imposto Municipal de Sisa em 1 de Julho de 2005 (facto 7.º), tendo sido fixado o prazo limite de 30 dias, a contar da data da assinatura do aviso de recepção, para pagamento voluntário do imposto, juros compensatórios e coima (facto 9.º). Este prazo de pagamento voluntário terminou, assim, no dia 31 de Julho de 2005.

No dia seguinte, ou seja, em 1 de Agosto de 2005, a Requerente, apresentou um documento dirigido ao “*Director do Serviço de Finanças do ...*”, no qual expressamente refere que vem “*RECLAMAR da liquidação da sisa no montante de 155.553,86 €*” (facto 10.º).

Sendo o documento apresentado pela Requerente por ela próprio denominado Reclamação - em letras maiúsculas e sombreadas a negrito na primeira página do documento - e estando expresso na linha seguinte que tal reclamação incide sobre o acto tributário de liquidação do Imposto Municipal de Sisa no valor de 155.553,86 €, isto é, sobre o acto final do procedimento tributário (*cf.* artigo 54.º do CPPT), e não sobre um acto interlocutório, afigura-se inequívoco que se trata do uso da garantia impugnatória geral prevista nos artigos 161.º a 165.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), precisamente sob a denominação de reclamação, meio de defesa com correspondência no procedimento tributário sob a denominação de Reclamação Graciosa, conforme previsto nos artigos 68.º a 75.º do CPPT.

Adicionalmente, a Requerente dirigiu o requerimento em causa à entidade competente, nos termos previstos no artigo 73.º do CPPT.

Neste quadro, não se vislumbra razão para que um requerimento com tais características e denominado Reclamação não seja (tenha sido) percebido e qualificado como Reclamação Graciosa pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Requerida, sendo reiteradamente por esta referido como “exposição”.

Porém, mesmo que assim se entendesse, impunha-se a convalidação do procedimento impulsionado pela Requerente em reclamação graciosa, uma vez que o requerimento inicial em apreço cumpre os requisitos de adequação relativamente ao seu objecto, ao pedido e ao prazo da respectiva apresentação (no que se refere ao prazo vejam-se os artigos 70.º e 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT - 120 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário)².

A convalidação constitui um poder-dever atribuído à Autoridade Tributária por previsão legal expressa, e não uma mera faculdade ou opção desta, conforme resulta do ponto 6 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprova o CPPT, e bem assim, do próprio artigo 52.º do CPPT, imbuído do princípio anti-formalista e *pro actione*.

² De referir, aliás, que tal Reclamação foi submetido no primeiro dia do prazo.

Mesmo nos casos de intempestividade da reclamação graciosa, que, salientamos, não ocorre na situação vertente, a jurisprudência constante do STA preconiza a convolução no procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT e confirma a sua verdadeira natureza de poder-dever (*cf.* a título exemplificativo, os Acórdãos do STA proferidos nos processos n.ºs 329/11, de 02.11.2011, e 366/11, de 14.12.2011).

Não assiste, deste modo, razão à Requerida quando qualifica o impulso procedimental da Requerente, de 1 de Agosto de 2005, como “acto atípico”, “exposição”, “reclamação de acto interlocutório”, ou qualquer outro que não seja o de reclamação graciosa do acto de liquidação de Imposto Municipal de Sisa, o qual foi dirigido ao órgão competente e em prazo.

Os requerimentos posteriores da Requerente

Cabe ainda assinalar que os dois requerimentos ulteriores submetidos pela Requerente em 9 Março de 2007 e em 12 de Abril de 2007 não constituem novos pedidos de pronúncia dotados de autonomia face ao requerimento inicial de reclamação, ao contrário da tese defendida pela Requerida.

Com efeito, no requerimento de 9 de Março de 2007, dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de ..., para além de matérias referentes à execução fiscal, fora do âmbito de apreciação do presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente apenas solicita que a reclamação apresentada em 1 de Agosto de 2005 seja convolada em reclamação graciosa (facto 13.º), convolução que, a ser pertinente, nem sequer dependeria de pedido e deveria ser efectuada *ex officio*.

Trata-se, sem dúvida, de um requerimento redundante - “convolção de reclamação em reclamação graciosa” - que se refere tão só à forma do procedimento. Não se vislumbra que, com tal teor, o mesmo possa consubstanciar um novo pedido de apreciação da mesma matéria.

No tocante ao requerimento subsequente, apresentado em 12 de Abril de 2007, a Requerente faz, de igual modo, uma remissão expressa para o requerimento inicial, que mantém, aduzindo argumentos “*complementarmente ao*

alegado na petição apresentada a 01/08/2005 e ao abrigo do disposto no art.º 66º da Lei Geral Tributária” (facto 15.º).

Não se assiste aqui a um “novo” pedido, mas à adição e aperfeiçoamento dos fundamentos originariamente apresentados. Contudo, mesmo que os argumentos complementares não fossem de atender (v.g. por serem considerados extemporâneos por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira) este requerimento não dispensaria o dever de pronúncia desta Autoridade quanto à reclamação e pedido iniciais (de 01.08.2012).

Conclui-se, por conseguinte, que não foram apresentadas duas reclamações, ou duplicados pedidos de decisão relativamente aos mesmos sujeitos, objecto (acto) e causa de pedir (fundamentos).

Conforme acima se salientou, estes últimos requerimentos, dadas as características enunciadas, são manifestamente desprovidos de aptidão e autonomia para despoletar procedimentos decisórios de segundo grau, que acresçam ao que foi iniciado pela reclamação de 1 de Agosto de 2005, incorporando-se neste, independentemente de serem atendidos.

Não cabe, desta forma, invocar um segundo procedimento de reclamação, relativamente ao qual se verificaria a inexistência de um dever de decisão, conforme adiante se verá.

Neste ponto evidenciam-se as contradições acima assinaladas.

Por um lado, a Requerida afirma que a Requerente não fez uso tempestivo dos meios legais de que dispunha, designadamente o meio de reclamação graciosa, e desconsidera como tal o requerimento submetido em 1 de Agosto de 2005, embora este mencione de forma expressa que vem reclamar do acto de liquidação de Sisa.

Por outro lado, a Requerida acaba por reconhecer que aquele requerimento de 1 de Agosto de 2005, que apelida de atípico ou de “exposição”, pode ser considerado uma reclamação (ponto 7.º da resposta da Requerida) a qual foi,

nesse caso, respondida - indeferida - pelo Ofício n.º ... do Serviço de Finanças de ..., datado de 8 de Novembro de 2005 .

O indeferimento da Reclamação pelo Ofício n.º ..., de 8 de Novembro de 2005

Retomando o que *supra* se referiu, a Requerente também estaria alegadamente fora de prazo, porque, na sequência do indeferimento da sua reclamação, não apresentou a impugnação no prazo de 15 dias a contar da respectiva notificação.

No entanto, suscitada a questão da notificação, a Requerida não logrou demonstrar que o Ofício n.º ..., de 8 de Novembro de 2005, do Serviço de Finanças de ..., foi alguma vez expedido ou remetido com destino à Requerente. Ónus que sobre si [Requerida] recaía atento o disposto nos artigos 74.º da LGT e 342.º, n.º 1 do Código Civil.

Acresce que não resultam do adquirido processual quaisquer vestígios da notificação deste Ofício à Requerente.

O Ofício em apreço padece, além do mais, de omissões relevantes: (i) não se encontra assinado; (ii) não contém a aposição de qualquer referência ao respectivo envio, seja por correio simples, registado ou com aviso de recepção (ao contrário dos demais ofícios constantes dos autos); e (iii) não contempla os meios de reacção do contribuinte (facto 11.º).

Os actos tributários lesivos não produzem efeitos jurídicos em relação aos contribuintes se não lhes forem validamente notificados dependendo a eficácia da decisão de notificação (*cf.* o artigo 95.º, n.º 1, alínea d) da LGT, sobre o conceito de acto lesivo, e os artigos 36.º, n.º 1 do CPPT e 77.º, n.º 6 da LGT, relativos à improdutividade jurídica dos actos não notificados).

Assim sendo, o Ofício n.º ..., de 8 de Novembro de 2005, nunca chegou a produzir quaisquer efeitos jurídico-tributários na esfera da Requerente.

O Despacho de 24.08.2007, notificado em 6 de Setembro de 2007

Na sequência do requerimento da Requerente a solicitar a convalidação da reclamação em reclamação graciosa, de 9 de Março de 2007, o Serviço de Finanças de ... autuou e instaurou internamente um procedimento de reclamação graciosa (facto 14.º), sobre o qual a Directora de Finanças Adjunta da Direcção de Finanças do ... proferiu despacho, em 24 de Agosto de 2007 (factos 16.º e 17.º).

Este despacho, confirma o parecer do Chefe de Divisão e, bem assim, a Informação elaborada pela Divisão de Liquidação de Impostos sobre o Património e outros Impostos, constatando-se, novamente, diversas incongruências.

Desde logo, o ofício de notificação à Requerente menciona uma reclamação feita em 14 de Abril de 2007³, não se encontrando nos autos qualquer reclamação desta data, que se desconhece.

Depois, o ofício de notificação refere que se trata de uma reclamação nos termos do artigo 60.º da LGT (facto 16.º), preceito este que respeita ao princípio da participação e ao exercício do direito de audição.

De seguida, a informação que precede o despacho e que este sanciona identifica como assunto “*Reclamação nos termos do artº 66º da L.G.T. – requerimento datado de 01.08.2005, e requerimento complementar datado de 12.04.2007*” (facto 18.º), reportando-se, portanto, a uma reclamação de actos interlocutórios ou de omissões da administração tributária no decurso procedimento.

Mas, apesar desta qualificação da reclamação como relativa a actos interlocutórios ou intercalares, o teor da informação revela precisamente que a pretensão do reclamante [a Requerente], afinal, se prende com a contestação dos “*valores e taxas considerados no apuramento do imposto devido*”, isto é, com a decisão final do procedimento materializada no acto de liquidação (e não obviamente com qualquer acto interlocutório) e discorre em duas páginas sobre os respectivos fundamentos em sentido concordante com o Serviço de Finanças (facto 18.º).

³ Pode, eventualmente, tratar-se de um lapso na referência ao requerimento “complementar” submetido em 12.04.2007.

Por fim, a informação termina com as seguintes considerações e conclusão:

- a) Que o procedimento do Serviço de Finanças (apenas) enfermou, no Ofício n.º ..., pela falta de indicação dos meios de defesa possíveis contra o acto de liquidação;
- b) Que esta omissão foi posteriormente corrigida pelo Ofício n.º ... (o qual, como acabámos de ver, não se provou ter sido sequer expedido com destino à Requerente, pelo que não produziu nesta quaisquer efeitos);
- c) Que em resultado deste ofício [n.º ...] o contribuinte não utilizou os meios legais ao seu dispor para contestar a liquidação recorrendo a qualquer uma das figuras acima referidas – reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial, com fundamento em qualquer ilegalidade,

Concluindo pela consideração de que a notificação [presumimos que se trata da notificação do acto de liquidação] foi efectuada nos termos do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT.

Constata-se que a informação não conclui por uma pronúncia de mérito sobre o acto de liquidação de Imposto Municipal de Sisa. Omissão que se mantém no parecer e no despacho final confirmativo de 24 de Agosto de 2007.

Acresce salientar que em parte alguma da referida informação, parecer e despacho que sobre aqueles recaiu é mencionado o deferimento ou indeferimento, total ou parcial, da pretensão deduzida pela Requerente na sua reclamação (“*requerimento*”) de 1 de Agosto de 2005.

Adicionalmente, quanto ao facto de a omissão dos meios de reacção na notificação da liquidação do imposto ter sido sanada por intermédio do Ofício n.º ..., resta acrescentar que, não se tendo provado sequer o envio desse Ofício à Requerente, o mesmo é ineficaz, pelo que tal omissão persiste e, assim sendo, ainda hoje a Requerente estaria em prazo para reagir contra tal acto de liquidação de Sisa.

Pelas razões expostas, a decisão do procedimento em apreço (constante do despacho de 24.08.2007) não é passível de consubstanciar o indeferimento da Reclamação da Requerente sobre o acto de liquidação do Imposto Municipal de Sisa, porquanto se enquadra no âmbito de um procedimento relativo a actos interlocutórios e apenas conclui sobre questões procedimentais referentes à perfeição da notificação do acto de liquidação e sanação dos respectivos vícios, rejeitando a existência de uma reclamação graciosa (ou outro meio legal de reacção) por parte da Requerente.

O Despacho de indeferimento de 29.10.2007, notificado pelo Ofício n.º ..., em 14 de Novembro de 2007

A Requerente foi, por fim, expressamente notificada do indeferimento da Reclamação Graciosa, em 14 de Novembro de 2007, por despacho proferido pela Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de ..., segundo o qual o anterior despacho do “*Director de Finanças do ...*” já se havia pronunciado pela legalidade da liquidação e pela regularidade procedimental, inexistindo possibilidade de nova pronúncia e decisão sobre pedido do mesmo autor e com o mesmo objectivo e fundamentos (factos 19.º e 20.º).

3.1.3. Síntese e improcedência da excepção

Verifica-se que a Requerente apresentou uma Reclamação, em 1 de Agosto de 2005.

Constata-se adicionalmente que não foram suscitados dois pedidos de pronúncia, nem duas decisões sobre o mesmo pedido, com os mesmos objectivos e fundamentos, não ocorrendo, assim, os pressupostos do n.º 2 do artigo 56.º da LGT⁴, segundo o qual:

⁴ Em linha com o princípio aflorado no n.º 2 do artigo 9.º do CPA, que contém fórmula idêntica: “[n]ão existe o dever de decisão quando, há menos de dois anos, contados da data da apresentação do requerimento, o órgão competente tenha praticado um acto administrativo sobre o mesmo pedido formulado pelo mesmo particular com os mesmos fundamentos” – *cfr.*, sobre este dever de decisão, Mário Esteves de Oliveira *et alii*, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.ª Edição, Almedina, 2003, pp. 125 a 131.

“[n]ão existe dever de decisão quando:

- a) A administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos;*
- b) Tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário.”*

Com efeito, o segundo requerimento apresentado pela Requerente, em 9 de Março de 2007, apenas solicita a convocação do procedimento, sendo evidentemente instrumental à reclamação a que respeita. Para além de redundante (convocação de uma reclamação em reclamação graciosa) é inócuo, pois, a verificarem-se os pressupostos da convocação, esta devia ser oficiosamente realizada pela Autoridade Tributária, independentemente de requerimento da Requerente.

O terceiro requerimento da Requerente, de 12 de Abril de 2007 é, como ele próprio refere, complementar e acessório ao primeiro. Porém, mesmo que se entendesse que representava um novo pedido enquadrável na hipótese normativa do artigo 9.º, n.º 2 do CPA, não teria a virtualidade de dispensar a resposta à “primeira Reclamação” e é dessa que estamos a tratar.

Do adquirido processual resultam duas notificações de despachos da Autoridade Tributária à Requerente, uma em 6 de Setembro de 2007 (despacho de 24 de Agosto de 2007) e outra em 14 de Novembro de 2007 (despacho de 29 de Outubro de 2007).

O primeiro despacho não é conformador da relação tributária objecto da Reclamação e emite uma pronúncia sobre questões formais/procedimentais que, aliás, nem sequer haviam sido suscitadas nos requerimentos da Requerente.

Na verdade, a notificação de 6 de Setembro de 2007 não tem por objecto o deferimento ou indeferimento da pretensão material da Requerente, e a sua conclusão refere-se unicamente à *“perfeição da notificação [do acto de liquidação] nos termos do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT”*, salientando que o contribuinte, na sequência dessa notificação, *“não utilizou os meios legais ao seu dispor para contestar a liquidação”*.

A utilidade e objectivo deste despacho e informação são questionáveis, até porque a questão decidida, relativa à perfeição da notificação do acto de liquidação, não foi, como se referiu, suscitada nos requerimentos Requerente.

Porém, inquestionável parece ser que essa pronúncia sobre a perfeição da notificação do acto de liquidação não corporiza uma decisão conformadora da relação tributária objecto da Reclamação Graciosa, Reclamação cuja existência, aliás, se nega no despacho.

Ademais, a apregoada perfeição (via sanação) da notificação fica comprometida, quando a Requerida nem sequer logrou demonstrar ter enviado à Requerente o Ofício que continha a menção aos meios legais de reacção, caso em que ainda hoje estaria em prazo para reagir.

É, pois, somente com a notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa ocorrida em 14 de Novembro de 2007, assente em razões formais (impossibilidade legal da alegada “nova” pronúncia, apesar de que, como vimos, não existir uma anterior), que a Requerente vê aberta a via para a impugnação contenciosa.

Tendo a impugnação judicial sido deduzida no dia 29 de Novembro de 2007, ou seja, no prazo de 15 dias, previsto no artigo 102.º, n.º 2 do CPPT, a contar da data da notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa, pelo Ofício n.º ..., em 14 de Novembro de 2007, impõe-se concluir que a mesma é tempestiva.

À face do exposto, conclui-se pela improcedência da excepção arguida pela Requerida relativa à caducidade do direito de acção.

3.2. Do mérito

3.2.1. Cedência de terrenos ao domínio público e ao Município: afectação a destino diferente do da revenda e caducidade da isenção do artigo 11.º, n.º 3 do CIMSSD

Alega a Requerente que a cedência gratuita ao domínio público e ao Município de 9.482,00 m² de terreno, para arruamentos, baias de estacionamento, passeios, jardins e parque infantil foi uma condição *sine qua non* da operação de loteamento e não deve ser considerada enquadrável como causa de caducidade da isenção do Imposto Municipal de Sisa, por não consubstanciar um destino diferente do da revenda (*cf.* artigo 16.º, n.º 1 do CIMSSD).

Assim, impugna a correspondente liquidação daquele imposto no valor de € 12.400 €, compreendido no valor global de € 155.553,86 que lhe foi notificado.

Consideramos, em posição discordante à da Requerente, que a referida cedência, sem prejuízo de configurar uma condicionante indispensável à obtenção do alvará de licenciamento municipal, como aliás consta do próprio alvará ..., constitui condição resolutiva da isenção.

Esta posição tem sido, de resto, uniformemente afirmada pela jurisprudência do STA. Compulsamos, o ilustrativo Acórdão proferido no processo n.º ..., de 16.11.2011:

“(...) a eventual cedência gratuita à Câmara Municipal de parcelas daqueles prédios ou alguns deles, em processo de loteamento em que se incluam e de que dependa o respectivo alvará de licenciamento municipal, consubstancia destino diverso daquele que a lei elege para conferir a dita isenção (cfr., neste sentido, os acs. desta Secção do STA, de 13/10/93, rec. n.º 15.334; de 6/10/99, rec. n.º 23.831; de 4/10/2000, rec. n.º 24.923; de 4/10/2000, rec. n.º 24.998; de 8/3/2001, rec. n.º 24.757; de 29/10/2003, rec. n.º 0894/03; de 12/11/2009, rec. n.º 0888/09; de 18/11/2009, rec. n.º 0891/09).

Isto porque, a expressão “ transaccionados “ contida na redacção original do referido art. 16º do CSisa tem de ser entendida como reportada, apenas, ao “acto de venda”, com exclusão de todo e qualquer outro acto que não revista aquela natureza.

Como se exarou no primeiro aresto citado (publicado no Apêndice ao DR, de 20/5/1996, pp. 3279 a 3282) «perante o texto da lei aplicável e o intuito legal

de, com a concessão desta isenção, se evitar a tributação sucessiva, em imposto de sisa dos mesmos bens, num curto período de tempo, não será de concluir que o legislador disse menos do que pretendia, mas antes é de reconhecer que os termos utilizados traduzem a vontade ali inequivocamente expressa, no sentido de só relevar, para o efeito aí assinalado, o acto de «revenda» do prédio em causa. Daqui se segue que a expressão «transaccionados», contida no citado preceito do artigo 16º, tem de ser entendida como reportada, apenas, ao «acto de venda», com exclusão de todo e qualquer outro. Aliás, é de notar, que em época posterior à dos factos em apreço, a referenciada expressão acabou por ser substituída pela de «revendidos» (cf. Decreto-Lei nº 91/89, de 27 de Março), o que, por significativo, só veio reforçar aquele entendimento.”.

Não assiste, pois, neste ponto, razão à Requerente, enquadrando-se a cessão gratuita ao domínio público e à Câmara Municipal como destino diferente do da revenda.

Nestes termos, a liquidação de Imposto Municipal de Sisa à Requerente no valor de € 12.400 não enferma de vício invalidante.

3.2.2. Excesso de quantificação de Sisa por caducidade da isenção da compra para revenda relativa a 25 lotes

Segundo a Requerente, verificada a caducidade da isenção de Imposto Municipal de Sisa prevista no artigo 16.º, n.º 1 do CIMSSD, relativa aos 25 lotes de terreno que não foram revendidos no prazo de três anos, este imposto devia ter sido apurado com base no valor declarado na aquisição (na correspondente proporção) ou, assim não sendo, se fosse de ter em conta o valor patrimonial à data da liquidação, deviam ter sido deduzidos a tal valor os encargos suportados com as obras e melhoramentos que alteraram substancialmente os imóveis, ao abrigo do artigo 30.º do CIMSSD.

Reportando-nos à vigência do CIMSSD, cujas normas regem a situação *sub iudice*⁵, ocorrendo a caducidade de isenção do Imposto Municipal de Sisa prevista no seu artigo 16.º, n.º 1, entendemos que o momento relevante, quer para a determinação do valor patrimonial, quer da taxa do imposto é o da verificação do facto tributário a que se reporta, *i. é*, o do acto translativo (transmissão) dos imóveis.

Em linha com a Requerente, consideramos que o Imposto Municipal de Sisa “*incidirá sobre o valor por que os bens forem transmitidos*” (artigo 19.º do CIMSSD) à data do facto tributário: a transmissão⁶.

O facto tributário sobrevém na “*data em que as escrituras públicas são outorgadas e reconhecido o respectivo benefício de isenção de sisa sendo irrelevante o momento em que se verificar a caducidade porque a não revenda de imóveis dentro do prazo de 3 anos não constitui título aquisitivo logo não constitui facto tributário*”.

Este é, de igual modo, o entendimento sufragado pelo STA, em matéria de taxas, não se alcançando razão para que o mesmo seja diferente quanto à determinação do momento relevante para aferir a base de incidência do imposto (valor patrimonial), até porque o momento de aplicação das taxas é lógica e cronologicamente posterior ao da determinação da respectiva base de incidência.

⁵ Em 2005, data da liquidação, já estava em vigor o Código do IMT, imposto que veio substituir a Sisa. No entanto a aplicação deste Código a factos tributários ocorridos antes do seu início de vigência seria, a nosso ver, retroactiva. No mesmo sentido se tem pronunciado o STA (*vide*, por todos, o Acórdão proferido no processo n.º 288/11, de 29.06.2011, a seguir parcialmente transcrito). Contudo, se dúvidas houvesse, o regime transitório estabelecido no artigo 31.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro é esclarecedor: “*Os Códigos revogados continuam a aplicar-se aos factos tributários ocorridos até à data da entrada em vigor dos Códigos e alterações referidos no artigo 32.º do presente diploma, incluindo os factos que tenham beneficiado de isenção ou de redução de taxa condicionada e que venham a ficar sem efeito na vigência dos novos Códigos.*”.

⁶ Diversamente, no actual regime do Imposto Municipal sobre a Transmissão de Imóveis (IMT) prevê-se que “*se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação*” – artigo 18.º, n.º 2 do CIMT (sobre as alterações introduzidas pelo Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão de Imóveis e seu sentido veja-se J. Silvério Mateus, L. Corvelo de Freitas, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotados e Comentados*, Engifisco, 2005, pp. 451 a 453).

Veja-se, a este respeito o Acórdão do STA, processo n.º 288/11, de 29.06.2011⁷:

“(…) ocorrendo a caducidade da isenção de sisa prevista no art. 16.º 1.º do CIMSISD, o respectivo imposto deve ser liquidado pela taxa em vigor à data da transmissão, ex vi do disposto no artigo 45.º do respectivo Código, e não, como alegado, à taxa em vigor à data da liquidação ou à data em que se completaram os três anos sem que a revenda fosse efectuada, pois que não foi ao tempo destas – antes ao tempo daquela – que a transmissão do bem ocorreu.

Isto porque, como também ali se disse, a isenção de sisa dos prédios para revenda tem, por opção expressa do legislador nesse sentido (que aliás se manteve no Código do IMT – cfr. o respectivo artigo 7.º; neste sentido, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 416/417) natureza de benefício fiscal, na modalidade de isenção, pois que «(…) sendo o imposto municipal de sisa um imposto que incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis qualquer que seja o título por que se operem (cfr. arts. 1º e 2º do Código da Sisa), já se vê que a disposição contida no nº 3 do art. 11º do mesmo código não se configura como regra de não incidência estruturante do próprio sistema de tributação regra, de tal modo que possa ter-se como regra de não sujeição ao respectivo imposto».

Tem afirmado a jurisprudência deste Supremo Tribunal tratar-se de uma «isenção sob condição resolutiva (embora condição imprópria, pois a condição não resulta de estipulação contratual mas da existência de requisitos essenciais para a produção dos seus efeitos – cfr. Pires de Lima/Antunes Varela, Código Civil Anotado, Vol. I, Coimbra, 1987, p. 250, nota 2 ao art. 270.º do CC), e como é próprio do regime jurídico destas, a verificação da condição tem em regra eficácia retroactiva (art. 276.º do CC)», tudo se passando, como se afirmou no Acórdão deste STA de 28/1/2009 (rec. n.º 642/08) e jurisprudência aí citada, “como a liquidação

⁷ Também neste sentido veja-se o Acórdão proferido no processo n.º 706/11, de 31.01.2012.

tivesse ficado suspensa no momento da transmissão já que a esta data se deve reportar a não consolidação da referida isenção”.

Tem, pois, razão a Requerente relativamente ao excesso de quantificação na liquidação de Imposto Municipal de Sisa relativa à caducidade da isenção referente aos 25 lotes de terrenos não revendidos. A Requerida devia ter considerado o valor declarado de aquisição dos imóveis à data da transmissão e não o valor patrimonial dos mesmos à data da liquidação, dando origem à liquidação de imposto em excesso.

Por fim, o acto de liquidação patenteia outros erros manifestos, geradores de imposto liquidado em excesso, designadamente quanto à soma algébrica das diversas parcelas integrantes do valor global de imposto liquidado e notificado e, igualmente, no tocante à aplicação da taxa de 10% relativa aos 25 lotes não revendidos, pois, à data da transmissão (facto tributário) tratava-se de prédios rústicos, sendo aplicável a taxa de 8%.

No que se refere à soma aritmética, o valor global de Imposto Municipal de Sisa, na importância de € 155.553,86 é superior à adição das parcelas, que o compõem (facto 8.º), conforme *infra* se evidencia:

€ 12.400,00 (Sisa incidente sobre a cedência ao domínio público - à taxa de 8%)

€ 96.488,00 (Sisa dos 25 lotes não revendidos no prazo de 3 anos - à taxa de 10%)

+ € 23.332,93 (Sisa relativa à área sobrance - à taxa de 8%)

€ 132.220,93

À face do exposto conclui-se que o acto tributário objecto do pedido arbitral, na parte respeitante à parcela do Imposto Municipal de Sisa liquidado com referência aos 25 lotes não revendidos no prazo de 3 anos, enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos.

Em consequência, o acto tributário deve ser parcialmente anulado e reduzido o seu valor, tendo em conta:

- (a) A aplicação da taxa de 8% (e não de 10%) ao valor declarado de aquisição dos prédios rústicos à data da transmissão – 2002 – (e não ao valor patrimonial reportado a 2005) na parte proporcional aos 25 lotes não revendidos no prazo de 3 anos; e
- (b) A subtracção do montante de € 23.332,93 ao total do imposto liquidado, valor que, por erro manifesto de adição, foi liquidado em duplicado.

4. DISPOSITIVO

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem este Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido formulado e, em consequência, anular parcialmente o acto tributário de liquidação de Imposto Municipal de Sisa na medida do excesso de quantificação, por vício de violação de lei.

* * *

Valor do processo: € 96.685,86⁸, de harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Requerida na proporção do decaimento, 1/8 e 7/8 respectivamente, conforme disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 9 de Outubro de 2012

⁸ Valor apurado pela diferença entre o valor da liquidação (€ 155.553,86) e o valor aceite pela Requerente na p.i. (€ 58.868,00).



(Árbitro-presidente) Alexandra Coelho Martins

(Árbitro-adjunto) Vasco Valdez

(Árbitro-adjunto) João Magalhães Ramalho

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.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 antiga.