

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 623/2020-T

Tema: IMT. Isenção. Prazo de prescrição. Termo inicial.

Sumário: Atenta a natureza da prescrição, o termo inicial da prescrição, previsto no artigo 48.º da LGT, inicia-se com a ocorrência do facto tributário, salvo se o mesmo nascer sujeito a condição suspensiva, caso em que começa a contar a partir da verificação do não cumprimento da condição, pois só nesse momento é que a dívida se torna exigível.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., Lda., pessoa coletiva número..., com sede na Rua ..., ..., ..., ..., ..., ...-... Rio de Mouro, doravante “Requerente”, vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, adiante “RJAT”) tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IMT n.º..., referente à declaração .../ 2011.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A liquidação aqui posta em crise, foi efetuada por iniciativa da Administração Tributária considerando que a aquisição efetuada através de escritura pública celebrada em 2011.10.31, beneficiando de isenção de IMT pela aquisição do artigo urbano n.º ... da freguesia de ... ao abrigo do artigo 7.º do Código do IMT teria caducado.

Com efeito, a Requerente efetuou a mencionada aquisição ao abrigo da mencionada norma. Porém, aquele imóvel viria a ser integrado numa dação em cumprimento ao Banco B... por escritura de 2017.09.27. Através do ofício n.º ... de 2020.06.08, foi a Requerente notificada para o exercício do direito de audição para a liquidação que a AT pretendia levar a efeito.

O prazo de contagem da prescrição da obrigação tributária, no caso de verificação resolutiva da isenção tributária, reporta à data do facto tributário e não à data da revogação da isenção.

A AT apenas notificou a requerente em 2020.07.20 da liquidação adicional que efetuou, logo depois de decorrido o prazo de oito anos do facto tributário que se verificou em 2019.10.31. Sendo certo que não ocorreu nenhuma das situações previstas no art.º 49º da LGT, que conduzisse à interrupção ou suspensão daquele prazo.

Para suportar a sua posição, a Requerente invoca a jurisprudência do STA, indicando o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário proferido no processo n.º 1.135/12 de 2013.04.10 e os Acórdãos de 2016.01.27 e de 2016.04.06 proferidos nos processos 287/15 e 1410/15 respetivamente. Refere, também, que este tem sido o sentido da decisão perfilhado pelo CAAD.

Conclui que a liquidação mostra-se manifestamente ilegal, uma vez que foi efetuada para além do prazo de prescrição do tributo legalmente estabelecido.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridade Tributária).

A Autoridade Tributária, na sua resposta, suscita a exceção da impropriedade do meio processual, alegando, para o efeito, que a Requerente não atribuiu nenhuma ilegalidade à liquidação cuja anulação pretende, fundamentando a sua pretensão na prescrição da dívida, sendo que este fundamento reconduz-se à apreciação da (in)exigibilidade da dívida. Ora, a inexigibilidade da dívida não é fundamento da impugnação judicial, mas sim é fundamento da oposição à execução fiscal, pelo que o pedido de pronúncia arbitral não é o meio próprio para invocar a prescrição da dívida.

A Autoridade Tributária suscita também a exceção da incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido, por considerar que a jurisdição dos Tribunais Arbitrais não compreende a questões relacionadas com o processo de execução, nomeadamente a prescrição que é fundamento de oposição (art.º 204.º, al. d) do CPPT) como é o caso em apreço. Uma vez que a prescrição não constitui um vício de ilegalidade que se possa assacar à liquidação, tal facto impossibilita o Tribunal de decidir a alegada prescrição.

Em sede de impugnação, a Autoridade Tributária refere que não se verifica a prescrição da dívida.

A Lei do Orçamento do Estado para 2012, veio conferir nova redação ao n.º 3 do artigo 40.º do CIMT, que passou a prever que, verificando-se caducidade de benefícios, o prazo de prescrição conta-se a partir da data em que os mesmos ficaram sem efeito (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro).

Ora, no caso dos presentes autos, a caducidade da isenção do imposto ocorreu em 31-10-2014, ou seja, decorridos três anos sem que se tivesse verificado a revenda, e a Requerente foi citada no âmbito do Processo de Execução Fiscal em 31-10-2020, sublinhado que a citação constitui um facto interruptivo do prazo de prescrição, pelo que desde a data em que o benefício fiscal ficou sem efeito, por se verificar a sua caducidade, até à data da citação, decorreram 6 anos, aos quais teremos ainda de computar neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial – 31-10-2011 – até à entrada em vigor da nova lei, em 01-01-2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro), ou seja, somar ao tempo decorrido mais 2 meses. Em suma, à data da citação haviam decorridos 6 ANOS e 2 MESES, razão pela qual, a prescrição da obrigação tributária não se mostra verificada.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção, concluindo pela improcedência das exceções invocadas pela Requerida.

Por despacho arbitral de 28 de junho de 2021, foi determinada a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e prosseguimento do processo para alegações.

A Requerente apresentou alegações, mantendo a sua anterior posição, tendo a Requerida, por seu turno, informado que não pretendia produzir alegações finais escritas dando por integralmente reproduzido todo o aduzido na sua resposta.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o

Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 03 de Maio de 2021.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e foram invocadas as exceções da impropriedade do meio processual e da incompetência material do tribunal arbitral, que serão analisadas adiante.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Saneamento

Impropriedade do meio processual e incompetência do tribunal

4. A Autoridade Tributária invoca a impropriedade do meio processual por considerar que a prescrição não pode ser invocada como uma ilegalidade imputada à própria liquidação, mas sim à execução fiscal, pois trata-se de sindicar a exigibilidade da dívida, não a liquidação, em si mesma. Assim, o meio processual adequado para a Requerente ver analisada a prescrição (artigo 204.º, n.º 1, alínea d) do CPPT) será a oposição à execução fiscal, e não a impugnação judicial. Invoca também a incompetência material do tribunal em virtude de a jurisdição dos

Tribunais Arbitrais não compreender questões relacionadas com o processo de execução, nomeadamente a prescrição que é fundamento de oposição (art.º204,º, al. d) do CPPT) como é o caso em apreço.

Este Tribunal adere à posição expressa pelo Supremo Tribunal Administrativo, 2º Secção, no Processo n.º 01/99.0BUPRT de 08-01-2020, e acompanhada pelo Tribunal Central Administrativo Sul (no Processo 2951/09.8BCLSB, de 07-05-2020), assim como pelo Tribunal Arbitral (no Processo 559/2019-T, de 23-03-2020), segundo a qual embora a prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação não constitua vício invalidante desse ato e, por isso, não sirva de fundamento à respetiva impugnação (cfr. arts. 99.º e 124.º do CPPT), deve conhecer-se da mesma em sede de impugnação judicial, a título incidental e em ordem a averiguar da utilidade da prossecução da lide [cfr. art. 277.º, alínea e) do CPC], na medida em que será inútil apreciar a invalidade de um acto que titula uma obrigação tributária que está extinta por prescrição.

Assim sendo improcedem as invocadas exceções de impropriedade do meio processual utilizado e de incompetência do tribunal.

Matéria de facto

5. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

- A) Em 31-10-2011 a Requerente adquiriu por escritura de pública compra e venda, o prédio urbano, da freguesia e concelho de ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo n.º
- B) Esta aquisição ficou isenta de IMT ao abrigo do art.º 7.º do Código de IMT – Isenção para aquisição de prédios para revenda.
- C) Por escritura pública lavrada em 27-09-2017, a Requerente entregou o imóvel para dação em cumprimento a favor do Banco B... SA.
- D) A Requerente não solicitou a liquidação do IMT, no prazo de 30 dias - decorridos os 3 anos da aquisição, ou seja, a partir de 31-10-2014.
- E) Através do ofício n.º ..., de 08-06-2020, a Autoridade Tributária notificou a Requerente para exercer o direito de audição, estabelecido no art.º 60.º da LGT, para

a liquidação que pretendia levar a efeito, tendo a Requerente respondido já havia decorrido o prazo legal de prescrição.

- F) A Autoridade Tributária, através do ofício n.º ..., de 2020-07-17, do SF de Sintra 1, notificou a Requerente para, no prazo de 30 dias promover o pagamento de IMT, no valor de € 39.822,74, com o fundamento de que o prédio em causa não foi revendido no prazo de três anos, pelo que, nos termos do art.º 11.º, n.º 5, do CIMT deixou a requerente de beneficiar da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT.
- G) A Requerente não promoveu o pagamento do IMT, pelo que os serviços da Autoridade Tributária liquidaram o IMT..., em 02/09/2020, no valor global de € 39.822,74.
- H) Em 02-10-2020, não tendo sido efetuado o pagamento do referido montante, foi instaurado o competente processo de execução fiscal com o n.º ...2020..., que se encontra suspenso, com prestação de garantia.
- I) Em 13 de novembro de 2020, a Requerente apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação de IMT n.º

Factos não provados

Não há factos que interessem para a decisão da causa que não se encontrem provados.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e que constam do processo administrativo e em factos não questionados pelas partes.

Matéria de direito

6. Na Petição Inicial, a Requerente alega que a suposta dívida tributária se encontra prescrita.

Entende este tribunal arbitral, na senda das decisões do STA, Secção II, nos Processos n.º 0980/06, de 07.02.2007, e n.º 01/99.0BUPRT de 08.01.2020, que a prescrição da dívida resultante do ato tributário de liquidação, apesar de não constituir *a se* um vício invalidante desse ato e, por isso, não servir de fundamento à respetiva impugnação (cfr. artigos. 99.º e 124.º

do CPPT), deve ser conhecida em sede de impugnação judicial, em ordem a averiguar da utilidade da prossecução da lide, na medida em que será inútil apreciar a invalidade de um ato que titula uma obrigação tributária que está extinta por prescrição. Não se trata de subsumir a questão da prescrição da dívida tributária no âmbito da ilegalidade da liquidação, mas sim, em termos estritamente processuais, de aferir da utilidade da uma lide impugnatória versando sobre um ato entretanto ineficaz, cuja tramitação seria manifestamente inútil por insuscetível de produzir quaisquer efeitos na relação substancial respetiva.

Isto posto, a questão decisiva reside em saber se, em 2 de Setembro de 2020, quando a Autoridade Tributária liquidou o IMT, havia ou não já decorrido o prazo de prescrição.

Nos termos do artigo 48.º, n.º 1, da LGT, por remissão do artigo 40.º, n.º 1 do Código do IMT, as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

À luz desta regra, conclui a Requerente que o prazo de prescrição terminou a 31-10-2019, ou seja, volvidos oito anos volvidos da data em que o facto tributário – a aquisição do imóvel – ocorreu.

Por seu turno, alega a Requerida que a Lei do Orçamento do Estado para 2012, veio conferir nova redação ao n.º 3 do artigo 40.º do Código do IMT, que passou a prever que, verificando-se caducidade de benefícios, o prazo de prescrição conta-se a partir da data em que os mesmos ficaram sem efeito (redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro), o que significa que o prazo de prescrição apenas começa a contar em 31 de outubro de 2014, pelo que ainda não se esgotou o respetivo prazo de oito anos.

Sobre esta questão concordamos com o voto de vencido constante do Acórdão proferido no Processo 559/2019-T, de 2020-03-23, acompanhando a sua fundamentação, que pela sua clareza se transcreve:

«Entendo que a nova redação dada pela Lei n.º 64-B/2012, de 30 de dezembro, ao n.º 3 do artigo 40.º do CIMT, ao passar a prever que, verificando-se caducidade de benefícios, o prazo de prescrição conta-se a partir da data em que os mesmos ficaram sem efeito, não é inovadora. Com efeito, essa já a era a solução a retirar do artigo 48.º da LGT, atenta a natureza

da figura da prescrição e do respetivo prazo, tal como melhor explicitado da declaração de voto constante do Acórdão do Pleno do CT de 10 de abril de 2013, proc 01135/12, que se dá por reproduzido. Aí se refere, entre o mais, que o artigo 48.º da LGT teria de ser objeto de interpretação racional e teleologicamente adequada no sentido de que o termo inicial da prescrição se inicia com a ocorrência do facto tributário, salvo se o mesmo nascer sujeito a condição suspensiva. Na prescrição, diferentemente da caducidade, o prazo surge com a exigibilidade. Não oferecendo dúvida que o prazo de prescrição só pode começar a correr quando a dívida fiscal for exigível, isto é, com o vencimento, no caso em apreço, o legislador estaria dispensado de o dizer expressamente, uma vez que tal só pode acontecer se não se der a revenda no prazo de três anos. Durante esse período o facto tributário encontra-se como que congelado, o que impede que a dívida se torne exigível.»

Como se refere no voto de vencido constante do processo 01135/12 do STA, de 10 de abril de 2013, para o qual alude o voto de vencido ora vindo de reproduzir, ambos proferidos pela Conselheira Fernanda Maçãs:

«(...) a interpretação do preceito em causa suscita a seguinte perplexidade: se a isenção emerge como um facto impeditivo de o facto tributário produzir todas as consequências jurídicas a que tende, em especial a exigibilidade da dívida, uma vez que, como refere ALBERTO XAVIER (Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1974, I, p. 290), estando “a isenção em causa sujeita a condição resolutive, o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva”; e se, por conseguinte, a dívida ainda não existe, ainda não está vencida, como é que pode começar a correr o prazo para o seu cumprimento?

Afigura-se que tal orientação conduz, por um lado, a resultados dissonantes com a natureza da prescrição e, por outro lado, à redução do prazo de prescrição para estas situações o que, além de carecer de fundamento lógico e razoavelmente fundado, não esteve certamente presente no pensamento do legislador aquando da feitura da norma.

(...)

Finalmente, em termos substantivos, “A prescrição representa uma sanção à negligência do titular, sanção que o impossibilita de exigir a prestação....”(...) “e supõe a negligência ou inércia do titular do direito, o que inculca a sua renúncia e o torna, por isso, indigno de protecção

jurídica” (...). “O fim da prescrição é pôr termo a um direito que pode supor-se abandonado pelo titular” (cfr. ANÍBAL DE CASTRO, ob. cit., pp. 47 e 55).

Também por aqui se afigura inadequado concluir, numa situação em que a dívida não é exigível, que o credor está a ser negligente ou renunciou até à cobrança do crédito sobretudo quando está e causa a Fazenda Pública e impende sobre ela um dever especial de cobrança dos impostos.»

Esta leitura é a que em maior medida garante o sentido útil e a finalidade do regime da prescrição insito no artigo 48.º da LGT.

Nesses termos, considera o presente tribunal que, no caso em apreço, a contagem do prazo de prescrição de oito anos, consagrado no artigo 48.º da LGT, começa a contar a partir da verificação do não cumprimento da condição, isto é, a partir de 31 de outubro de 2014, pois só a partir desse momento é que a dívida se torna exigível, pelo que quando a Requerente foi notificada da liquidação de IMT, em 02 de setembro de 2020, a dívida tributária não se mostrava prescrita, pois ainda não se tinha gorado o prazo de prescrição aplicável (oito anos).

Assim, e pelos fundamentos expostos, deverá improceder o pedido arbitral.

III – Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido; e
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

IV - Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 39.822,74, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

V – Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique-se

Lisboa, 19 de Outubro de 2021,

O Árbitro

Francisco Melo