

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 624/2020-T

Tema: Caducidade da isenção de IMT – Prazo prescricional e ilegalidade do ato tributário.

SUMÁRIO: I — A prescrição da obrigação tributária, quando tenha ocorrido anteriormente à prolação do ato de liquidação de um tributo, dá causa à ilegalidade intrínseca deste ato e pode conduzir à sua invalidação. II — No caso de caducidade da isenção de IMT prevista no art. 7.º do CIMT, o prazo de prescrição da obrigação tributária começa a correr apenas a partir desse evento, e não da data em que o facto tributário se tiver verificado (art. 40.º, n.º 3, do CIMT). III — O art. 40.º, n.º 3, do CIMT, na sua atual redação, aplica-se aos prazos de prescrição que estivessem a correr à data da entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011.

DECISÃO ARBITRAL

— I —

A..., LDA., pessoa coletiva n.º ... (doravante “a requerente”), sedeadada na Rua ..., ..., ..., ...-... Rio de Mouro, veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”), peticionando a declaração da ilegalidade do ato de liquidação adicional de IMT n.º.../2011 e conexas liquidações de juros compensatórios.

Para tanto alegou, em síntese, que tal ato de liquidação adicional diz respeito à aquisição de uma fração integrada num prédio urbano sito no município de Mafra, que teve lugar em 2011; que tal aquisição beneficiou de isenção de tributação em sede de IMT uma vez que tinha por finalidade a revenda; e que, no entendimento da administração fiscal, tal isenção teria

caducado. Mais alegou que devido à profunda crise que grassou no setor em que a atividade da requerente se insere, a alienação de tal fração apenas veio a ter lugar em 2017, tendo a notificação do ato de liquidação impugnado ocorrido apenas em 8/06/2020; porém, que nesta última data estaria já decorrido o prazo legal de prescrição e que, portanto, tal liquidação seria ilegal por ter sido realizada para além do prazo de prescrição do tributo legalmente estabelecido.

Concluiu peticionando a anulação da liquidação impugnada e da conexas liquidações de juros compensatórios.

Juntaram documentos e procuração forense e declararam não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuíram à causa o valor de EUR 1.338,54 e procederam ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

*

Constituído o Tribunal Arbitral Singular, nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi determinada a notificação da administração tributária requerida para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Depois de devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta defendendo-se nela por exceção e por impugnação. Excecionalmente, sustentou a requerida, por um lado, existir impropriedade no meio processual empregue aduzindo a esse propósito a circunstância de a inexigibilidade da dívida tributária, por prescrição, não poder servir de fundamento à impugnação jurisdicional de um ato tributário, mas apenas de oposição à execução fiscal e, por outro lado, ser o presente Tribunal incompetente em razão da matéria para conhecer da pretensão deduzida por a administração tributária requerida não se ter vinculado à presente jurisdição arbitral em matéria relacionadas com o processo de execução fiscal.

Por impugnação, sustentou a requerida que nos termos do art. 40.º, n.º 3, do CIMT (na redação dada pela Lei n.º 64-B/2011), verificando-se caducidade de benefícios, o prazo prescricional de 8 anos previsto no art. 48.º da LGT se contaria apenas a partir da data em que os mesmos ficam sem efeito; que aquele preceito legal se aplicaria imediatamente aos prazos prescricionais em curso à data da sua entrada em vigor; que, em consequência, o ato de liquidação impugnado foi proferido e notificado à requerente ainda dentro do prazo prescricional, não se verificando qualquer ilegalidade que pudesse afetar a sua validade.

Concluiu pela absolvição da instância ou, subsidiariamente, pela improcedência do pedido e sua conseqüente absolvição e juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses, documentos e um processo administrativo.

*

Convidada a exercer o contraditório quanto às questões excetivas, veio a requerente defender-se sustentando, por um lado, que a pretensão por si deduzida foi a de declaração de ilegalidade do ato de liquidação, sendo portanto o presente meio processual o próprio para esse efeito; por outro lado, respondeu que é jurisprudência assente dos tribunais superiores que a prescrição da dívida tributária pode ser conhecida no âmbito dos processos de impugnação e, por conseguinte, está compreendida na competência da jurisdição arbitral tributária.

*

Depois de assegurado o exercício do contraditório, por despacho do Tribunal Arbitral foi dispensada a realização da reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT e ordenada a notificação das partes para, querendo, produzirem alegações escritas quanto à matéria de facto e de direito, nenhuma delas as tendo produzido, tendo ainda a requerente vindo aos autos demonstrar o pagamento da segunda prestação da taxa de arbitragem.

— II —

As partes gozam de personalidade judiciária e capacidade judiciária, têm legitimidade *ad causam* e estão devidamente patrocinadas nos autos.

*

Nos termos do art. 97.º-A do CPPT, o valor atendível, para efeitos de custas, quando se impugne um ato de liquidação será o da importância cuja anulação se pretende.

Como resulta da demonstração de liquidação junta com o requerimento inicial, da liquidação adicional ora impugnada resultou, para a requerente, uma dívida de imposto no valor de EUR 1.075,93 e uma dívida de juros compensatórios no valor de EUR 262,59, perfazendo assim o montante global de EUR 1.338,52. É, de resto, esse o valor que a requerente atribuiu à presente arbitragem, sem impugnação por parte da requerida.

Fixo assim à presente arbitragem o valor de EUR 1.338,52.

*

Fixado que está o valor da presente causa e uma vez que a requerente optou por não proceder à designação de árbitro, é o presente Tribunal Arbitral Singular competente para dela conhecer em razão do valor (art. 5.º, n.º 2, do RJAT).

Vem, porém, excepcionada a incompetência em razão da matéria e, bem assim, invocada a impropriedade do meio processual. Porque se trata de uma exceção e de uma questão prévia estreitamente conexas e que dependem da apreciação dos mesmos argumentos, conhecer-se-á de ambas em simultâneo.

Com efeito, quer o pressuposto processual da competência, quer a verificação da nulidade processual típica do erro na forma de processo dependem, em ambos os casos, da pretensão efetivamente deduzida em juízo. Dito de outro modo, é pelo critério do pedido que se afere quer a competência do tribunal, quer a admissibilidade da forma processual utilizada. Nesta sede, puramente formal, irrelevantes assim quaisquer considerações em torno da viabilidade substancial da pretensão deduzida, as quais apenas deverão aferidas na fase do julgamento da causa. Assim, não se verificará nenhuma daqueles apontados vícios processuais se a pretensão concretamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando-se de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal e no âmbito material de aplicação da concreta forma processual selecionada pelo demandante.

No caso presente não subsistem dúvidas de que a pretensão deduzida — de resto, de modo bastante claro e sem qualquer ambiguidade ou equivocidade — é a de invalidação de um ato de liquidação de um tributo, imputando-se-lhe um vício que, de acordo com a argumentação sufragada pela requerente, seria causa da sua ilegalidade. É irrelevante, portanto, saber se o vício invocado procede, quer no que diz respeito à existência efetiva dos seus elementos constitutivos, quer mesmo no que diz respeito ao efeito invalidante que se lhe atribui — tudo isso pertence já ao conhecimento da questão de fundo. Tanto basta, assim, para se concluir quer pela competência material do presente Tribunal Arbitral Singular, quer pela propriedade do meio do processo arbitral tributário, conforme resulta da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e, em especial, do disposto no proémio do art. 2.º e no n.º 1 do art. 3.º deste instrumento regulamentar.

É certo que a única causa de invalidade assacada ao ato impugnado é a da violação do prazo prescricional e que, como a requerida sustenta, tal hipótese vem expressamente prevista no art. 204.º, al. d), do CPPT como fundamento de oposição à execução. Simplesmente, como resulta da jurisprudência citada pela requerente, a invocação da prescrição pode fazer-se em dois momentos diferentes: mais habitualmente, a prescrição é invocada como fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária no processo executivo, abstraindo-se assim da própria validade e perfeição do ato jurídico que cristalizou a dívida exequenda; mas também se pode invocar a prescrição (*rectius*, o decurso do prazo prescricional) para imputar um vício intrínseco ao próprio ato de liquidação. É manifesto que o ato de liquidação proferido para além do prazo prescricional está ferido de vício gerador da sua ilegalidade. Trata-se de hipótese que sendo extremamente difícil de se verificar na prática pode ainda assim ocorrer. Normalmente, a ilegalidade de um tal ato estaria consumida pelo decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação, cujo conhecimento logicamente antecede o conhecimento do prazo de prescrição; porém, porque os prazos de caducidade e de prescrição não dependem um do outro e se contam autonomamente, é configurável, ainda que improvável, um cenário em que um ato tributário seja proferido dentro do prazo de caducidade, mas já depois de ultrapassado o prazo prescricional. Num tal caso, o decurso do prazo prescricional, além de poder ser invocado como fundamento de oposição à execução (se esta for deduzida), pode servir autonomamente como causa de invalidade do próprio ato de liquidação e, como tal, pode ser invocado como fundamento de uma pretensão de invalidação de um tal ato. O que vale por dizer que pode ser conhecida no contexto de um processo de impugnação, circunstância que, por seu turno, permite subsumir a questão, assim encarada como causa de invalidade de um ato tributário, no âmbito material da jurisdição arbitral tributária [art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT].

E é precisamente esta a hipótese dos autos. A requerente apresenta-se em juízo a peticionar a anulação de um ato de liquidação de um tributo invocando, como causa da sua invalidade, que o mesmo teria sido proferido já após o decurso do prazo de prescrição da obrigação tributária a que tal ato diz respeito.

Improcedem assim a exceção de incompetência material e a invocação de nulidade principal de erro na forma de processo suscitadas pela requerida na sua resposta.

*

Inexistem quaisquer outras questões prévias ou prejudiciais que obstem ao conhecimento do objeto da causa e tão-pouco se verificam outras nulidades processuais de que importe conhecer, quer por terem sido invocadas pelas partes, quer ainda por serem do conhecimento officioso.

— III —

FACTOS PROVADOS:

Com relevância para a decisão da presente causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** Em 13/05/2011 a requerente interveio em escritura pública de compra e venda na qual declarou adquirir para revenda, e a sua contraparte negocial declarou vender-lhe, pelo preço de EUR 100.000,00 a fração autónoma designada pela letra “F” integrada no prédio urbano inscrito sob o artigo ... da matriz da freguesia de ... do mesmo município.
- B.** A aquisição referida em **A.** não foi objeto de tributação em sede de IMT com fundamento em isenção por se tratar de aquisição de prédio para revenda.
- C.** Em 04/04/2017 a requerente interveio em escritura pública de compra e venda, na qual declarou vender, e a sua contraparte negocial declarou comprar-lhe, a fração identificada em **A.**
- D.** Em 8/06/2020 o Chefe do Serviço de Finanças de ... dirigiu à requerente um ofício através da qual a convidou a, querendo, exercer o direito de audição prévia quanto à projetada intenção de proceder à liquidação do IMT referente à aquisição identificada em **A.**
- E.** A notificação referida em **D.** foi recebida pela requerente, por via postal registada, em 15/06/2020.
- F.** A requerente exerceu o seu direito de audição prévia mediante requerimento subscrito pela sua mandatária ao abrigo de procuração forense outorgada em 25/06/2020.

- G.** Por despacho de 17/07/2020 da Chefe do Serviço de Finanças de ... foi determinado que se procedesse à liquidação adicional de IMT.
- H.** Nessa mesma data foi elaborada demonstração da liquidação adicional de IMT tendo por objeto a aquisição identificada em **A.** e da qual resulta a liquidação de EUR 1.075,93 de IMT a pagar e de juros compensatórios no montante de EUR 262.59.
- I.** A demonstração referida em **H.** foi recebida pela requerente, por via postal registada, em 20/07/2020.

FACTOS NÃO PROVADOS:

Da factualidade alegada, ou daquela que cumprisse ao Tribunal conhecer oficiosamente, inexistem quaisquer outros factos que, de acordo com as diversas soluções plausíveis da questão de direito, sejam relevantes para a decisão da presente causa.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

A decisão da matéria assenta na prova documental junta aos autos, em especial nos documentos que integram o Processo Administrativo junto pela requerida e nas certidões das escrituras públicas que a requerente juntou com o requerimento de pronúncia arbitral.

— IV —

QUESTÃO DECIDENDA:

A única questão relevante para a decisão da presente causa é a de saber se à data de prolação do ato de liquidação ora impugnado já se encontrava prescrita a obrigação tributária que tal ato veio tornar líquida.

Importa decidir.

O facto tributário em causa nos presentes autos é a aquisição de uma fração de prédio urbano, negócio que se encontra sujeita à tributação em sede de IMT por força do art. 2.º, n.º 1, do CIMT. Porém, porque tal facto tributário se encontrava abrangido pela isenção prevista no art. 7.º, n.º 1, do mesmo corpo de leis não foi, então, liquidado qualquer imposto.

Dispõe-se no art. 11.º, n.º 5, do CIMT, sob a epígrafe de “[c]aducidade das isenções,” que “[a] aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.”

É assim inquestionável que a isenção de IMT de que a requerente beneficiou aquando da aquisição referida em **A.** dos factos provados caducou na medida em que, tendo tal aquisição ocorrido em 2011, a revenda dessa fração apenas se veio a verificar em 2017, bem mais de três anos após o facto tributário.

Poderia a AT proceder então à liquidação do imposto devido pelo negócio referido em **A.** dos factos provados.

Poderia, porém, fazê-lo após o decurso do prazo de prescrição?

*

Antes de mais, refira-se desde logo que se concorda com a posição da requerente no sentido de que o decurso do prazo de prescrição previsto no art. 48.º da LGT pode ser causa de invalidade intrínseca do ato de liquidação, quando a prolação deste seja posterior àquele momento. Dito de outro modo, e precisando melhor este entendimento, se o ato de liquidação de um tributo vier a ser proferido depois de decorrido já o prazo prescricional correspondente à dívida tributária assim liquidada, essa circunstância projeta-se na própria ilegalidade intrínseca de um tal ato tributário, tornando-o inválido, na medida em que não se pode aceitar que se liquide uma prestação tributária cuja obrigação de pagamento esteja já, nesse momento, extinta por prescrição.

É certo, como se referiu, que a hipótese de um ato de liquidação vir a ser proferido para além do prazo prescricional se afigura como extremamente difícil de se verificar na prática. Ainda assim, pode ocorrer. Precisamente porque os prazos de caducidade e de prescrição não dependem um do outro e se contam autonomamente, é configurável que um ato tributário possa vir a ser proferido dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação, mas já depois de ultrapassado o prazo prescricional da obrigação tributária subjacente. Nesse caso, o decurso do prazo prescricional, verificado *no momento de prolação do ato tributário*, é autonomamente causa de invalidade do próprio ato de liquidação e, como tal, pode conduzir à anulação de um tal ato.

*

Para a requerente, e uma vez que o facto tributário ocorreu em 2011 e o ato de liquidação lhe foi notificado em 2020, verificar-se-ia uma tal causa de invalidade, na medida em que o prazo de prescrição de 8 anos, previsto no art. 48.º da LGT, já há muito se encontraria ultrapassado aquando da prolação do ato tributário ora impugnado.

Crê-se, porém, que não lhe assiste razão neste passo da sua argumentação.

Na verdade, à data do facto tributário o art. 40.º, n.º 1, do CIMT mandava aplicar a este imposto o disposto nos arts. 48.º e 49.º da LGT em matéria de prescrição. Da conjugação destes preceitos resultava que as obrigações tributárias emergentes de impostos de obrigação única (como é o caso do IMT) prescreviam no prazo de 8 anos a partir da data em que o facto tributário se tivesse verificado, não se prevendo qualquer dilação quanto ao início da contagem deste prazo.

Porém, a Lei n.º 64-B/2011 (que entrou em vigor a 1/01/2012; cfr. art. 215.º) veio introduzir uma nova redação ao art. 40.º, n.º 3, do CIMT passando então a prever-se que, no caso de caducidade de benefícios, o prazo prescricional de 8 anos se contaria a partir da data em que os tais benefícios ficassem sem efeito.

A questão que se coloca é a de saber se a nova redação do art. 40.º, n.º 3, do CIMT se aplica aos prazos prescricionais que já estivessem a decorrer (mas ainda não completados) aquando da sua entrada em vigor. A resposta é-nos dada por aplicação das regras de sucessão de leis no tempo e, muito especialmente, pelo art. 297.º, n.º 2, do CC, preceito do qual resulta que a duração do prazo prevista na lei nova se aplica também aos prazos que estejam em curso aquando da entrada desta em vigor. Aplicada esta doutrina ao caso presente, verifica-se que o prazo prescricional de 8 anos previsto no art. 48.º da LGT apenas começou a correr com a verificação da caducidade da isenção, e não já a partir da data da ocorrência do facto tributário.

Recapitulando os factos do caso presente, é possível verificar que o facto tributário ocorreu em 13/05/2011 (facto A.) e a revenda da fração adquirida apenas se veio a realizar em 4/04/2017.

Uma vez que o imóvel adquirido não foi revendido nos três anos seguintes à sua aquisição, a isenção de tributação ter-se-á por caducada a 13/05/2014. É, portanto, esta a data

que corresponde ao *dies a quo* do prazo prescricional a que se refere o art. 48.º da LGT *ex vi* do art. 40.º, n.º 3, do CIMT.

Torna-se assim possível concluir que, à data em que foi proferida a liquidação impugnada (assim como, de resto, à data em que esta foi notificada à requerente), o prazo de prescrição da correspondente obrigação tributária ainda não se tinha completado.

Consequentemente, improcede assim a ilegalidade assacada ao ato impugnado.

DAS CUSTAS PROCESSUAIS,

Vencida na presente arbitragem, é a requerente responsável pelas custas — art. 12.º, n.º 2, do RJAT e arts. 4.º, n.º 5, e 6.º, al. a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD.

Assim, tendo em conta o valor de EUR 1.338,52 atribuído ao processo em sede de saneamento, por aplicação da l. 1 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento, há que fixar a taxa de arbitragem do presente processo em EUR 306,00, em cujo pagamento se condenará a final a requerente.

— V —

Assim, pelos fundamentos expostos, julgo a presente arbitragem totalmente improcedente por não provada e, em consequência, absolvo a administração tributária requerida do pedido, condenando a requerente nas custas do processo arbitral cuja taxa de arbitragem fixo em EUR 306,00.

Notifiquem-se as partes.

Registe-se e deposite-se.

CAAD, 19/10/2021

O Árbitro,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)

