

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 742/2015-T

Tema: Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis -
instituição de crédito; convalidação de isenção

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

O A..., S.A., sujeito passivo com o NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ...-..., em Lisboa (doravante designado por Requerente), vem, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida relativamente à liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) titulada pelo DUC n.º..., paga em 24/04/2015, no valor de € 16 828,96, cuja anulação peticiona, assim como o pagamento dos juros indemnizatórios sobre aquela quantia, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT).

Para o efeito, alega, em síntese:

- a. A Requerente é uma instituição bancária que, no âmbito da sua atividade de crédito predial, exerce entre outras operações imobiliárias, a de financiamento à construção, beneficiação, ampliação e aquisição de habitação;
- b. Em 20/06/2014 a Requerente adquiriu, no âmbito do processo de insolvência n.º .../14. ... TBPTM-C, que correu termos pelo ... Juízo Cível do Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão, o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de..., concelho de Portimão, sob o artigo...;

- c. Por lapso do Administrador da Insolvência, foi requerida e emitida pelo Tribunal, no âmbito do referido processo, a certidão judicial de que consta que “(...) *A venda é efectuada no âmbito das operações de liquidação dos bens apreendidos a favor da Massa insolvente de B... E MULHER, pelo que se enquadra no disposto nos artigos 269.º, n.º 2 e 270.º, n.º 2, do CIRE, alínea e)*”;
- d. Com base na referida certidão e dentro do prazo previsto no n.º 3 do artigo 36.º, do CIMT, foi emitida em 11/06/2014, pelo Serviço de Finanças de ..., a liquidação de IMT n.º..., de valor nulo, decorrente do reconhecimento da isenção a que se refere o artigo 270.º, n.º 2, do CIRE;
- e. Embora o mandatário da Requerente tivesse feito notar que a isenção deveria ser concedida ao abrigo do artigo 8.º, n.º 1, do CIMT, o funcionário afirmou que apenas poderia emitir a liquidação em conformidade com os documentos oficiais apresentados;
- f. Em 30/03/2015, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IMT, por revogação do benefício fiscal atribuído nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, não lhe tendo sido dada possibilidade de exercer o direito de audição prévia, previsto no artigo 60.º, n.º 1, alínea c), da LGT (artigo 10.º, da p. i.);
- g. Paga a liquidação adicional de IMT, em 24/04/2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa, cuja decisão de indeferimento lhe foi notificada em 29/09/2015;
- h. A referida liquidação, da iniciativa da Administração Tributária, enferma de vício de forma e de preterição de formalidades legais, por inobservância do direito de audição prévia do sujeito passivo antes da sua emissão;
- i. A AT violou ainda os princípios da justiça, da colaboração e cooperação e da boa-fé – a declaração modelo 1 de IMT foi preenchida ao balcão do Serviço de Finanças de..., sem que a Requerente tivesse sido alertada do lapso que estaria a cometer, pois o funcionário bem sabia que estava perante uma situação enquadrável na previsão do n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT e não no n.º 2 do artigo 270.º, do CIRE;
- j. O Serviço de Finanças de Coimbra ... incumpriu o ponto 10 da Circular n.º 5/2011, de 11/03, da DGCI, ao não promover o adequado procedimento de reconhecimento automático do benefício fiscal a que a Requerente tinha direito, embora esta tenha

- agido no respeito pela obrigação imposta pelo n.º 3 do artigo 36.º, do Código do IMT;
- k. O Serviço de Finanças de ... não admitiu a prova testemunhal indicada na reclamação graciosa, omitindo a realização de uma diligência indispensável à descoberta da verdade material, vício procedimental que acarreta a anulabilidade do ato decisório da reclamação graciosa;
 - l. Nem admitiu a possibilidade de convalidação de um regime de isenção por outro, embora à data da aquisição se encontrassem reunidos os pressupostos da isenção pela qual a Requerente pretende optar (cfr. a Circular n.º 16/88, de 9 de agosto, revista pela Circular n.º 18/95, de 11 de outubro), ou seja, o previsto no n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT;
 - m. Acresce que a razão de ser da isenção do artigo 8.º, do CIMT é a de que, como foi decidido no Acórdão do STA, de 21/03/2012, “(...) o IMT é um imposto sobre o património que tem por finalidade tributar a riqueza manifestada com a aquisição onerosa, situação que não ocorre (...) [na] aquisição em processo de execução, insolvência ou dação em cumprimento – em que a instituição de crédito adquire o imóvel como contrapartida e pagamento de empréstimos concedidos (...)”;
 - n. Conclui a Requerente que “*Deve ser anulado, por ilegal, o acto de indeferimento da Reclamação Graciosa com base nos vícios que inquinam o acto de liquidação adicional de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no montante de € 16.828,96, cuja consequência legal se traduz, igualmente, na sua anulação que aqui se requer que seja declarada para os devidos e legais efeitos*”, requerendo ainda a restituição da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou o PA e Resposta em que defende a manutenção da liquidação de IMT impugnada, com os seguintes fundamentos:

- a. Segundo a Requerente, todos os vícios, designadamente a violação dos princípios da justiça, da colaboração e cooperação e da boa-fé, ou o incumprimento da Circular n.º 5/2011, são imputados ao indeferimento da reclamação graciosa, objeto

- imediatamente do pedido de pronúncia arbitral; à liquidação impugnada apenas vem apontado o vício de inobservância do dever de audição do sujeito passivo;
- b. Na liquidação inicial, de 11/06/2014, foi automaticamente reconhecida a isenção de IMT, com base nos documentos oficiais apresentados pela Requerente, a que a AT se encontra vinculada, nos termos do artigo 23.º, do CIMT;
 - c. Posteriormente, tendo a AT verificado que a transmissão não estava isenta de IMT nos termos do artigo 272.º, n.º 2, do CIRE, como constava da Certidão extraída do processo de insolvência n.º .../14. ... TBPTM-C, no âmbito do qual ocorreu a aquisição do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de..., concelho de Portimão, sob o artigo..., foi emitida a liquidação adicional de IMT;
 - d. Não era obrigatória a audição da Requerente antes da notificação da liquidação (artigo 60.º, n.º 2, da LGT), por esta ter sido efetuada em aplicação direta da lei e dos documentos oficiais apresentados; porém, ainda que fosse obrigatória a audição do contribuinte, a sua falta não teria a virtualidade de alterar o fundamento legal da liquidação ou de conduzir à anulação da mesma, de acordo com o princípio do aproveitamento do ato vinculado, acolhido pela jurisprudência e pela doutrina;
 - e. Não houve, por parte da AT, a violação dos princípios da justiça, da colaboração ou da boa-fé: (i) não é credível nem exigível que os serviços não façam fé no teor dos documentos oficiais que lhes sejam apresentados; (ii) não era exigível, face aos documentos apresentados pelo Mandatário da Requerente, que a AT tivesse carreado para o procedimento outros documentos que pudessem comprovar a possibilidade de reconhecimento de outra isenção que lhe fosse mais vantajosa; (iii) não é de crer que o Advogado da Requerente desconhecesse o conteúdo do documento com base no qual foi concedida a isenção; (iv) caso tivesse havido um lapso do Administrador da Insolvência ao requerer a isenção nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, poderia a Requerente, dentro do prazo a que alude o n.º 3 do artigo 36.º, do CIMT, ter requerido a isenção do artigo 8.º, n.º 1, do referido Código;
 - f. Não houve incumprimento, pela AT, da Circular n.º 5/2011, da DGCI, de 11/03, que visou a interpretação uniforme do artigo 10.º, do CIMT, em cujo n.º 6 se esclarece que *“impõe sobre os sujeitos passivos a iniciativa de, nos termos e prazos*

- previstos nos arts. 19º, n.º 1 e 3, 21º, 22º, n.º 2, in fine, 23º e 36º, n.º 3, todos do CIMT (...30 dias contados da assinatura do respectivo auto ou da sentença que homologar a transacção), entregar a declaração mod. 1 de IMT.”;*
- g. A pretensão de convalidação da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º, do CIRE, na isenção do artigo 8.º, n.º 1 do CIMT não se reporta à liquidação, mas ao reconhecimento da isenção, questão que não cabe nos poderes de cognição do Tribunal Arbitral;
- h. A convalidação de isenções, sancionada pelas Circulares n.º 16/88 e 18/95, da DGCI, terá de obedecer aos seguintes condicionalismos: (a) Que o regime de isenção por que se pretende optar seja coexistente, à data da transmissão, com regime que tenha sido escolhido; (b) Que, na referida data, se mostrem reunidos todos os pressupostos da isenção para a qual o contribuinte pretende optar;
- i. Para que haja convalidação é necessário que à data da transmissão coexistam o direito à isenção inicial e àquela que se pretende; não sendo aplicável à situação da Requerente a isenção do n.º 2 do artigo 270.º, do CIRE, não se verifica a coexistência da isenção inicial com a prevista no n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT;
- j. O reconhecimento dos benefícios fiscais determina o cumprimento das obrigações previstas no n.º 2 do artigo 14.º, do EBF: no que se refere às isenções de IMT, ainda que automáticas, que sejam requeridas pelos interessados antes do ato ou contrato que originou a transmissão, com junção dos documentos necessários à comprovação dos respetivos pressupostos, mas sempre antes de a liquidação se efetuar (artigo 10.º, n.º 1, do CIMT);
- k. Sobre os procedimentos da emissão da declaração da isenção prevista no n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT, o ponto 10 da Circular n.º 5/2011, da DGCI, *“estabeleceu um procedimento residual a aplicar apenas e quando se verifica a omissão na verificação ou declaração da isenção de IMT pelas instâncias judiciais, competindo, nesses casos, ao SF o reconhecimento automático, desde que o contribuinte cumpra os prazos da liquidação previstos no n.º 3 do artº 36.º do CIMT e expressamente solicite a verificação e declaração da isenção ao Chefe do Serviço de Finanças”*, o que não sucedeu no caso em apreço;

1. (...) *“a isenção do art.º 270º do CIRE é uma isenção de carácter permanente, enquanto que a isenção do n.º 1 do art. 8º do CIMT é uma isenção sujeita a caducidade (cfr. art.º 11º/6 CIMT e art.º 14º/2 EBF), se os prédios não forem vendidos no prazo de 5 anos a contar da aquisição, daí que, em face disto o SP deve ponderar caso possa optar por duas isenções qual a que se coaduna com o fim que pretende dar ao imóvel, não sendo despiciendo a opção por uma ou outra isenção”, ficando o contribuinte “sujeito à fiscalização pela AT para controlo da verificação dos pressupostos dos respectivos benefícios, cfr. art. 17º EBF”;*
- m. Assim, pode a AT, face ao disposto no n.º 4 do artigo 14.º, do EBF, revogar o ato administrativo que conceda indevidamente um benefício fiscal.

Pelos motivos indicados, conclui a AT que a liquidação não padece de qualquer ilegalidade que a invalide, devendo ser julgada improcedente a pretensão da Requerente. Mais requer a dispensa da prova testemunhal oferecida pela Requerente, que apenas teria *“como efeito prático corroborar os factos já provados documentalmente”*.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 11/12/2015, tendo sido aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 22/12/2015.

Não tendo a Requerente designado árbitro, foi a signatária nomeada pelo Exm.º Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º, do RJAT, encargo que aceitou no prazo legalmente previsto, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 22/02/2016 e é materialmente competente para apreciar e decidir o litígio objeto dos presentes autos.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Por despacho arbitral de 08/04/2016, atendendo à prova documental já incorporada nos autos, foi decidido dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal, determinando-se que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas pelo prazo de 10 dias, com início na Requerente, indicando-

se a data de 20/05/2016 para prolação da decisão arbitral e advertindo-se a Requerente de que, até àquela data, deveria pagar a taxa arbitral subsequente.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as respetivas posições jurídicas.

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos que se consideram provados:

2.1.1. No dia 11/06/2014, foi apresentada pela Requerente, no Serviço de Finanças de ..., a declaração a que se refere o artigo 19.º, do CIMT, registada com o n.º..., relativa à aquisição do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de..., concelho de Portimão, pelo valor de € 348 302,62;

2.1.2. À referida aquisição foi aplicado o benefício fiscal a que se refere o artigo 272.º, n.º 2, do CIRE, conforme a certidão emitida em 5/06/2014, pelo ... Juízo Cível do Tribunal de Família e Menores da Comarca de Portimão, no âmbito do processo de insolvência que ali correu termos sob o n.º .../14. ... TBPTM-C, por se tratar de prédio apreendido a favor da massa insolvente, e ter sido requerida pelo Administrador da Insolvência;

2.1.3. Face ao reconhecimento do benefício fiscal (60 – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Transmissões integradas no âmbito da liquidação da massa insolvente (art.º 270.º, n.º 2, do D. L. n.º 53/04), 100% sobre a matéria coletável), foi emitida a liquidação registada com o n.º .../2014, de valor nulo;

2.1.4. Em 20/06/2014, no Cartório Notarial do Dr. C..., sito na Avenida..., n.º..., ...andar, em Lisboa, foi celebrada a escritura pública de compra e venda do prédio antes identificado, registada a fls. 17 a 19 do Livro ...-..., na qual outorgaram o Administrador da Insolvência, na qualidade de representante da massa insolvente (alienante) e pelos procuradores da Requerida, em sua representação (adquirente);

2.1.5. De entre os ónus reais que, à data da escritura de compra e venda, impendiam sobre o imóvel adquirido, conforme a certidão permanente do registo predial com o código PP-...-...-...-..., exibida no ato (e PP-...-...-...-..., junta ao PA), constavam os seguintes: (i) “*duas hipotecas voluntárias a favor do..., S. A., actual designado A..., S. A., nos termos das **apresentações trinta e sete, de vinte e nove de Setembro de dois***

*mil, e vinte e seis de dezanove de Fevereiro de dois mil e dois”; (ii) “uma hipoteca a favor do “A..., S. A.”, pela **apresentação cinco mil quatrocentos e sessenta e nove de vinte e nove de Dezembro de dois mil e dez**” e (iii) “uma penhora em que é exequente o “A..., S. A.” nos termos da **apresentação novecentos e vinte e sete de seis de Março de dois mil e doze**”, sendo o mais antigo o mencionado em (i);*

2.1.6. Nos termos da certidão permanente do registo predial com o código de acesso PP-...-...-...-..., junta aos autos, as hipotecas a que se referem as AP. ..., de 20/09/2000, AP. ..., de 19/02/2002 e AP. ..., de 29/12/2010, destinaram-se a garantir empréstimos concedidos aos insolventes;

2.1.7. Através do ofício n.º .../..., do Serviço de Finanças de ..., datado de 23/03/2015, registado com aviso de receção, foi a Requerente notificada para, no prazo de 30 dias a contar da data da notificação, proceder ao pagamento da liquidação adicional de IMT, no montante de € 16 828,96, mediante DUC a solicitar naquele Serviço de Finanças, liquidação que poderia reclamar ou impugnar, nos termos do CPPT;

2.1.8. A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação impugnada, em 24/04/2015 (DUC...) e apresentou reclamação graciosa, em 2/06/2015, com fundamentos idênticos ao do presente pedido de pronúncia arbitral, na qual requereu a anulação da liquidação adicional de IMT, a restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios e a convalidação da isenção inicialmente concedida para a prevista no artigo 8.º, n.º 1, do CIMT;

2.1.9. Pelo ofício n.º..., da Direção de Finanças de ... – Divisão de Justiça Tributária, de 28/09/2015, remetido a coberto do registo n.º RD ... PT, foi a Requerente notificada, na pessoa da sua Mandatária, do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2015...;

2.1.10. A informação que suportou a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa dá por integralmente reproduzida a informação prestada pelo Serviço de Finanças de..., como segue:

1. A iniciativa da liquidação do IMT é da inteira responsabilidade dos interessados conforme o n.º 1 do art.º 19.º do CIMT, pelo que competia á reclamante requerer a liquidação nos exactos termos que o pretendia;
2. Nesse sentido a reclamante requereu a liquidação, não com o preenchimento da declaração mod. 1 do IMT, mas com o documento oficial, emitido pelo Administrador de Insolvência/Tribunal, correspondente à venda efectuada no processo de insolvência, situação admitida e prevista no art.º 23.º do CIMT;
3. Aquele documento foi exibido e entregue no SF quando foi solicitada a emissão dos documentos de IMT correspondente á aquisição efectuada, ou seja, a reclamante teve conhecimento prévio do conteúdo do documento e nele foi declarado que a transmissão estava isenta ao abrigo do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE;
4. Na transmissão de bens de pessoa singular em processos de insolvência não é aplicável a isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE;
5. Ainda assim, e já que o documento não referia que a isenção que alegadamente pretendida seria ao abrigo do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, não logrou solicitar de forma expressa a verificação e declaração dessa isenção ao Chefe do SF, conforme determina o n.º 10 da Circular nº 5/2011, procedimento a cumprir quando se verifica a omissão na verificação e declaração da isenção pelas instâncias judiciais;
6. Efectivamente, as isenções de IMT têm de ser requeridas antes do acto ou contrato que originou a transmissão por força do disposto no n.º 1 do art.º 10.º do CIMT, não se excluindo desse procedimento as isenções automáticas;
7. Pelo que, se a isenção pretendida fosse a do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, haveria de se comprovar o cumprimento ao n.º 1 do art.º 10.º do CIMT, ou seja, que em momento anterior ao

do acto que originou a transmissão, a reclamante havia solicitado às instâncias judiciais o reconhecimento da isenção;

8. Com a evidência, através dessa prova, de haver sido solicitado o reconhecimento da isenção às instâncias judiciais é que, tomando por base essa evidência e em conformidade com a instrução contida no n.º 11 da Circular n.º 5/2011, consideraria que o pedido de reconhecimento foi tempestivamente formulado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);

9. Assim, não tendo sido requerida a isenção antes do acto que originou a transmissão (cfr. art.º 10.º/1 CIMT), a reclamante fica impedida de obter a isenção, pois não cumpriu com as obrigações impostas no instrumento do reconhecimento do benefício, conforme estipula o n.º 2 do art.º 14.º da LGT;

10. Também a convalidação da isenção não poderá ser atendida, dado que a mesma só é permitida (cfr. Circular n.º 16/88 da DGCI) quando se verifique, no mesmo momento, os pressupostos para duas isenções e o interessado opte pela isenção que entenda ser a mais favorável;

11. Ora a reclamante, no momento da aquisição e para aquela aquisição, não tem o direito à isenção de IMT prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, pois o bem adquirido pertencia a uma pessoa singular e aquele normativo legal é apenas aplicável quando esteja em causa uma empresa;

12. Deste modo, não é admissível a convalidação daquilo a que não se tinha direito (isenção ao abrigo do art.º 270.º do CIRE) numa outra isenção de IMT, no caso em apreço ao abrigo do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT;

13. Relativamente à alegação de o SF não ter dado cumprimento à Circular n.º 5/2011, refira-se que o procedimento residual previsto no n.º 10 daquela Circular, relativo ao reconhecimento das isenções de IMT pelo SF, é precedido de pedido tempestivo expresso do interessado, o que no caso não se verificou;

14. Face à Circular 13, de 08/07/1999, da DSJT, entendeu-se dispensar o direito de audição anterior à liquidação adicional, em virtude a mesma rectificar a liquidação que anteriormente havia sido efectuada a pedido do sujeito passivo, com base nos mesmos factos e documentos.

2.1.12. Nos termos do ofício n.º .../..., do Serviço de Finanças de Coimbra..., com data de 16/09/2015, sob o assunto “*CONTROLO DAS ISENÇÕES DE IMT DO N.º 2 DO ART.º 270.º, DO CIRE E DA AL E) DO ART.º 269.º DO CIRE*” foi a Requerente notificada para o exercício do direito de audição prévia previsto no artigo 60.º, n.º 1, alínea c), da LGT, notificação dada por ineficaz através do ofício n.º .../..., de 2/10/2015, do mesmo Serviço de Finanças, por a matéria ali tratada já ter sido objeto de decisão, na reclamação graciosa.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise crítica da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e ao PA junto pela Requerida.

2.3. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3. MATÉRIA DE DIREITO – FUNDAMENTAÇÃO

3.1. Ordem de apreciação dos vícios

Não se conformando com a decisão de indeferimento da reclamação que confirmou a liquidação adicional de IMT, por revogação do benefício fiscal anteriormente concedido, vem a Requerente pedir a declaração de ilegalidade quer da referida decisão, quer do ato de liquidação, imputando a ambos os procedimentos diversos vícios, com formulação de pedidos subsidiários.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 124.º, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não existindo vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado, deverá o tribunal apreciar os vícios arguidos que determinem a sua anulabilidade, dispondo o n.º 2, alínea b), do mesmo artigo que, quanto a estes últimos, a ordem do seu conhecimento será a indicada pelo impugnante, sempre que seja estabelecida entre eles uma relação de subsidiariedade, sem prejuízo de serem prioritariamente conhecidos os vícios cuja procedência assegure a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. Seguir-se-á, no caso dos presentes autos, a ordem de apreciação invocada pela Requerente.

3.1.1. Da inobservância do dever de audição do contribuinte

Muito embora a verificação do vício da falta de audição prévia à emissão da liquidação impugnada possa não ser idónea para assegurar a mais estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, porquanto a AT não fica impedida de, dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, renovar o ato sem o vício que agora lhe vem apontado, importa começar por lhe fazer referência, por um lado, dado que, segundo a Requerente, “*Ainda*

que a decisão objecto imediato da pretensão impugnatória seja o indeferimento expresso da (...) Reclamação Graciosa, não poderão (...) deixar de ser invocadas as várias ilegalidades do acto de liquidação objecto da sobredita Reclamação graciosa (cuja consequência legal se traduz na sua anulação) (...)” (cfr. o artigo 20.º, da p. i.), enquanto a AT considera que “*apenas [foi] apontado à liquidação de IMT o vício de inobservância do dever de audição do contribuinte*” (cfr. o artigo 5.º, da Resposta da AT) e que a dispensa de audição prévia se ficou a dever a que “*a liquidação teve como base os documentos trazidos ao processo e a declaração do próprio contribuinte, como a administração não podia agir de maneira diferente do que agiu*”, encontrando-se a situação em causa enquadrada no n.º 2 do artigo 60.º, da LGT; por outro, porque, invocando a Requerente a preterição do direito de audição a que se refere o artigo 60.º, n.º 1, alínea c), da LGT, contrapõe a AT que o referido preceito se reporta à revogação de benefícios fiscais, matéria que não cabe no âmbito das competências dos tribunais arbitrais tributários (artigo 26.º, da Resposta).

Começemos por este último aspeto, por ser logicamente precedente:

As competências legalmente fixadas aos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD compreendem, designadamente, a apreciação das pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) – primeira parte, do RJAT), tendo o processo arbitral tributário sido concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010).

O processo judicial tributário a que se refere o artigo 97.º, do CPPT, compreende diversos tipos de processos, cuja tramitação segue, nuns casos, as regras definidas naquele Código e, em outros, as regras do processo nos tribunais administrativos, maxime, da ação administrativa especial, por remissão do artigo 97.º, n.º 1, alínea p) e n.º 2, do CPPT: “*p) O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação.*” e “*2 - O recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária, que não comportem a*

apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.”, respetivamente.

No caso concreto em apreço, o ato sindicado pela Requerente não é, *tout court*, a revogação do benefício fiscal que inicialmente lhe foi reconhecido pela AT, que admite não lhe ser aplicável, mas sim o ato de liquidação subsequente a essa revogação, sem que lhe tenha sido dada a possibilidade de audição prévia, bem como a decisão da reclamação graciosa (ato de segundo grau), em que foi apreciada a legalidade da liquidação agora impugnada.

Assim, sendo o ato de indeferimento da reclamação graciosa o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral, o seu objeto mediato é o ato primário de liquidação, cuja declaração de ilegalidade se peticiona e para cuja apreciação o tribunal arbitral é competente.

No que respeita ao invocado vício de preterição da audição prévia à emissão da liquidação impugnada, tem a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo entendido que, “(...) *por força do reconhecimento constitucional do direito de audiência, aquela fórmula “com base na declaração do contribuinte” deve ser interpretada com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico*».

Como sublinha Pedro Machete in «Audição prévia do contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, 1999» pag. 324, «somente a liquidação efectuada exclusivamente com base na declaração do contribuinte e entendida com referência ao mesmo quadro jurídico em que tal declaração foi apresentada é que justifica dispensa da audiência. A consideração de quaisquer outros elementos para além da declaração do contribuinte ou um enquadramento jurídico diferente já obrigarão à sua audição».

Assim, quando se decidir em sentido divergente da posição do contribuinte e em sentido desfavorável em relação a esta posição, como sucede no caso em apreço, a audição, em princípio, não pode ser dispensada (cf. neste sentido, Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pág. 508 e Acórdão desta Secção de 16.06.2004, recurso 1877/03.)

E dizemos que a audição, em princípio, não pode ser dispensada porque poderá ocorrer o caso de o interessado ter podido pronunciar-se em fase anterior do procedimento, não sendo invocados factos novos, hipótese em que o n.º 3 do art.º 60.º da LGT prevê a possibilidade de dispensa do direito de audição.” (...)

“Como decorre do art.º 60.º, n.º 5 da LGT, em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

Efectivamente, a lei pretende que os contribuintes conheçam antecipadamente as razões dos actos desfavoráveis de que venham a ser destinatários a fim de que estes possam apresentar uma defesa antecipada dos seus interesses, chamando a atenção da Administração para eventuais erros ou omissões e que, por esta via, sejam prevenidos litígios entre a Administração e os contribuintes (Neste sentido, Pedro Machete, ob. citada, pág. 323.) ” – Cfr. o Acórdão do Pleno da Secção do CT, do STA, no processo n.º 01524/13, de 2 de dezembro de 2015, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Como decorre da factualidade assente nos presentes autos, a liquidação de IMT impugnada não teve por base a declaração da Requerente, pois lhe foi dado “*um enquadramento jurídico diferente*” do declarado; o que teve por base a declaração do contribuinte foi, como a AT reconhece na sua Resposta, que “*a transmissão em reporte ficou isenta de IMT a coberto do disposto nos arts. 269.º, n.º 2 e 270.º do CIRE*”. O diferente enquadramento jurídico dado à declaração do sujeito passivo, constituiu a AT na obrigação de proceder à audição do sujeito passivo, antes da emissão da liquidação corretiva.

A consequência da falta de audição do contribuinte, nos casos em que é obrigatória, como se conclui ser o caso presente, consubstancia um vício do ato de liquidação, que conduz à sua anulação, ainda que aquele tenha tido oportunidade de se pronunciar, na reclamação graciosa, sobre as questões relativamente às quais foi omitida a audição prévia, pois o princípio da convalidação do ato primário apenas poderá ser aplicado “*em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz, na prática, à sua restrição*

*aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão*¹.

Sendo obrigatória a audiência da Requerente, pelos motivos indicados, conclui-se que a sua omissão configura o invocado vício de falta de audição prévia à emissão do ato de liquidação.

3.1.2. Da possibilidade de convalidação do benefício fiscal indevidamente reconhecido para o benefício estabelecido pelo n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT.

A título subsidiário, invoca a Requerente a possibilidade de convalidação do benefício fiscal indevidamente concedido ao abrigo do disposto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que considera não lhe ser aplicável, para aquele a que considera ter direito, previsto no n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT, por se encontrarem verificados, à data da transmissão, os requisitos de que depende o seu reconhecimento.

Estabelece o n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, que *“1 - São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja direta ou indiretamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas”*.

São, assim, requisitos cumulativos do direito à isenção de IMT estabelecida na norma transcrita: (i) que o sujeito passivo adquirente seja uma instituição de crédito (ou sociedade comercial cujo capital seja direta ou indiretamente por ela dominado); (ii) que a aquisição tenha lugar em processo de execução movida pela instituição adquirente ou por outro credor ou em processo de falência ou de insolvência e (iii) que a aquisição se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Pressupostos substantivos da isenção que se encontram reunidos na situação em apreço e que a AT não contesta, porquanto (i) a Requerente é uma instituição de crédito; (ii) a aquisição teve lugar no âmbito do processo de insolvência que correu termos pelo ... Juízo

¹ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária” Anotada e Comentada, 4.º Edição, 2012, Encontro da Escrita, págs. 515 a 517.

Cível do Tribunal de Família e Menores da Comarca de Portimão sob o n.º .../14. ... TBPTM-C e (iii) a aquisição se destinou à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos pela Requerente a favor dos insolventes, como decorre da sua qualidade de credor com garantia real sobre o imóvel transmitido, devidamente averbada na inscrição do registo predial à data da aquisição.

O que serviu de fundamento à emissão do ato de liquidação adicional de IMT e ao indeferimento da reclamação graciosa não foi a falta de qualquer daqueles pressupostos substantivos, mas sim o facto de a isenção pretendida não ter sido requerida em data anterior à da aquisição.

Porém, não consta do elenco o artigo 10.º, do CIMT, o reconhecimento da isenção prevista no n.º 1 do artigo 8.º, do mesmo Código, apenas se lhe referindo a Circular n.º 5/2011, da DGCI, de 11/03, de acordo com a qual *“A isenção positivada no art. 8.º, n.º 1, do CIMT, incidindo sobre as situações de aquisição de imóveis por instituições de crédito, destinadas à realização de créditos, em processo de execução ou de insolvência, possui natureza automática, assumindo o seu reconhecimento eficácia meramente declarativa”* e *“(...) constatando-se a omissão na verificação ou declaração da isenção de IMT pelas instâncias judiciais, deverá o Serviço de Finanças competente promover o adequado procedimento de reconhecimento automático, desde que o contribuinte cumpra os prazos de liquidação previstos do art. 36º, n.º 3, do CIMT e expressamente solicite a verificação e declaração da isenção pelo Chefe do Serviço de Finanças”* (sublinhado nosso).

Impondo a referida instrução administrativa que, em caso de *“omissão na verificação ou isenção de IMT pelas instâncias judiciais”* os serviços promovam (sublinhado nosso) o *“adequado procedimento de reconhecimento automático, desde que o contribuinte cumpra os prazos de liquidação previstos do art. 36º, n.º 3, do CIMT”*, nada parece obstar a que seja promovido, ativamente, nomeadamente com recurso à audição do sujeito passivo, aquele mesmo procedimento, em caso de erro manifesto na identificação do benefício fiscal requerido, como é o caso vertente.

Por outro lado, nos termos do artigo 12.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), norma inserida na Parte I – Princípios Gerais, aplicável a todos os benefícios fiscais, quer os incluídos no EBF, quer os constantes dos códigos fiscais, quer de outros diplomas avulsos que os consagrem, *“O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação*

dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo.”.

Não tendo o ato de reconhecimento eficácia constitutiva, mas tão-somente declarativa do direito ao benefício fiscal, nada impedirá que tal reconhecimento possa ter lugar em momento posterior ao da transmissão, desde que, àquela data, se encontrem reunidos os pressupostos substantivos do direito à isenção, como se demonstrou estarem reunidos na situação em análise.

Não tendo a AT atendido à verificação dos pressupostos em que assenta o direito da Requerente, nem no momento da emissão da liquidação adicional de IMT objeto mediato dos presentes autos, nem na reclamação graciosa em que foi requerida a sua anulação, não poderá deixar de dar-se por verificado o erro sobre os pressupostos quer na emissão, quer na confirmação administrativa do ato impugnado.

3.2. Do direito a juros indemnizatórios

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que incluiu *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*.

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade,*

compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

Dispondo o n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”.

No caso em apreço, afigura-se manifesto que, a ser declarada a ilegalidade do ato de liquidação de IMT, pelos motivos acima enunciados, terá de reconhecer-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre o valor indevidamente pago, conforme se estatui no n.º 5 do artigo 61.º, do CPPT.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “*as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”.

Tendo-se procedido à apreciação das questões relevantes para a decisão da causa e, concluindo-se pela procedência dos vícios de omissão do dever de audição prévia e de erro sobre os pressupostos de direito na emissão da liquidação impugnada, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões trazidas aos autos pelas Partes.

4. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide-se em, julgando inteiramente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- 4.1.** Declarar a ilegalidade da liquidação de IMT impugnada, determinando a sua anulação;

4.2. Condenar a AT à restituição da quantia indevidamente paga pela Requerente, acrescida de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 16 828,96 (dezasseis mil, oitocentos e vinte e oito euros e noventa e seis cêntimos).

CUSTAS: calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20 de maio de 2016.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.