

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 458/2015-T

Tema: IMT – Caducidade da isenção; indemnização por garantia indevida

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Ricardo Marques Candeias e Prof.^a Doutora Maria Celeste Cardona, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 01-10-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., NIPC ..., doravante designada por “Requerente”, com sede Rua ..., n.º ...,, veio, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), apresentar um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, tendo em vista a anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), relativa à caducidade da isenção verificada aquando da aquisição de vários prédios urbanos, da freguesia da ..., concelho do Porto, em 28-01-2011, no montante de € 309.692,54 a título de IMT, e respetivos juros compensatórios, no montante de € 48.804,15.

Subsidiariamente, a Requerente pede a anulação parcial da liquidação, por errónea quantificação do facto tributário, sendo reduzido o IMT liquidado para € 4 900,00 e, se assim não se entender, a anulação da liquidação relativa aos imóveis U-..., U-..., U-..., U-... e U-... deve ser anulada, por falta de fundamentação, o que corresponde a uma redução em € 45.148,05 do IMT a suportar.

A Requerente pede ainda que, em qualquer caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira seja condenada a pagar uma indemnização à Requerente pela prestação de garantia indevida,

ressarcindo-a dos gastos suportados que decorrerem da emissão e manutenção em vigor da garantia, nos termos que entretanto vierem a ser liquidados em execução da decisão arbitral.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 04-08-2015. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 16-09-2015, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 01-10-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 18-12-2015 realizou-se audiência para produção de prova e para alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente foi constituída em 04-03-1974 e tem por objecto social “construção e engenharia civil, compra e venda de bens imobiliários, prédios - revenda dos adquiridos para esse fim e arrendamento de bens imobiliários”;

- B) Na sequência da Ordem de Serviço OI2014... foi efectuada uma inspecção à Requerente, que decorreu entre 18-02-2014 e 08-01-2015.
- C) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

B - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)

1. FACTOS

1.1 - Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B...

Em 29.07.2009 foi celebrado entre a sociedade "C..., SRU - ..., SA", contribuinte n.º ..., e o SP inspecionado (que doravante designaremos pelo sua designação comercial – A...), precedido de concurso público, o Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B....

Sinteticamente, constitui objeto deste contrato (art.º 2º) a execução das Operações de Reabilitação Urbana daquele Quarteirão, nomeadamente:

- a) Intervenção Interior - construção de um parque de estacionamento no subsolo, de um espaço interior de acesso público e de um espaço em ligação com as parcelas 20 e 34, destinado a comércio e/ou serviços e/ou equipamento;*
- b) Intervenções Periféricas - destinadas à reabilitação das parcelas ou parte de parcelas, de forma conjugada, de molde a otimizar as áreas disponíveis, disponibilizando áreas comerciais, de serviços e, principalmente, de habitação.*

A cargo da A... a execução das Operações de Reabilitação, nos termos e condições fixados no Caderno de Encargos, no Documento Estratégico e na sua Proposta (anexos ao Contrato de Reabilitação), bem como a realização de um conjunto de acções complementares, sem as quais aquela execução não é legalmente possível, entre as quais a constituição da propriedade horizontal do empreendimento correspondente à Intervenção Interior".

Esta "intervenção interior", de acordo com as disposições do Documento Estratégico para a Unidade de Intervenção do B..., datado de junho de 2007 e anexo ao referido Contrato, abrange parte das seguintes parcelas definidas no mesmo Documento: 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 22, 23, 27, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 41 e 42.

Com vista à execução das Operações de Reabilitação Urbana, a “C..., SRU” transmitirá para a A... a fração ou frações futuras correspondentes ao parque de estacionamento, bem como os prédios de que venha a ser proprietária (art.º 4º).

1.2 - Escritura de compra e Venda - (C... / A...)

Por escritura de Compra e Venda de 28.01.2011, lavrada no Cartório Notarial de D..., a sociedade “C..., SRU”, em execução do Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B... (ponto 1.1), vendeu à A... 40 prédios urbanos do referido Quarteirão, identificados no mapa em anexo (MAPA DOS PRÉDIOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO DE IMT) pela freguesia e artº matricial, pelo preço global de € 100.000,00 (€ 2.500,00 cada um), em numerário, acrescido dos bens e direitos em espécie referidos na mesma escritura.

O segundo outorgante comprador, a A..., declarou que os referidos prédios se destinavam a revenda. Deste modo, observadas as necessárias condições formais, esta transmissão ficou isenta de IMT nos termos do art.º 7º do respetivo Código.

1.3 - Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado em Reabilitação Urbana – E...

Em 16.06.2011 foi constituído o Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado em Reabilitação Urbana – E... (doravante designado apenas por FUNDO), subscrito na sua totalidade pela A..., para implementar o projeto de reabilitação concebido pela “C..., SRU”. Este Fundo foi autorizado pela CMVM em 22.12.2010.

1.4 - Acordo de Cessão de Posição Contratual - (A... / FUNDO /C...)

No mesmo data de 16.06.2011 foi celebrado um Acordo de Cessão de Posição Contratual entre a A..., o FUNDO e a “C..., SRU”, no qual a A... cede ao FUNDO, a título gratuito, a sua posição contratual no Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B... (ver ponto 1.1).

Neste mesmo Acordo a “C..., SRU” dá o seu pleno consentimento à cessão supra referida.

1.5 - Escritura de compra e Venda - (A... / FUNDO)

Também no mesmo dia 16.06.2011, por escritura de compra e venda lavrada no Cartório da Notária F..., a A... vende ao FUNDO, pelo preço global de € 144.500,00, os mesmos 40 prédios que haviam sido adquiridos à “C..., SRU” (ver ponto 1.2).

Nesta transmissão foi liquidado o competente IMT.

1.6 - Contrato de Empreitada - (FUNDO/ A...)

Ainda na data de 16.06.2011 foi celebrado entre o FUNDO (constituído na mesma data) e a A... um Contrato de Empreitada, para a execução da obra “Construção de Parque de Estacionamento”, a erigir em fração ou frações dos prédios urbanos, adquiridos pela A... à “C..., SRU” e, posteriormente, vendidos ao FUNDO (ver pontos 1.2 e 1.5), nos termos do programa das operações de reabilitação urbana definido no Contrato de Reabilitação Urbana a que nos referimos no ponto 1.1 supra.

Refere o ponto B dos Considerandos a este Contrato de Empreitada, o seguinte: Na data de aquisição dos prédios urbanos o à data proprietário e ora Empreiteira (a A...), já havia iniciado a construção nos mesmos de um parque de estacionamento, o qual se encontra integrado na "Intervenção Interior" do programa das operações de reabilitação urbana, previsto no Contrato de Reabilitação Urbana para a Realização das Operações de Reabilitação Urbana na Unidade de Intervenção no B... que foi lançado pela C..., SRU.

E o ponto C dos mesmos Considerandos: Nos termos do referido Contrato de Reabilitação Urbana, este parque de estacionamento corresponderá a uma fração que resultará da constituição em propriedade horizontal do empreendimento correspondente à “Intervenção Interior”.

Continua no ponto F: O Dono da Obra (o FUNDO) pretende concluir a construção do mencionado parque de estacionamento, nos termos e condições referidos nos Considerandos anteriores e, posteriormente, proceder à sua exploração.

Relevantemente, refere o Contrato na sua Clausula 11, nº 1, que o empreiteiro (a A...) se obriga a executar todos os trabalhos que constituem o objeto do presente contrato até ao dia 15 de Junho de 2011, ou seja, a data anterior à data de constituição do FUNDO, o contraente dono da obra.

O preço global da Empreitada foi fixado em € 5.000.000,00, a ser pago por autos mensais, sendo o seu montante determinado por medições mensais (cláusula 13a).

1.7 - FATURAÇÃO DA A... AO FUNDO

Na execução do Contrato de Empreitada referido no ponto 1.6 supra, a A... faturou ao FUNDO:

O parque de estacionamento a que se refere supra constitui a fração A deste novo prédio inscrito em propriedade horizontal.

Os prédios constantes das verbas 19 a 24 das escrituras de compra e venda referidas, correspondentes às frações D a I do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., sob o art.º ..., não deram origem a nova inscrição matricial, na medida em que não sofreram alterações que motivassem essa inscrição.

Toda esta informação relacionada com os art.ºs matriciais dos prédios em questão está evidenciada no mapa em anexo (MAPA DOS PRÉDIOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO DE IMT)

2. ENQUADRAMENTO FISCAL DAS OPERAÇÕES SUPRA NA ESFERA JURÍDICA DA A...

Em análise no presente Relatório a caducidade da isenção de IMT pela aquisição de prédios para revenda, prevista no art.º 7º do Código respetivo, por parte da A..., através da escritura de compra e venda de 28.01.2011 (ponto 1.2 supra).

A este respeito, dispõe o n.º 5 do art.º 11º do Código do IMT:

A aquisição a que se refere o artigo 7º 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 um facto que os prédios em análise foram revendidos dentro do prazo previsto na lei. Neste contexto, só pode entender-se como revenda a transmissão dos bens no estado em que foram adquiridos, ou seja, sem que tenham sofrido uma transformação significativa ou substancial.

A principal questão é de facto e prende-se com saber se ocorreu uma alteração substancial dos imóveis, cuja aquisição foi objeto de isenção de IMT, que tenha determinado o desvio do respetivo fim, originando a caducidade da isenção nos termos do citado normativo.

Da análise conjugada das operações relatadas no ponto 1 supra, conclui-se que, efetivamente houve alterações significativas ou substanciais em grande parte dos prédios adquiridos pela A... com isenção de IMT. Senão, vejamos:

– A A... celebrou com a “C..., SRU” um Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B..., para a execução das operações de reabilitação daquele quarteirão (ponto 1.1 supra);

Nestas operações integrava-se uma “intervenção interior”, de acordo com as disposições do Documento Estratégico para a Unidade de Intervenção do B..., que incluía a construção de um parque de estacionamento, um espaço interior de acesso público e um espaço de ligação. Face ao Documento Estratégico, esta “intervenção interior” abrangia as parcelas 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 22, 23, 27, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 40, 41 e 42;

– A A... adquiriu em 28.01.2011 à “C..., SRU”, no âmbito deste Contrato de Reabilitação, 40 prédios, beneficiando da isenção do IMT por serem destinados a revenda (1.2 supra);

– Todavia, após aquisição dos prédios, iniciou obras de construção do parque de estacionamento, como se pode comprovar pelas faturas emitidas pelos subempreiteiros contratados (ver ponto 1.7 supra), que se prolongaram pelo 1º semestre de 2011;

– No dia 16.06.2011 realizaram-se várias operações em simultâneo:

– foi constituído o Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado em Reabilitação Urbana E... (FUNDO), subscrito na sua totalidade pela A... (ponto 1.3 supra);

– a A... cedeu ao FUNDO a sua posição no Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B... que havia celebrado com a “C..., SRU” (ponto 1.4 supra);

– os prédios adquiridos à “C..., SRU” foram vendidos ao FUNDO (ponto 1.5 supra);

– a A... celebrou um Contrato de Empreitada com o FUNDO para a “construção do parque de estacionamento” das ..., em cujos considerandos se diz já ter sido iniciada a construção do parque, integrado na “intervenção interior” do programa de reabilitação urbana da unidade de intervenção das ..., cujo prazo e conclusão das obras se fixou em 15.06.2011, data anterior à realização do contrato de empreitada (ponto 1.6 supra).

– As obras de construção do parque de estacionamento, realizadas entre a data de aquisição dos prédios referidos e a data de venda dos mesmos ao FUNDO, foram facturadas pela A... ao FUNDO em 16.06.2011 (data da constituição do FUNDO e do contrato de empreitada para a construção do parque) e 31.07.2011 (ver ponto 1.7 supra).

Claramente se comprova que no período compreendido entre as escrituras de aquisição e alienação dos prédios, por parte da A..., se procedeu à construção do parque de

liquidação oficiosa do IMT que se mostrar devido, nos termos do art.º 38º do Código do IMT.

O valor que servirá de base para esta liquidação corresponderá ao somatório: dos valores patrimoniais tributários dos imóveis relativamente aos quais caducou a isenção, à data da escritura de aquisição, ou resultante de avaliação posterior por falta de valor patrimonial, e dos valores de aquisição quando superiores ao valor patrimonial tributário, evidenciados no mapa em anexo (MAPA DOS PRÉDIOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO DE IMT), num total de € 4.761.924,10.

- D)** Em 18-03-2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou a liquidação de IMT no montante total de € 309.692,54 e de juros compensatórios no montante de € 48.804,15 (documento junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E)** Em 29-07-2009, a C... Sociedade de Reabilitação Urbana (C..., SRU”) celebrou com a Requerente o contrato que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, relativo à realização pela Requerente de obras de reabilitação urbana no B..., em que, além do mais, se previa, no artigo 4.º que *«com vista à execução das Operações de Reabilitação Urbana, a C..., SRU transmitirá para o Parceiro Privado a fracção ou fracções futuras correspondentes ao parque de estacionamento, identificadas na alínea a) do n.ºs do artigo 2º, bem como os prédios de que venha a ser proprietária, mediante o pagamento das seguintes contrapartidas(...)»;*
- F)** Desde Outubro de 2009, os prédios referidos pertenciam à C..., SRU e a Requerente estava a levar a cabo neles a obra de construção do parque de estacionamento do B..., na qualidade de empreiteira, tendo, para esse efeito, celebrado um contrato de subempreitada e um contrato de fornecimento contratos de subempreitada e requerido à Câmara Municipal do Porto, em, 17-02-2010, licença para implantação de uma grua-torre *«tendo em vista a construção ao Parque de Estacionamento das ..., cuja execução está a ser efectuada pela empresa A..., S.A.»* e obtido, em 06-08-2010, o alvará de licença

de ocupação da via pública com tapume (documentos n.ºs 1 a 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- G)** Em cumprimento do referido artigo 4.º do contrato de reabilitação urbana, no dia 28-01-2011, a Requerente adquiriu 40 prédios urbanos pelo preço de € 2.500,00 cada prédio, com isenção de IMT, tendo declarado que os mesmos se destinavam a revenda, nos termos do artigo 7.º do CIMT (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H)** À data de aquisição da propriedade, na maior parte dos artigos matriciais adquiridos já se encontrava em construção o referido parque de estacionamento, que seria para dividir em fracções autónomas e constituir propriedade horizontal (depoimentos das testemunhas I... e J...);
- I)** No dia 16-06-2011, foi celebrado entre a Requerente, a C... SRU e o Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado em Reabilitação Urbana E... (FUNDO) um acordo de cessão da posição contratual da Requerente no contrato de reabilitação urbana para o Fundo (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J)** Na mesma data, 16-06-2011, a Requerente vendeu ao Fundo os mesmos 40 prédios que tinham sido adquiridos à C... SRU, transmissão em que foi liquidado e pago o IMT (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K)** Ainda em 16-06-2011, foi celebrado entre a Requerente e o Fundo um contrato de empreitada para execução da obra de construção do Parque de estacionamento em parte ou partes dos prédios vendidos ao Fundo (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)
- L)** Quando foram vendidos os prédios ao Fundo as obras de construção do parque de estacionamento já estavam adiantadas, mas ainda não terminadas, o que só veio a acontecer em Agosto de 2011 (depoimentos das testemunhas I... e J...);
- M)** Em 16-07-2015, a Requerente prestou a garantia bancária que consta do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá

como reproduzido, no valor de € 454.789,10, para suspender a execução fiscal n.º ...2015... instaurado para cobrança das quantias liquidadas, acima referidas;

N) Em 20-07-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e pela Autoridade Tributária e Aduaneira e na prova testemunhal quanto à realização das obras.

As testemunhas inquiridas aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos que referiram.

2.3. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

3. Matéria de direito

Em 28-01-2011, a sociedade “C..., SRU”, em execução do Contrato de Reabilitação Urbana da Unidade de Intervenção do B... (ponto 1.1), vendeu à Requerente 40 prédios urbanos do referido Quarteirão, pelo preço global de € 100.000,00 (€ 2.500,00 cada um), em numerário, acrescido dos bens e direitos em espécie referidos na mesma escritura.

A Requerente declarou na escritura que os referidos prédios se destinavam a revenda, ficando a transmissão isenta de IMT nos termos do artigo 7.º do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT).

O n.º 5 do artigo 11º do Código do IMT estabelece 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»*.

Os prédios referidos foram revendidos em 16-06-2011, ao Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado em Reabilitação Urbana – E..., pelo que a revenda ocorreu dentro do prazo de três anos referido no n.º 5 do artigo 11.º.

Porém, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que

– *«só pode entender-se como revenda a transmissão dos bens no estado em que foram adquiridos, ou seja, sem que tenham sofrido uma transformação significativa ou substancial» «que tenha determinado o desvio do respectivo fim»;*

– *no caso, «houve alterações significativas ou substanciais em grande parte dos prédios adquiridos pela A... com isenção de IMT»;*

– *no período compreendido entre as escrituras de aquisição e alienação dos prédios, por parte da A..., procedeu-se à construção do parque de estacionamento previsto no Documento Estratégico para a Unidade de Intervenção do B... anexo ao respectivo Contrato de Reabilitação, bem como no Contrato de Empreitada celebrado com o FUNDO;*

– *«a construção deste parque traduziu-se numa alteração substancial de grande parte dos imóveis que compõem o B..., cuja aquisição foi objeto de isenção de IMT nos termos do art.º 7º do respectivo Código, que determinaram o desvio do respectivo fim, originando a caducidade da isenção de acordo com o nº 5 do art.º 11º do mesmo Código».*

A questão essencial que é objecto do processo é saber se ocorreu uma alteração dos prédios referidos que possa considerar-se como dar-lhes *«destino diferente»*, para efeito do n.º 5 do artigo 11.º do CIMT.

A prova produzida é inequívoca no sentido de as obras de construção do parque de estacionamento se terem iniciado antes da aquisição dos prédios pela Requerente e se terem prolongado depois da venda dos mesmos ao Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado em Reabilitação Urbana – E....

Não há, assim, qualquer alteração do destino dos prédios adquiridos entre a data da aquisição e da revenda, pois sempre os prédios se destinaram à construção do parque de estacionamento, prolongando-se as obras desde antes da aquisição até depois da venda.

Por outro lado, como entendeu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/2015, de 17-09-2014, proferido no processo n.º 01626/13 (¹),

Para efeitos de caducidade da isenção de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) que decorre da conjugação das normas contidas nos arts. 7º e 11º n.º 5 do CIMT (isenção pela aquisição de prédios para revenda), não importa se o imóvel adquirido é ou não revendido no preciso estado em que foi adquirido.

O que importa é que não haja uma metamorfose ou alteração substancial do bem que foi adquirido para revenda.

Pelo que se o imóvel adquirido é constituído por um terreno com um edifício habitacional já em construção ou remodelação segundo determinado projecto aprovado (seja em toscó, seja em adiantada fase de construção/remodelação), a expressão para revenda não exige que o imóvel seja alienado tal como existia no momento da aquisição, admitindo, antes, a possibilidade de realização pelo adquirente de todas as obras necessárias à ultição dessa construção, por forma a acabá-lo, licenciá-lo para o referido destino, constituir a propriedade horizontal e alienar as respectivas fracções autónomas.

No caso em apreço, está-se perante uma situação em que é aplicável esta jurisprudência, até por maioria de razão, pois entre o momento da aquisição e o da revenda dos prédios pela Requerente apenas prosseguiram as obras que já estavam a ser realizadas, concretizando-se e mantendo-se o destino que o prédio já tinha quando foi adquirido.

Pelo exposto, tem de se concluir que a liquidação de IMT, que tem como pressuposto a caducidade da isenção por hipotética alteração do destino do prédio, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, que esteve subjacente a errada aplicação do artigo 11.º, n.º 5, do CIMT.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IMT, pelo que enferma da mesma ilegalidade.

Este vício de violação de lei justifica a anulação das liquidações de IMT e juros compensatórios impugnadas (artigo 135.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, vigente ao tempo em que as liquidações foram efectuadas).

¹ Publicado no Diário da República, I Série, de 18-05-2015.

Procede, assim, o pedido principal formulado pela Requerente, pelo que fica prejudicada a apreciação dos pedidos subsidiários.

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula ainda um pedido de indemnização por garantia indevida, *«ressarcindo-a dos gastos suportados que decorrerem da emissão e manutenção em vigor da garantia, nos termos que entretanto vierem a ser liquidados em execução da decisão arbitral.»*.

Como resulta da alínea M) da matéria de facto fixada, em 16-07-2015, a Requerente prestou a garantia bancária que consta do documento n.º 13, junto com o pedido pronúncia arbitral, para suspender a execução fiscal n.º ...2015..., que foi instaurada para cobrança das quantias liquidadas pelos actos que são objecto do presente processo.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT 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 exactos 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*.

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como directriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas

competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos actos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (artigos 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.

Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu artigo 24.º que *«haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços»*, a seguir, na LGT, em cujo artigo 43.º, n.º 1, se estabelece 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»* e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do artigo 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «**legalidade da dívida exequenda**», pelo que, como resulta do teor exposto daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, **é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.**

Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «*cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos*», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente **ao mesmo acto tributário** e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 52.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na

presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, é manifesto que o erro subjacente às liquidações de IMT e juros compensatórios é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticados.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil, aplicáveis nos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT].

5. Decisão

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de € 309.692,54 a título de IMT, e respetivos juros compensatórios, no montante de € 48 804,15;
- anular as liquidações referidas;
- julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente a indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução do presente acórdão;
- julgar prejudicado o conhecimento dos pedidos subsidiários.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º n.º 2, do CPC e 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 € **358.494,69**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.120,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 04-01-2016

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Ricardo Marques Candeias)

(Maria Celeste Cardona)