

**CAAD: Arbitragem Administrativa**

**Processo n.º: 343/2015-T**

**Tema: IMT - Art.º 8.º, n.º 1 CIMT; Reconhecimento de isenção; Juros indemnizatórios**

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

- 1.1. A..., S.A. NIF..., com sede em Lisboa, na Rua ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 29.05.2015, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2015... e consequente anulação do acto de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), notificado à Requerente pelo ofício n.º .../..., de 18.12.2014, que constitui o documento n.º 2 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral.
  
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico

do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro Nuno Pombo, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 22.06.2015, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. B... e Dra. C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 12.08.2015.
- 1.5. No mesmo dia 12.08.2015 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 30.09.2015 a Requerida apresentou a sua resposta.

## **B – Posição da Requerente**

- 1.7. A Requerente é uma instituição bancária, prosseguindo as actividades autorizadas às instituições de crédito.
- 1.8. No dia 23.09.2014 foi adjudicada à Requerente, no âmbito do processo de insolvência de D... que corria termos na Instância Central – Secção de Comércio do

---

<sup>1</sup> Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão arbitral obedece à ortografia anterior ao

Tribunal Judicial do ..., sob o n.º .../13... T... a fracção autónoma Q do prédio urbano descrito sob o n.º ...-Q na Conservatória do Registo Predial de ..., sito na freguesia e concelho de..., e inscrito na matriz da referida freguesia sob o artigo ... (o “Imóvel”).

- 1.9. A adjudicação consta de título para os devidos efeitos emitido no dito dia 23.09.2014 pelo respectivo administrador de insolvência, Senhor Dr. E... .
- 1.10. O título de adjudicação serviu de base à liquidação do respectivo IMT, tendo o acto beneficiado de isenção do IMT.
- 1.11. O título de adjudicação foi emitido pelo administrador da insolvência com a seguinte menção: “A presente transmissão está isenta do IMT nos termos do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE”.
- 1.12. A Requerente foi notificada pelo ofício n.º .../..., de 20.10.2014 do Serviço de Finanças de Coimbra ... para exercer o direito de audição prévia, antes da decisão definitiva de revogação da referida isenção, uma vez que a Requerente não poderia ter beneficiado da isenção conferida pelo art.º 270.º do CIRE, já que o insolvente era uma pessoa singular.
- 1.13. A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia no dia 05.11.2014, tendo referido que tal desconformidade se teria ficado a dever a um “provável lapso de exposição” imputável única e exclusivamente ao administrador da insolvência.
- 1.14. A menção ao art.º 270.º do CIRE é um lapso, já que o requerimento feito pela Requerente ao administrador da insolvência para a emissão do título de adjudicação e o título de transmissão emitido pelo mesmo administrador de insolvência no dia 26.09.2014 referem expressamente o n.º 1 do art.º 8.º do CIMT como fundamento para a isenção.

---

Acordo Ortográfico de 1990.

- 1.15. No dia 17.11.2014 foi proferido despacho de indeferimento sobre a isenção por lapso requerida, que importou a liquidação adicional de IMT ora posta em crise.
- 1.16. No dia 12.01.2015 a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IMT que lhe foi notificada pelo documento..., de 09.01.2015, justificada por ter a Requerida considerado ter havido erro na liquidação de IMT com o registo n.º 2014/... .
- 1.17. A Requerente apresentou no dia 10.02.2015 reclamação graciosa da referida liquidação adicional, que foi indeferida por despacho de 20.04.2015.
- 1.18. Entende a Requerente que a actuação da Requerida no âmbito deste processo se mostra claramente violadora do princípio de justiça, que impõe um procedimento tributário orientado para a descoberta da verdade material.
- 1.19. A Requerente, aliás, no âmbito do princípio da colaboração e cooperação a que se refere o n.º 1 do art.º 59.º da LGT, deveria ter sido alertada para o lapso pelo Serviço de Finanças de Coimbra ... quando aos respectivos balcões requereu a isenção de IMT, o que não sucedeu, sendo igualmente uma violação do mencionado princípio a não admissão da prova testemunhal oferecida pela Requerente na Reclamação Graciosa.
- 1.20. Alega também a Requerente que os serviços da Requerida deveriam ter promovido o adequado procedimento de reconhecimento automático da isenção nos termos do ponto 10 da Circular n.º 5/2011, de 11.03 da DGCI (Circular n.º 5/2011), por maioria de razão.
- 1.21. Ora, a Requerente peticionou ao administrador de insolvência, no dia 17.09.2014, portanto em momento anterior ao da apresentação junto dos serviços da Requerida do título de adjudicação, a isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, pelo que o

pedido de isenção formulado deve ser considerado tempestivo, nos termos do disposto no ponto 11 da Circular n.º 5/2011.

- 1.22. Para além do mais, não obstante a convolação de isenção não se encontrar expressamente prevista no CIMT, ela, no caso vertente, deve ser admitida por se encontrarem reunidos os requisitos de que depende a sua admissão, e que constam do n.º 2 da Circular n.º16/88, de 19.08, entretanto reapreciada pela Circular n.º 18/95, de 11.10 ambas da Direcção de Serviços dos Imposto do Selo e das Transmissões do Património.
- 1.23. Acresce que a aquisição a que se referem os presentes autos não configura uma verdadeira e própria aquisição mas antes um meio de amortização de um crédito concedido a um cliente, razão por que o legislador consagrou a isenção plasmada no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, considerando-a merecedora de um reconhecimento automático.
- 1.24. Pede por fim a Requerente que seja reconhecido o direito a perceber juros indemnizatórios, por ter pago imposto indevido, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT.

### **C – Posição da Requerida**

- 1.25. A Requerida, na sua resposta, começa por defender-se por excepção, suscitando a incompetência do tribunal arbitral por estar em causa a apreciação de matéria relativa ao reconhecimento de isenções e benefícios fiscais.
- 1.26. A verdade é que a Requerente não atribui à liquidação adicional n.º ... qualquer vício legal, invocando apenas um suposto lapso do administrador da insolvência.

- 1.27. A Requerida rejeita a alegada violação dos princípios da justiça, da colaboração e cooperação e da boa fé por não ter supostamente carreado para os autos outros elementos que deveriam ter sido levados em conta na decisão final para além dos que foram levados ao conhecimento da Requerida pelo Ilustre Advogado F... .
- 1.28. A Requerida está vinculada, nos termos do disposto no art.º 23.º do CIMT, a liquidar o imposto com base nos documentos oficiais, no caso, o Termo de Adjudicação entregue pelo mandatário da Requerente aos balcões do respectivo Serviço de Finanças, não sendo razoável admitir que o mandatário do contribuinte desconheça os documentos que entrega para instruir os pedidos que faz em nome e no interesse dos seus mandantes.
- 1.29. Cabendo à Requerente a iniciativa da liquidação, que é feita de resto com base nos documentos que ela para os devidos efeitos apresenta nos serviços, não pode assacar-se à Requerida qualquer violação dos princípios da justiça, da colaboração e cooperação e da boa fé.
- 1.30. A Requerente não cuidou de requerer a isenção nos termos da disposição que agora invoca para dela beneficiar, como lhe competia nos termos do n.º 3 do art.º 36.º do CIMT, nem requereu atempadamente qualquer alteração ao requerimento que apresentou.
- 1.31. A alegada possibilidade de convalidação do pedido de isenção formulado nos termos do art.º 270.º do CIRE em pedido de isenção ao abrigo do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT é matéria directamente respeitante ao reconhecimento de direitos relativos a isenções, sendo o tribunal arbitral materialmente incompetente para se pronunciar sobre ela.
- 1.32. É aos sujeitos passivo que incumbe o dever de, no termos do n.º 3 do art.º 19.º do CIMT, apresentar a competente declaração modelo 1 de IMT, antes do acto ou

facto translativo dos bens, fornecendo os elementos Indispensáveis à liquidação do imposto e à verificação dos pressupostos de isenção, se a houver.

- 1.33. Dispõe o art.º 23.º do CIMT que “nas transmissões operadas por divisão, partilha, arrematação, venda judicial ou administrativa, adjudicação, transacção ou conciliação, servem de base à liquidação os correspondentes instrumentos legais”, que no caso dos autos é o Título de Adjudicação emitido pelo administrador da insolvência, que alude ao art.º 270.º do CIRE e não ao n.º 1 do art.º 8.º do CIMT.
- 1.34. No que se refere às isenções de IMT, o n.º 1 do art.º 10.º do CIMT estabelece que as mesmas são reconhecidas a requerimento do interessado, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão, junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar, não se excluindo desta disciplina as isenções automáticas, razão por que a Requerente deveria ter solicitado a isenção a isenção que pretendia e não outra para a qual não preenchia os requisitos exigíveis.
- 1.35. Os poderes de verificação dos pressupostos legais das isenções recaem sobre os titulares dos órgãos judiciais onde corram os processos executivos ou de insolvência pertinentes, sendo a formulação do pedido da isenção feito junto das instâncias judiciais, sempre antes do acto que originou a transmissão.
- 1.36. Ora, o ponto 10 da mencionada Circular n.º 5/2011, estabeleceu um procedimento residual a aplicar apenas quando se verifica a omissão na verificação ou declaração da isenção de IMT pelas instâncias judiciais, competindo, apenas nesses casos, aos serviços o reconhecimento automático, desde que o contribuinte cumpra os prazos da liquidação previstos no n.º 3 do art.º 36.º do CIMT e expressamente solicite a verificação e declaração da isenção, o que não sucedeu no caso em apreço.
- 1.37. A convalidação das isenções, aceite em tese mesmo na ausência de previsão legal expressa, terá de obedecer aos seguintes requisitos: (i) que o regime de isenção por

que se pretende optar seja coexistente, à data da transmissão, com regime que tenha sido escolhido e (ii) que, na referida data, se mostrem reunidos todos os pressupostos da isenção para a qual o contribuinte pretende optar.

- 1.38. Assim, para haver convolação de isenção, seria necessária a coexistência, no mesmo momento (o da data da transmissão), do direito à isenção que inicialmente foi pedida e do direito à que se pretende ver aplicada. Ora, no caso vertente, a isenção primeiramente requerida não se mostra aplicável, pelo que falece a possibilidade de haver convolação.

#### **D – Conclusão do Relatório**

- 1.39. Por despacho de 29.01.2016, o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), uma vez que era seu entendimento terem as partes carreado para o processo todos os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, ao que as Partes não se opuseram.
- 1.40. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.41. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se porquanto o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação posta em crise.

- 1.42. O processo não padece de qualquer nulidade, tendo sido pela Requerida suscitada a excepção da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, cujo conhecimento precederá a análise de qualquer outra questão uma vez que, a ser considerada procedente, essa excepção obsta à apreciação do mérito da causa.
- 1.43. No dia 06.10.2015 a Requerente pronunciou-se sobre a excepção de incompetência invocada pela Requerida, pugnando pela sua improcedência, por considerar que a isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT “é catalogada no nosso ordenamento jurídico fiscal como um benefício fiscal automático (cfr. art. 5.º do EBF), e não dependente de reconhecimento”.

## **2. Da excepção da incompetência do tribunal arbitral**

A alínea a) do n.º 1 do art.º 2º do RJAT determina que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Refere, por seu turno, o artigo 4.º do RJAT que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. O mesmo é dizer que não estão compreendidos no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais a apreciação de matérias relativas ao reconhecimento de isenções e benefícios fiscais.

Advoga a Requerida que decorre do pedido e da causa de pedir a que respeitam os presentes autos que a pretensão da Requerente consiste justamente no reconhecimento de que reunia os pressupostos para usufruir da isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CMIT, sustentando ainda serem os actos tributários relativos ao reconhecimento de isenções tributárias destacáveis do procedimento tributário, susceptíveis eles próprios de reacção por parte dos sujeitos passivos através de meio próprio, não podendo a liquidação de imposto dela decorrente ser posta em causa através de pedido de pronúncia arbitral.

Ora, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral por não se conformar com o acto de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2015... relativa ao acto de liquidação adicional de IMT notificado à Requerente pelo ofício n.º .../..., de 18.12.2014. Aliás, no ofício pelo qual a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da dita reclamação graciosa lê-se que a Requerente “dispõe da possibilidade de requerer a constituição do Tribunal Arbitral”.

É claro que a análise a que o tribunal arbitral terá de proceder pode incluir um juízo sobre a susceptibilidade de poder a Requerente beneficiar da isenção a que se refere o n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, mas essa apreciação será sempre feita à luz do necessário discernimento sobre a ilegalidade, ou não, do acto de liquidação adicional que motivou a reclamação graciosa cujo indeferimento motivou o presente pedido de pronúncia arbitral.

Assim, entende o tribunal arbitral ser materialmente competente para apreciar o pedido formulado pela Requerente, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

Têm-se por provados os seguintes factos com interesse para os presentes autos:

3.1.1. A Requerente é uma instituição bancária, prosseguindo as actividades autorizadas às instituições de crédito (art.º 1.º do pedido de pronúncia arbitral).

3.1.2. No dia 23.09.2014 foi adjudicado o Imóvel à Requerente, no âmbito do processo de insolvência de D... que corria termos na Instância Central – Secção de Comércio do Tribunal Judicial do ..., sob o n.º .../13... T... (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

- 3.1.3. No dia 23.09.2014 foi emitido pelo administrador de insolvência o respectivo Título de Adjudicação (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.4. Também no dia 23.09.2014 foi solicitada aos serviços de finanças de Coimbra ... a liquidação do IMT referente à aquisição, em processo de insolvência, do Imóvel (consenso das Partes).
- 3.1.5. Para efeitos da liquidação referida no ponto anterior, foi exibido pelo mandatário da Requerente ao serviço de finanças Coimbra ... o Título de Adjudicação (consenso das Partes).
- 3.1.6. Do Título de Adjudicação consta “A presente transmissão está isenta do IMT nos termos do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE” (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.7. Foi feita a correspondente liquidação do IMT, a que corresponde o documento de cobrança de IMT n.º ... (doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.8. O documento de IMT contém, na parte destinada à identificação de benefícios, o seguinte: "Benefícios: 60 - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Transmissões integradas no âmbito da liquidação da massa insolvente (Art.º 270º nº2, do D.L 53/04), 100% sobre a matéria colectável" (doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.9. No dia 17.09.2014, a Requerente, solicitou ao administrador da insolvência a emissão de uma “declaração para cumprimento das obrigações fiscais – auto de adjudicação”, onde se pode ler que “o Banco adquirente goza da isenção do pagamento do Imposto Municipal sobre as Transmissões, nos termos e ao abrigo do n.º 1 do art.º 8.º do Código do Imposto Municipal sobre as

Transmissões Onerosas de imóveis” (doc. n.º 6, , junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.10. No dia 26.09.2014, o administrador de insolvência emitiu o Título de Transmissão ao abrigo do que hoje dispõe o n.º 1 do art.º 827.º do Código de Processo Civil, lendo-se nele “A presente transmissão está isenta do IMT nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, conforme faz prova pelo documento identificado com o n.º ... emitido em 23/09/2014” (doc. n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.11. Através do ofício n.º .../..., de 20.10.2014, foi a reclamante notificada para o exercício do direito de audição previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, face à intenção de revogação da isenção constante no registo de IMT n.º 2014/... (doc. n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.12. No dia 05.11.2014, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT (doc. n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.13. No dia 17.11.2014 foi proferido despacho de revogação da isenção requerida nos termos do art.º 270.º do CIRE (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.14. Pelo ofício n.º .../..., de 18.12.2014, foi a Requerente notificada do acto de liquidação adicional de IMT registado sob o n.º 2014/..., do qual consta um imposto a pagar de € 348,22 (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.15. No dia 12.01.2015 a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IMT que lhe foi notificada pelo documento..., de 09.01.2015 (doc. n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

### **3.2. Factos não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **4. Matéria de direito**

### **4.1. Questões a decidir**

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo:

- a) A de saber se a Requerente procedeu de molde a dever ser reconhecido pela Requerida o benefício da isenção a que se refere o n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, sendo portanto ilegal o acto de liquidação adicional de IMT praticado na sequência da revogação da isenção requerida nos termos do art.º 270.º do CIRE;
- b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional contestada, a Requerente, no âmbito do presente processo arbitral, poderá obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente à quantia por si entregue para satisfação do imposto por esta ilegalmente exigido.

### **4.2. A isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT**

O n.º 1 do art.º 8.º do CIMT dispõe o seguinte:

#### **Artigo 8.º**

**Isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito**

1 – São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente 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

No caso a que se referem os autos estamos perante uma aquisição feita por instituição de crédito em processo de insolvência, destinando-se essa aquisição à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Parece não haver dúvidas, nem mesmo a Requerida aparenta tê-las, de que a Requerente, nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, na aquisição do Imóvel, poderia ter beneficiado de isenção do IMT.

Já o n.º 1 do art.º 10.º do mesmo Código estabelece que “as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar”.

De há muito se vem assumindo que “os poderes de verificação dos pressupostos legais condicionante da identificada isenção recaem sobre os titulares dos órgãos judiciais onde correm os processos de execução ou de insolvência pertinentes”, como o reconhece o n.º 2 da Circular n.º 5/2011. Como se viu, o n.º 1 do art.º 10.º do CIMT exige dos interessados um requerimento, que deve ser apresentado juntos dos serviços competentes para a decisão, impondo que o mesmo requerimento tenha lugar antes da liquidação que seria de efectuar.

Sem prejuízo do disposto no art.º 19.º do CIMT, com a redacção que lhe foi dada pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, o requerimento, *prima facie*, deve ser apresentado ao pertinente administrador da insolvência para que ele emita o correspondente título de

adjudicação. Foi o que fez a Requerente quando solicitou ao administrador da insolvência a declaração deste para efeitos de cumprimento das suas obrigações fiscais, enquanto adjudicatária.

No pedido da Requerente consta expressamente a situação de isenção e os fundamentos dela. Contudo, apesar da correcção do requerimento, o administrador da insolvência, admite-se que por lapso, emitiu o solicitado documento, declarando o efeito pretendido (e na verdade existente) – a isenção – associando-a, porém, a fonte diversa da indicada no pedido do interessado – o art.º 270.º do CIRE, ao invés do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT.

#### **4.2.1. O efeito declarativo do reconhecimento da isenção pela Administração Tributária e Aduaneira**

Recordámos já que o n.º 1 do art.º 10.º do CIMT estabelece que “as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar”.

Já o n.º 2 do dito art.º 10.º impõe que o pedido de reconhecimento das isenções a que se refere o n.º 1, quando for caso disso, contenha “a identificação e descrição dos bens, bem como o fim a que se destinam”, mandando ainda que se juntem documentos demonstrativos dos pressupostos da isenção.

É curioso notar que nenhuma disposição deste art.º 10.º refere especificamente a isenção consagrada no n.º 1 do art.º 8.º, não sendo de admitir que o reconhecimento dela por parte da administração tributária seja mais restritivo ou mais exigente que o dito reconhecimento automático.

Como bem refere o n.º 1 da Circular n.º 5/2011, “a isenção fiscal positivada no art.º 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”.

Este entendimento está, aliás, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, onde se pode ler que “os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento”.

Quer isto dizer que a isenção em causa, em rigor, não depende do reconhecimento que seja feito pela administração mas antes da reunião dos pressupostos estabelecidos na lei, a saber:

- (i) que o adquirente seja uma instituição de crédito;
- (ii) que a aquisição seja efectuada em processo de insolvência; e
- (iii) que a aquisição se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Invoke-se de novo o preceituado no n.º 2 do art.º 10.º do CIMT, quando impõe que se junte ao pedido os documentos demonstrativos dos pressupostos da isenção. Essa junção, já se vê, pretende levar ao conhecimento dos serviços da administração tributária a evidência de estarem reunidas as condições para que o requerente beneficie da isenção. Ora, parece evidente que a administração tributária e aduaneira se não conhecia pelo menos não podia ignorar estarem reunidos os requisitos de que depende o reconhecimento da requerida isenção, tendo sido a Requerente a levar até à administração tributária a demonstração da reunião desses requisitos, a saber:

- (i) o adquirente é sabidamente uma instituição de crédito;
- (ii) a aquisição foi efectuada em processo de insolvência, o que resulta cristalino da circunstância do Título de Adjudicação ser emitido por Aníbal dos Santos Almeida, na sua confessada qualidade de administrador da insolvência identificada; e, por último

- (iii) a aquisição destinou-se à realização de crédito resultante de empréstimo feito ou de fiança prestada, já que é revelado no dito Título de Adjudicação que “nos termos do n.º 1 do art.º 887.º, do Código do Processo Civil, o adquirente foi dispensado do pagamento de 80,00% do referido preço. A disposição a que o administrador da insolvência se refere é a que hoje corresponde ao art.º 815.º do mesmo diploma: “o exequente que adquira bens pela execução é dispensado de depositar a parte do preço que não seja necessária para pagar a credores graduados antes dele e não exceda a importância que tem direito a receber; igual dispensa é concedida ao credor com garantia sobre os bens que adquirir”.

Portanto, não só estavam reunidos os pressupostos para que a aquisição que ora nos ocupa beneficiasse de isenção do IMT, como a administração tributária não podia ignorar tal situação, pelo que devia ter reconhecido a isenção. De resto, parece ser essa a conclusão que, *a contrario*, se pode extrair do n.º 5 do art.º 36.º da LGT, já que o reconhecimento da isenção em causa parece ser “inteiramente vinculada”.

#### **4.2.2. O n.º 3 do art.º 19.º do CIMT**

Ainda que se aceite o mero efeito declarativo do reconhecimento de uma isenção, como a do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, não pode esquecer-se que o n.º 3 do art.º 19.º prevê que uma declaração de modelo oficial para a liquidação do IMT “deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção”. Portanto, mesmo nos casos de isenção, deve o interessado apresentar nos serviços uma declaração de modelo oficial para que essa isenção possa ser reconhecida.

Como bem refere a Requerida, citando o art.º 23.º do CIMT, “nas arrematações, vendas judiciais ou administrativas e adjudicação, servem de base à liquidação os correspondentes instrumentos legais emitidos pelas entidades competentes”. Sucede que a Requerente, quando solicitou a liquidação do IMT, apresentou, para o efeito, documento oficial emitido

pelo administrador de insolvência, contendo aquele documento, a menção expressa de que a transmissão esta isenta de IMT ao abrigo do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.

Pretende a Requerida extrair desta menção o corolário de que o interessado não se limita a solicitar à administração tributária e aduaneira o reconhecimento de uma isenção de que se acha beneficiário, mas antes o reconhecimento da isenção a que a “entidade competente” especificamente se refere. Salvo o devido respeito, não pode o tribunal arbitral acompanhar este entendimento.

O que a lei exige nestes casos é que o interessado requeira o reconhecimento da isenção, cuja apreciação é estritamente vinculada e produz efeitos meramente declarativos. Como é sabido, não está a administração tributária na dependência absoluta do que lhe é apresentado pelo contribuinte. São vários os exemplos em que à administração é conferida a possibilidade de corrigir o que lhe é submetido à apreciação (artigos 19.º, n.º 9; 36.º, n.º 4 e 79.º, n.º 2 todos da LGT e art.º 48.º, n.º 1 do CPPT). Aliás, é muito esclarecedor o n.º 1 do art.º 48.º do CPPT que, sob a epígrafe “cooperação da administração tributário e do contribuinte”, impõe àquela o dever de esclarecer estes “sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem”. Daí que não se ponha sequer o problema da admissibilidade de convalidação a que se refere a Circular n.º 16/88, de 09.08 reapreciada pela Circular n.º 18/95, de 11.10, ambas da Direcção de Serviços dos Imposto do Selo e das Transmissões do Património.

#### **4.2.3. A Circular n.º 5/2011**

O n.º 10 da Circular n.º 5/2011 reza assim:

“10 – Sem prejuízo de tudo o anteriormente exposto, 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.º 36.º, n.º 3, do CIMT e expressamente solicite a verificação e declaração da isenção pelo Chefe do Serviço de Finanças”.

Já o n.º 11 conclui:

“11 – Agindo o contribuinte em respeito pela obrigação ínsita no art.º 36.º, n.º 3, do CIMT e existindo evidência de que havia, em memento anterior e junto das instâncias judiciais, peticionado a isenção sob apreço, deve esta ser considerada como tempestivamente formulada à própria DGCI”.

A disciplina imposta pela Circular n.º 5/2011 não é de molde a sufragar o entendimento que da situação parece fazer a Requerida. Na verdade, do que das disposições que vimos de citar se pode concluir é que a administração tributária não deve ater-se ao que digam ou deixem de dizer as instâncias judiciais, devendo antes procurar dilucidar da reunião dos pressupostos de que depende o reconhecimento automático de uma isenção, desde que a mesma tenha sido requerida, em tempo, pelo contribuinte.

Não restam dúvidas de que a Requerente solicitou ao administrador da execução, antes da transmissão do Imóvel, a respectiva isenção do IMT. E fê-lo invocando o n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, como lhe competia. E quando apresentou o seu requerimento à administração tributária para ver reconhecida a isenção do IMT, a Requerente não omitiu nenhum dado relevante para que a administração pudesse proceder ao seu reconhecimento automático, ainda que sentisse necessidade de proceder à correcção do erro manifesto, nos termos os para os efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 48.º do CPPT.

Portanto, pelas razões aduzidas, não será legítimo admitir que está a Requerente a pretender beneficiar agora, depois da transmissão do bem, de uma isenção que já não está em condições de requerer. Os factos demonstram que assim não é.

É verdade porém que no Instrumento de Adjudicação se refere o art.º 270.º do CIRE, manifestamente inaplicável ao caso dos autos. Contudo, não é menos verdadeiro sustentar que desse documento pode a administração tributária concluir pela isenção do IMT ao abrigo do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, reconhecendo-a como se impunha.

Acresce que se a omissão na verificação ou declaração da isenção do IMT por parte das instâncias judiciais não impede o reconhecimento dessa isenção nos casos em que se mostra que o contribuinte a requereu junto dessas mesmas instâncias antes da transmissão dos bens, não é de estranhar que o mesmo júízo valha quando se está na presença de um erro imputável a essas instâncias, quando é claro que não podem os serviços ignorar esse erro. Parece-nos essa conclusão um corolário dos princípios da justiça e da colaboração a que se referem os artigos 55.º e 59.º, ambos da LGT.

#### **4.3. Conclusão**

Pelo exposto, entende o tribunal arbitral que é ilegal a decisão de indeferimento da reclamação graciosa oportunamente apresentada pela Requerente por não ser conforme à ordem jurídica a prática do acto de liquidação adicional objecto dessa reclamação.

#### **4.4. Dos juros indemnizatórios**

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe 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 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”.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o

processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à administração tributária e aduaneira. Manifestações desse princípio encontramos-las no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT.

O direito à percepção de juros indemnizatórios por parte do Requerente depende da verificação dos seguintes pressupostos: a) erro imputável aos serviços; b) que do referido erro resulte o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido; c) que o erro dos serviços, seja analisado em sede de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.

No caso vertente, o erro imputável aos serviços existe e reside na recusa da Requerida em reparar o que carecia de evidente remédio. Da análise do processo administrativo verifica-se que a Requerida, na fase da reclamação graciosa, poderia e deveria ter dado provimento ao pedido da Requerente, por ter sido por ela transmitidos os elementos necessários e suficientes à indispensável reparação da situação. Errou a Requerida quando entendeu não acatar a pretensão da Requerente, erro que merece ser censurado nos termos da lei, desde logo à luz do que dispõem o art.º 43.º e o art.º 100.º da LGT. Consequentemente, entende o tribunal arbitral que, em tese, tem o Requerente direito a juros indemnizatórios.

## **5. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º n.º ...2015...;
- b) Consequentemente, anular o acto tributário de liquidação e adicional de IMT, notificada à Requerente pelo ofício n.º .../..., de 18.12.2014, no montante de € 348,22 (trezentos e quarenta e oito euros e vinte e dois cêntimos).
- c) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, condenando a Requerida a pagá-los à Requerente, contados desde a data do pagamento indevido até ao seu integral reembolso.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 348,22 (trezentos e quarenta e oito euros e vinte e dois cêntimos).

## **7. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 10 de Fevereiro de 2016

O Árbitro

(Nuno Pombo)