

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 252/2016-T

Tema: IMT - benefício fiscal; art.º 270º, n.º 2 CIRE; art.º 8.º, n.º 1 CIMT, convolação; juros indemnizatórios

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A..., S.A., Sociedade Aberta, com sede na Rua ... n.º..., ...-... Porto, com o capital social de € 1.293.063.324,98 (mil duzentos e noventa e três milhões sessenta e três mil e trezentos e vinte e quatro euros e noventa e oito cêntimos), matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número único de matrícula e pessoa colectiva ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 04.05.2016, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (de ora em diante “IMT”), relativo a prédio que adquiriu, como adiante melhor se verá e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestação tributária.
- 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 (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 18.05.2016, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação dos Senhores Dr. B... e Dr. 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 RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 14.07.2016.
- 1.5. No dia 15.07.2016 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Requerida para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 16.09.2016 a Requerida apresentou a sua resposta.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente é uma instituição de crédito autorizada pelo Banco de Portugal a exercer a actividade bancária.
- 1.8. A Requerentes, no dia 16.07.2012 adquiriu a fracção autónoma designada pela letra “M” do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho da..., sob o art.º n.º..., sito na Rua..., n.º ... (de ora em diante, o

“Prédio”) por adjudicação em execução, no âmbito do Processo de Insolvência de D..., contribuinte fiscal ... (de ora em diante, a “Insolvente”).

- 1.9. O Administrador da Insolvência reconheceu ser a aquisição mencionada em 1.8. beneficiária da isenção de IMT ao abrigo do disposto no art.º 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (de ora em diante, “CIRE”).
- 1.10. O benefício da isenção foi igualmente reconhecido, nos termos do art.º 16.º do CIRE, na respectiva liquidação de IMT.
- 1.11. Os serviços da Requerida vieram posteriormente a considerar não poder a referida aquisição beneficiar de isenção de IMT porquanto o imóvel era propriedade de uma pessoa singular, não pertencia a uma empresa nem se encontrava afecto ao exercício de uma actividade económica.
- 1.12. Sem prejuízo de entender que a isenção a que se refere o n.º 2 do art.º 270.º é aplicável ao caso, e em termos automáticos, sustenta a Requerente que sempre seria a aquisição isenta de IMT nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (de ora em diante, “CIMT”), que opera também ela automaticamente.
- 1.13. Defende ainda a Requerente não poder ser acolhido o entendimento da Requerida segundo o qual o pedido de reconhecimento da isenção não foi tempestivamente formulado, porquanto a Requerente apresentou a Declaração Modelo 1 de IMT no dia 16.07.2012, devendo os serviços de finanças promover o adequado procedimento de reconhecimento automático em caso de omissão na verificação ou declaração da isenção de IMT pelas instâncias responsáveis pelo processo de insolvência.
- 1.14. Tanto mais que a Requerida é parte do mesmo processo de insolvência, conhecendo a posição de credora da Requerente nesse processo.

- 1.15. Pede por fim a Requerente seja reconhecido o direito a perceber juros indemnizatórios, por ter pago prestação tributária indevida, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da Lei Geral Tributária (de ora em diante, “LGT”).

C – Posição da Requerida

- 1.16. A Requerida, na sua resposta, começa por defender-se por excepção, sustentando, primeiro, o erro na forma do processo, porquanto o reconhecimento da isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, implica o recurso a uma acção administrativa e não o pedido de pronúncia arbitral.
- 1.17. Depois, também por excepção, alega a Requerida a incompetência do tribunal arbitral por estar em causa a apreciação de matéria relativa ao reconhecimento de isenções fiscais, o que não cabe na esfera dos poderes de cognoscibilidade atribuídos aos tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD.
- 1.18. Incompetência haverá também, entende a Requerida, por estar à margem da jurisdição arbitral o reconhecimento da isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis no âmbito de processos de insolvência, tanto ao abrigo do art.º 270.º do CIRE como nos termos do art.º 8.º do CIMT, já que a verificação dos respectivos pressupostos recai exclusivamente sobre o órgão judicial onde correu termos o dito processo.
- 1.19. Alega a Requerida que apenas no dia 12.11.2015 a Requerente trouxe à colação a questão da isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, tendo a transmissão do imóvel ocorrido muito antes, no dia 16.07.2012, havendo um prazo de 30 dias, contados da assinatura da adjudicação, para a apresentação da declaração de IMT.

Tal significa, portanto, que no dia 12.11.2015 há muito havia caducado o direito da Requerente ver reconhecido o seu direito à pretendida isenção.

- 1.20. Por impugnação, entende a Requerida não ser aplicável o n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, já que a Insolvente era uma pessoa singular, não sendo uma empresa, tida esta como uma organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica, nem comerciante, não estando sequer demonstrado que o Imóvel estivesse afecto a uma actividade empresarial, de que em todo o caso seria apenas um elemento do activo da empresa e nunca a empresa propriamente dita.
- 1.21. A apreciação do pedido relativo ao benefício fiscal do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT será inconstitucional, por violação dos princípios da confiança e da segurança jurídicas.
- 1.22. No caso dos autos, a liquidação e o pagamento do IMT não precedem o facto translativo do Imóvel, sendo certo que ela tem de basear-se na Declaração Modelo 1 do IMT apresentada pelo sujeito passivo, na qual se declarava uma isenção ao abrigo do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, não sendo admissível uma alteração da causa de pedir em torno do n.º 1 do art.º 8.º CIMT, como pretendeu fazer a Requerente a 12.11.2015.
- 1.23. Acresce que a correcção de erros nas declarações apresentadas só pode ser feita por via da sua substituição, dentro do respectivo prazo legal, nos termos do disposto no art.º 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (de ora em diante, “CPPT”).

D – Conclusão do Relatório

- 1.24. Por despacho de 15.12.2016, o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, uma vez que as partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão.
- 1.25. Por não ter a Requerida prescindido do direito de apresentar as suas alegações, foi fixado prazo para a sua apresentação e para a prolação da decisão, que se previu tivesse lugar até ao dia 14.03.2017.
- 1.26. A Requerente apresentou as suas alegações no dia 19.01.2017, nas quais respondeu às excepções invocadas pela Requerida na sua Resposta.
- 1.27. Quanto ao meio processual empregue e à incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, louva-se a Requerente nas decisões arbitrais e judiciais que cita, onde o problema foi analisado, tendo sido concluído não procederem as mencionadas excepções.
- 1.28. No que toca à intempestividade do pedido de aplicação da isenção do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, alegadamente conducente à formação da excepção de caso julgado parcial, entende a Requerente ser possível a convolação do benefício fiscal do abrigo do art.º 270.º do CIRE, caso se considere que foi indevidamente concedido, para aquele que o dito art.º 8.º do CIMT lhe dispensa.
- 1.29. No mais, manteve a Requerente nas suas alegações o que havia primariamente sustentado no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.30. No dia 27.01.2017 apresentou a Requerida as suas alegações, reforçando o que anteriormente havia já expandido em sede de Resposta.
- 1.31. 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.

- 1.32. 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 possibilidade de “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 das liquidações postas em crise.
- 1.33. O processo não padece de qualquer nulidade. Foram, porém, suscitadas excepções, a saber a da impropriedade do meio processual empregue, a da incompetência do tribunal em razão da matéria e a do caso julgado parcial, pelo que deve o tribunal arbitral apreciar primeiramente estas excepções, já que o resultado desse juízo pode obstar à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

- 2.1.1. A Requerente é uma instituição bancária, prosseguindo as actividades autorizadas às instituições de crédito (art.º 8.º do pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.2 No dia 16.07.2012, no âmbito do processo de insolvência de D..., que corria termos no 1.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca da ..., sob o n.º..., foi emitido pelo administrador da insolvência o Título de Transmissão, por força do qual o Imóvel foi adjudicado à Requerente (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

- 2.1.3 A Requerente era credora hipotecária da Insolvente (doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4 Do Título de Transmissão consta “A presente transmissão está isenta do IMT nos termos do n.º 2 do art.º 270.º do Dec.-Lei 53/04” (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.5 Também no dia 16.07.2012 foi solicitada aos serviços de finanças de Coimbra ... a liquidação do IMT referente à aquisição, em processo de insolvência, do Imóvel (consenso das Partes).
- 2.1.6 Foi feita a correspondente liquidação do IMT, a que corresponde o documento de cobrança de IMT n.º ... (doc. n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.7 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 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.8 Pelo ofício n.º .../... do Serviço de Finanças da..., foi a Requerente notificada para o exercício do direito de audição previsto no art.º 60.º da LGT relativamente à demonstração de liquidação adicional de IMT (art.º 14.º do pedido de pronúncia arbitral e doc. n.º 7, junto com ele).
- 2.1.9 No dia 11.11.2015, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia (doc. n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.10 Pelo ofício n.º..., de 26.01.2012, foi a Requerente notificada do acto de liquidação adicional de IMT do qual consta um imposto a pagar de € 862,50

(oitocentos e sessenta e dois euros e cinquenta cêntimos) (docs. n.º 1 e n.º 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.11 No dia 03.02.2016 a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IMT que lhe foi notificada pelo documento ..., de 03.02.2016 (docs. n.º e n.º 5, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

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

- a) A de saber se é procedente qualquer das excepções invocadas pela Requerida, o que ditará a sua absolvição da instância;
- b) Caso nenhuma das excepções se mostre procedente, a de dilucidar 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;

- c) Por último, a de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação adicional de IMT 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.

3.2. Das excepções invocadas pela Requerida

3.2.1. Da impropriedade do meio processual empregue e da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria

A Requerida entende que a Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral visando atacar a liquidação adicional de IMT. Contudo, o que está em causa é ajuizar da aplicabilidade de dois benefícios fiscais (o do art.º 270.º do CIRE e o do art.º 8.º do CIMT), razão por que o tribunal arbitral é incompetente em razão da matéria e impróprio o meio processual empregue, dado que devia a Requerente ter lançado mão de uma acção administrativa e não de um pedido de pronúncia arbitral, como fez.

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 estavam reunidos os pressupostos para esta poder usufruir de ambas as isenções previstas no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE e no n.º 1 do art.º 8.º do CMIT, à vez, sustentando ainda, como se disse, 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 liquidação adicional de IMT a que se referem os presentes autos. 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 das mencionadas isenções, mas essa apreciação será sempre feita à luz do necessário discernimento sobre a ilegalidade, ou não, do acto de liquidação adicional de IMT que 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.

Sustenta ainda a Requerida que só o órgão judicial onde correu termos o processo de insolvência teria competência para verificar os pressupostos legais de que dependem as isenções em causa. Ora, não pode o tribunal arbitral acompanhar este entendimento.

Como bem recorda a Requerente, a matéria foi já objecto de apreciação pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Vale a pena atentar no que se pode ler no acórdão que foi prolatado no processo n.º 599/2015-T, que merece deste tribunal arbitral absoluta concordância:

“Na verdade, não há qualquer norma especial do processo de insolvência que atribua competência aos tribunais judiciais para reconhecerem isenções

fiscais e o regime geral dos benefícios fiscais contraria inequivocamente essa hipótese.

Com efeito, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) aplica-se a todos os benefícios fiscais (seu artigo 1.º). Do artigo 5.º do EBF resulta que os benefícios fiscais, quando são automáticos, não são objecto de qualquer acto autónomo de reconhecimento, pelo que é no próprio momento adequado a decidir se deve ser praticado um acto de liquidação que se coloca a questão da verificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da ocorrência ou não dos pressupostos do benefício fiscal.

No específico caso da isenção prevista no artigo 270.º do CIRE, está-se perante um benefício fiscal para o qual só se prevê, no artigo 16.º, n.º 2, do CIRE, a necessidade de reconhecimento prévio pela Autoridade Tributária e Aduaneira quando aplicado no âmbito de processo de reestruturação e revitalização de empresas, previsto no Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto. Nos outros casos enquadráveis no artigo 270.º do CIRE, não se prevendo expressamente a necessidade de reconhecimento prévio (nem no CIRE, nem no EBF, nem no artigo 10.º do CIMT), está-se perante isenção de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no artigo 19.º, n.º 1, do CIMT, como resulta do disposto na alínea d) do n.º 8 daquele artigo 10.º.

Por outro lado, sendo o direito a benefícios fiscais direito em matéria tributária, a possibilidade do seu reconhecimento directo pelos Tribunais está reservada aos Tribunais Tributários, através da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos dos artigos 212.º, n.º 3, da CRP, 144.º, n.º 1, da Lei da Organização do Sistema Judiciário (Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto), 49.º, n.º 1, alínea c), do ETAF, 101.º, alínea b) da LGT e 97.º, n.º 1, alínea h) e 145.º do CPPT, pelo que não há qualquer

suporte legal para afirmar a competência exclusiva dos Tribunais Judiciais para reconhecimento da isenção em apreço.”

Não procedem, portanto, as exceções de impropriedade do meio processual e de incompetência do tribunal arbitral, em razão da matéria.

3.2.2. Do caso julgado parcial

Só em sede de audiência prévia, isto é, a 12.11.2015, é que a Requerente trouxe à colação a questão da isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT.

A declaração de liquidação de IMT deve ser apresentada, mesmo nas situações em que estejam em causa isenções fiscais, como dispõe o n.º 3 do art.º 19 do CIMT. E deve sê-lo no prazo de 30 dias contados da assinatura da adjudicação, nos termos do n.º 3 do art.º 36.º do mesmo diploma. Ora, entende, pois, a Requerida que o “pedido de atribuição” da isenção a que se refere o n.º 1 do art.º 8.º do CIMT é totalmente intempestivo porque formulado apenas no dia 12.11.2015 quando a assinatura da adjudicação é de 16.07.2012.

Não há dúvidas de que a Requerente apresentou, no prazo legalmente previsto, a declaração cujo dever de apresentação é imposto pelo n.º 3 do art.º 19.º do CIMT. Fê-lo, todavia, invocando uma isenção que a Requerida entende não ser aplicável à aquisição em causa, tendo o IMT sido liquidado pelos serviços da Administração Tributária e Aduaneira a zeros, na base e com fundamento nessa mesma isenção. Mas a Requerente, sem deixar de sustentar a aplicabilidade da isenção a que se refere o n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, entende ainda ser possível a convolação de um benefício alegadamente indevido num outro que lhe parece absolutamente indisputável.

Ora, é razoável que esta análise possa fazer-se e ela não dispensa um juízo sobre o mérito da causa. Entende, pois, o tribunal arbitral que nos seus poderes de cognição cabe ajuizar da possibilidade de se operar a convolação pretendida pela Requerente, razão por que terá de ser apreciada *ex professo* essa questão.

3.3. A isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT e a possibilidade de convolação

3.3.1. O 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 de que a Requerente, nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, na aquisição do Imóvel, poderia ter beneficiado da isenção do IMT por estarem, à data dessa aquisição, reunidos os pressupostos de que depende a sua aplicação. Na verdade, (i) o Imóvel era propriedade da Insolvente; (ii) a Requerente era credora hipotecária da Insolvente; e (iii) em sede do processo de insolvência foi o Imóvel adjudicado à Requerente, para satisfação dos seus créditos.

3.3.2. O efeito declarativo do reconhecimento da isenção pela Administração Tributária e Aduaneira

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 do mesmo diploma, 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 (de ora em diante, “EBF), 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, à data dos factos. E esses pressupostos são estes:

- (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.

Invoque-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 Transmissão ser emitido por E..., 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 no Título de Transmissão se pode ler “tendo o Banco sido dispensado do depósito do preço restante, nos termos conjugados do disposto no art.º 165.º do CIRE e 887.º, n.º 1 do CPC”.

A disposição do Código de Processo Civil a que o administrador da insolvência se refere é a que hoje corresponde ao art.º 815.º do citado 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, à data dos factos, como importa apurar nos termos do art.º 12.º do EBF, 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, enquadrando adequadamente a situação ao quadro legal em vigor.

Aliás, esta conclusão tanto mais se impõe quanto é sabido que a própria Administração Tributária e Aduaneira tinha conhecimento privilegiado do processo de Insolvência, na qualidade de credora que também era da Insolvente. 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 vinculado”.

3.3.3. 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 (não relevando para o caso, segundo nos parece, o momento em que essa declaração é apresentada face ao efeito translativo do bem).

Dispõe o art.º 23.º do CIMT que “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, depois de solicitada a liquidação do IMT, obteve uma liquidação a zeros com a menção expressa de que a transmissão está isenta de IMT ao abrigo do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE. Com base na declaração do

adquirente, nos termos do disposto no n.º 1 e no n.º 2 do art.º 21.º do CIMT, é a Administração Tributária e Aduaneira que procede à liquidação e que emite o documento de cobrança onde ela consta a zeros. Não se pense que, depois da declaração do contribuinte, a Requerida foi surpreendida e verificou não serem verdadeiros os factos que deram origem ao reconhecimento daquela isenção ou se deparou com uma alteração inesperada e não prevista das circunstâncias de que dependia o benefício previamente obtido. Não. A Insolvente já era, à data da aquisição, uma pessoa singular, não tendo a qualidade de comerciante. Tudo isto era (ou devia ser) já do conhecimento da Requerida.

Sucedem que pretende a Requerida extrair da menção ao art.º 270.º do CIRE do documento em que se consubstancia a liquidação adicional do IMT e do Título de Transmissão emitido pelo administrador da insolvência 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 mencionada, com exclusão de qualquer outra. Salvo o devido respeito, não pode o tribunal arbitral acompanhar este entendimento, que peca por ser incompreensivelmente formalista.

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 tributária e do contribuinte”, impõe àquela o dever de esclarecer este “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 Impostos do Selo e das Transmissões do Património.

3.3.4. 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”.

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 da disposição 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, os administradores de insolvência ou os próprios contribuintes, devendo antes procurar aquilatar da reunião dos pressupostos de que depende o reconhecimento automático de uma isenção, desde que tenha sido requerida, em tempo, a isenção.

Não restam dúvidas de que a Requerente solicitou a isenção do IMT. E quando apresentou a sua declaração 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 se mostrasse necessário proceder-se 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 não estaria (ou não está já) em condições de requerer. Os factos demonstram que assim não é.

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

Acresce que se a omissão na verificação ou declaração da isenção do IMT por parte das instâncias judiciais não impede, antes impõe, o reconhecimento dessa isenção nos casos em que se mostra que o contribuinte a requereu, não é de estranhar que o mesmo júízo valha quando se está na presença de um erro imputável a essas instâncias ou aos contribuintes, quando é claro que não podem os serviços ignorar esse erro. “Deverá o Serviço de Finanças competente promover o adequado procedimento de reconhecimento automático”, lê-se no citado normativo. A promoção do adequado procedimento é, pois, um dever. Parece-nos ser esta conclusão, de resto, um corolário dos princípios da justiça e da colaboração a que se referem os artigos 55.º e 59.º, ambos da LGT.

Aliás, pelo que foi exposto se percebe que a conclusão a que se chegou não se traduz numa violação dos princípios da confiança e da segurança jurídicas, como pretende a Requerida, nem de nenhum outro princípio que bula com o travejamento cimeiro da ordem jurídica portuguesa.

3.4. Conclusão

Assim, à luz do que supra foi referido, entende o tribunal arbitral que é ilegal o acto de liquidação adicional de IMT objecto dos presentes autos.

3.5. 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 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O direito à percepção de juros indemnizatórios por parte da 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 dos documentos trazidos pelas partes aos autos verifica-se que a Requerida, na fase administrativa, poderia e deveria ter dado

provimento ao pedido da Requerente, por terem 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.

Assim, tendo a Requerente pago, dentro do prazo que lhe havia sido concedido, o tributo que pela liquidação adicional posta em crise lhe era exigido, tem ela direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até ao seu integral reembolso.

4. Decisão

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

- a) Julgar improcedentes as excepções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade do acto de liquidação adicional de IMT consubstanciado no documento n.º..., no valor de € 862,50 (oitocentos e sessenta e dois euros e cinquenta cêntimos);
- c) Julgar ainda 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.

5. 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 € 862,50 (oitocentos e sessenta e dois euros e cinquenta cêntimos).

6. 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, 11 de Março de 2017

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, obedecendo à ortografia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.