

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 557/2016-T**

**Tema: IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosa de Imóveis.**

## **Decisão Arbitral**

### **I – RELATÓRIO**

- 1 A..., CF<sup>1</sup> ... residente na Rua ... n.º ... –..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT<sup>2</sup>, sendo requerida a AT<sup>3</sup>, com vista à apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação adicional de IMT<sup>4</sup>, referente ao ano de 2014, incidentes sobre a transmissão onerosa, operada por escritura pública de 13 de Maio de 2014, lavrada no Cartório Notarial da Dr.ª B..., em Lisboa, da fração autónoma designada pela letra ... do artigo urbano ... da freguesia de ... do concelho de Lisboa, conforme notificação da Direção de Finanças de ..., sob registo com aviso de receção, datado de 23 de Julho de 2016 e documento de cobrança ..., no montante de € 6 536,88.
- 2 Que o pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD<sup>5</sup> e automaticamente notificado à AT em 15/09/2016.

<sup>1</sup> Acrónimo de Contribuinte Fiscal

<sup>2</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

<sup>3</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

<sup>4</sup> Acrónimo de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

<sup>5</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 16/11/2016, designado árbitro do tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O tribunal foi constituído em 02/12/2016 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, visa o requerente, a anulação do referido imposto, uma vez que previamente à transmissão solicitou a liquidação de IMT que veio a zero, sem pagamento de imposto por beneficiar do previsto no artigo 270º do CIRE<sup>6</sup>.
- 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que o ato tributário de liquidação adicional em questão foi praticado por órgão territorialmente incompetente, para o efeito, pelo que enferma de vício de incompetência relativa o que provoca a sua anulação
- 7 Considera ainda ilegal o ato de liquidação, uma vez que a transmissão beneficia de isenção ao abrigo do nº 2 do artigo 270º do CIRE, uma vez que a mesma se verificou no âmbito de liquidação de património de massa insolvente para satisfação dos credores da sociedade insolvente, citando nesse sentido quer decisões já proferidas pelos tribunais arbitrais quer de acórdãos do STA.
- 8 Entende também que foi violado o princípio da segurança jurídica e da boa-fé uma vez que o órgão que inicialmente considerou a transmissão isenta, veio posteriormente a revogar o benefício fiscal concedido.
- 9 Por último e como procedeu ao pagamento do imposto, pede o seu reembolso, por o considerar indevido acrescido de juros indemnizatórios, dado ter havido erro imputável aos serviços.
- 10 Na resposta a requerida considera não existir qualquer razão à pretensão do requerente devendo o pedido improcede com as devidas e legais consequências.

---

<sup>6</sup> Acrónimo de Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

- 11 Suporta o seu ponto de vista, também síntese, que, quanto à incompetência territorial ela não se verifica, uma vez que o ato de liquidação tem como referência o local onde é apresentada a declaração modelo 1 para a liquidação do imposto, no caso concreto, o SF da ..., órgão que praticou e é competente para a prática do ato de liquidação.
- 12 Quanto ao benefício fiscal previsto no nº 2 do artigo 270º do CIRE, o mesmo não se aplica ao caso concreto, dado que do mesmo só poderão beneficiar a transmissão da universalidade dos bens da empresa ou o estabelecimento, o que não é o caso.
- 13 Também não houve violação do princípio da segurança jurídica, uma vez que todos os benefícios fiscais concedidos, quer automáticos quer dependentes de reconhecimento, ficam sujeitos à fiscalização pelos diferentes órgãos da AT e o que se verifica, no caso concreto, foi tão só a atuação da AT no cumprimento das suas funções.
- 14 Concluindo pela legalidade do ato de liquidação, não havendo lugar ao reembolso do imposto pago nem do pagamento de juros indemnizatórios.

## **II - SANEAMENTO**

O tribunal foi regularmente constituído, é competente, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Na resposta a AT pediu a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como da produção de alegações orais ou escritas, tendo o tribunal determinado a notificação do requerente para se pronunciar em 10 dias.

Em 27/01/2017 o requerente, veio aos autos dizer que não se opunha à dispensa da reunião do artigo 18º do RJAT, mas que fosse admitida a produção de alegações, por despacho da mesma data o tribunal concedeu 10 dias com trato sucessivo para a produção das alegações.

Em 20/02/2017 o requerente juntou aos autos as suas alegações, verificando-se que, no essencial, se limitaram a produzir o ponto de vista já plasmado na petição. Quanto à requerida, decorrido o prazo concedido, as mesmas não foram juntas.

Tal como se disse no despacho de 16/03/2016, a posição das partes está perfeitamente definida e não enfermando o processo de nulidades, cumpre decidir.

### **III- FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:**

- a) Se o ato de liquidação de IMT aqui posto em crise, praticado pelo chefe do Serviço de Finanças da..., sofre do vício de incompetência relativa e deverá ser anulado.
- b) Se o referido ato sofre de vício de violação de lei e de erro nos pressupostos de facto e de direito e ainda se viola os princípios da segurança, certeza jurídicas e da boa-fé, deverá ser anulado.
- c) Se em caso de anulação, o seu reembolso, deverá ou não ser acompanhado do pagamento de juros de indemnizatórios.

#### **2- Matéria de Facto**

- a) O requerente adquiriu por escritura pública de 13 de Maio 2014, a fração ... do artigo ... da freguesia de ... destinada à habitação.
- b) A referida fração foi adquirida à empresa C..., declarada insolvente em 13 de Fevereiro de 2013, por sentença proferida na mesma data conforme processo 250/13.OTYLSB do 4ºJuízo do Tribunal do Comércio de Lisboa.

- c) A aquisição ocorreu por negociação particular promovida pelo administrador da insolvência e executada por D... Ld<sup>a</sup>.
- d) As propostas para licitação de quaisquer dos imóveis constantes das listagens de imóveis propriedade da insolvente, conforme publicação da leiloeira, tinham que ser apresentadas por escrito até 27 de Dezembro de 2013, constando da respetiva lista a fração adquirida pelo requerente.
- e) O requerente apresentou a sua proposta em 18 de Dezembro de 2013 no valor de € 210 000.00, que veio a ser aceite, tendo sido notificado para proceder ao pagamento nos termos regulados.
- f) Solicitou o pagamento de IMT para efeitos de celebração da escritura de compra e venda, com entrega da respetiva declaração modelo 1 no Serviço de Finanças de ..., tendo sido emitida liquidação a zero, por beneficiar da isenção prevista no artigo 270º do CIRE.
- g) Em 4 de Março de 2016, foi notificado para exercer o direito de audição sobre a demonstração da liquidação adicional do IMT com referência à aquisição da fração já identificada, direito a que prescindiu, vindo a ser notificado, em 21 de Junho de 2016, para pagamento do IMT aqui em litígio, no prazo de 30 dias e que no mesmo prazo poderia reclamar ou impugnar.
- h) Embora não concordando com a referida liquidação efetuou o seu pagamento em 22 de Junho de 2016.

Os factos descritos estão provados por documentos juntos aos autos e consideramos serem os relevantes para apreciação do mérito da causa.

### **3 – Matéria de Direito**

#### **3.1 – Do vício de incompetência relativa do ato de liquidação.**

Veio requerente, em primeira linha, suscitar a questão da incompetência territorial do autor do ato de liquidação, o chefe do serviço de finanças da ..., apelando às disposições

contidas no n.º 2 alínea b) artigo 21.º do CIMT<sup>7</sup>, que determina, no caso de liquidações adicionais, como é a presente, o serviço finanças competente para a prática do ato de liquidação será o da área da situação dos prédios transmitidos.

Por sua vez a AT entende que o requerente não tem razão dado que, considerando que a declaração para a liquidação do IMT foi apresentada no serviço de finanças de ... é este o serviço competente para proceder à liquidação tendo em conta o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 21.º do CIMT.

Transcreve-se o artigo 21.º do CIMT, na parte com interesse ao caso em apreço:

“1- O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base na declaração do sujeito passivo ou oficiosamente, considerando-se, para todos os efeitos legais, o ato tributário praticado no serviço de finanças competente.

2- Para efeitos do número anterior, são aplicáveis as regras seguintes:

a) Quando a liquidação for efetuada com base na declaração do sujeito passivo, considera-se competente para a liquidação do IMT, o serviço de finanças onde é apresentada a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º;

b) Nos casos em que a liquidação é promovida oficiosamente considera-se competente para a liquidação do IMT, o serviço de finanças da área da situação dos prédios, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

3-...”

Verifica-se que as liquidações são feitas pelos Serviços Centrais da AT, considerando-se as mesmas praticadas pelos serviços de finanças competentes para a prática do ato, quer elas tenham origem em declaração do sujeito passivo ou sejam oficiosas. No caso concreto e

---

<sup>7</sup> Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

por iniciativa dos interessados, foi apresentada, no serviço de finanças da ..., declaração de modelo oficial a solicitar a liquidação tendo sido emitida nota de liquidação a zero por se considerar a transmissão isenta, nos termos do artigo 270º do CIRE. Posteriormente a AT, concluiu que era devido imposto e procedeu à respetiva liquidação adicional, tendo a mesma sido promovida pelo serviço de finanças da... . É entendimento do tribunal que, tendo em conta as disposições contidas na alínea a) do nº 2 do artigo 21º, conjugadas com o disposto no artigo 19º nº 1 e nº 2 do artigo 31º todos do CIMT, o serviço de finanças competente para a liquidação só pode ser o serviço de finanças que o praticou e sendo assim improcede a invocada incompetência territorial.

### **3.2 – Dos vícios de violação da lei erro nos pressupostos de facto e de direito e da violação dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé.**

No que respeita aos vícios de violação da lei erro nos pressupostos de facto e de direito, alega o requerente que a transmissão em questão deve beneficiar da isenção prevista no artigo 270º do CIRE, apesar de se estar em presença de uma venda isolada de imóvel que integrava a massa insolvente, não sendo necessário que a transmissão esteja integrada na transmissão da universalidade do estabelecimento ou empresa. Neste sentido refere decisões proferidas por tribunais do CAAD e acórdãos do STA<sup>8</sup>.

Por sua vez a AT entende que a isenção invocada e pretendida apenas tem lugar em situações de transmissão da universalidade de bens associados ao exercício da atividade económica da empresa, ora o requerente não adquiriu a universalidade da empresa, nem a sua aquisição teve em vista a manutenção da atividade empresarial, pelo que improcede o ponto de vista do requerente uma vez que se trata de aquisição isolada.

O que está verdadeiramente em questão é saber se o artigo 270º do CIRE contempla a isenção de IMT na aquisição onerosa de imóveis independentemente, da sua transmissão estar ou não integrada na universalidade da empresa ou estabelecimento, como no caso aqui em apreço em que o imóvel foi adquirido separadamente dessa universalidade.

---

<sup>8</sup> Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

Transcrevemos o citado normativo, para melhor analisar:

“1 - Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis integrados em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

- a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;
- b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;
- c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

2 - Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta, integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

Há já vários Acórdãos do STA e decisões dos tribunais arbitrais em questões semelhantes à dos presentes autos e vamos seguir de perto o decidido no Acórdão n.º 0949/11, de 30 de Maio de 2012, e que também foi seguido no processo 95/2015 do CAAD.

Vamos transcrever, na parte que consideramos interessar ao caso em apreço, o referido Acórdão do STA

“Em face da letra da lei, quer uma, quer outra das interpretações são defensáveis, afigurando-se, contudo, gramaticalmente mais correcta a sustentada pela Administração tributária, pois que os verbos “vender”, “permutar” e “ceder” são todos eles verbos transitivos, daí que na frase a referência à “empresa ou estabelecimentos desta” surgisse como complemento directo de todos três. Esta interpretação, choca, contudo como bem observado na sentença recorrida, com aquilo que o legislador consignou no n.º 49 do preâmbulo do CIRE no que respeita aos benefícios fiscais, onde se afirma que: «mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais», sendo certo que a alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF



isentava de imposto municipal de sisa as transmissões de bens imóveis integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa que decorram, designadamente, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa. E choca, também como bem observado pelo Ministério Público em 1.ª instância (cfr. o parecer de fls. 66 a 68 dos autos) com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º39/2003, de 22 de Agosto, pois que, no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)».

Pode, é certo, defender-se que, na perspectiva do legislador do CIRE, as diferenças quanto ao âmbito da isenção de IMT relativamente à que existia no CPEREF para a SISA não se afiguraram como essenciais, daí que não lhes haja feito qualquer referência particular. É que, designadamente em matéria fiscal, nem sempre o preâmbulo dos diplomas espelha com rigor o respectivo conteúdo, não sendo sequer inédito que incluam menções que o articulado da lei infirma (cfr. no que respeita à SISA/IMT o Acórdão deste Supremo Tribunal de 3 de Novembro de 2010, rec.nº 499/10).E pode, também, defender-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, na matéria que nos ocupa, o Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo a apenas nos casos de venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento. Se assim foi, contudo, não teria respeitado o sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito da credencial parlamentar que lhe foi conferida. Como é sabido, entre dois sentidos da lei, ambos com apoio pelo menos mínimo na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vicia de inconstitucionalidade. É por essa razão fundamentalmente que

se entende que a decisão recorrida não merece censura, pois que sendo embora duvidoso que o legislador ordinário do CIRE tenha pretendido conferir à isenção de IMT prevista no n.º 2 do seu artigo 270.º o mesmo âmbito que tinha a anterior isenção de SISA prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF, a opção do sentido da sua restrição não lhe era consentida, pois que em matéria de benefícios fiscais legisla em domínio reservado à Assembleia da República, havendo que respeitar os limites que esta lhe fixe, designadamente os respeitantes ao sentido e extensão da autorização (cfr. o n.º 2 do artigo 165.º da Constituição da República)”.

Partilhando este tribunal do que foi defendido no Acórdão citado, que o n.º 2 do artigo 270º do CIRE tem aplicação não só às transmissões onerosas de imóveis integradas na universalidade da empresa ou do estabelecimento da massa insolvente, mas também às transmissões isoladas de elementos do seu ativo, como é o caso, desde que integradas no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, concluímos que assiste razão ao requerente devendo a liquidação de IMT ser anulada, sem necessidade de apreciar as questões de violação dos princípios de segurança jurídica e da boa-fé suscitados pelo requerente no pedido de pronúncia.

### **3.3 – Pagamento de juros indemnizatórios conjuntamente com o reembolso do IMT**

Anulada a liquidação, o artigo 46º do CIMT, nºs 1 e 3 determinam que são devidos juros indemnizatórios, previstos no artigo 43º da LGT<sup>9</sup>, assim, uma vez declarada a ilegalidade da liquidação de IMT e a sua consequente anulação a AT fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, conforme artigo 100º da LGT.

---

<sup>9</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária

Comprovado o pagamento do IMT em questão pelo requerente tem o mesmo direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos precisos termos do citado artigo 43º, nº 1, da LGT e artigo 61º do CPPT<sup>10</sup>.

#### **IV DECISÃO**

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar improcedente a invocada incompetência territorial do serviço de finanças da ... para a prática do ato de liquidação de IMT, suscitada pelo requerente.
- b) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação do ato de liquidação de IMT e o seu reembolso ao requerente no montante de € 6 536,88 acrescido dos respetivos juros indemnizatórios calculados à taxa legal, desde a data em que ocorreu o pagamento e a data em que ocorra o reembolso.
- c) Fixar o valor do processo € 6 536,88 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC<sup>11</sup>, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT<sup>12</sup>.
- d) Fixar as custas, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante de € 612,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 30 de Março de 2017

---

<sup>10</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

<sup>11</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

<sup>12</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas Nos Processos de Arbitragem Tributária

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro

Arlindo José Francisco