



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 12/ 2012-T**

**Tema: IMT - revogação parcial do ato de liquidação de IMT, juros indemnizatórios**

## **Decisão Arbitral <sup>1</sup>**

**Processo n.º 12/2012-T**

**Autor / Requerente:** Sociedade “...”

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira

### **I - RELATÓRIO**

**1.** Em 23 de Janeiro de 2012, a Sociedade ..., pessoa colectiva número ... com sede social na ..., submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 30.º n.º 1, 6.º n.º 1 e 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (de ora em diante designado, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT) visando a declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) n.º ..., de ... de Setembro de 2004, emitido pela Direcção-Geral dos Impostos, no montante de € 46.553,61 (quarenta e seis mil quinhentos e cinquenta e três euros e sessenta e um cêntimos)

---

<sup>1</sup> Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem Tributária), com versos em branco e por mim revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

acrescido dos respectivos juros indemnizatórios, previstos nos artigos 30.º n.º 1 alínea e) e 43.º ambos da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 61.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), contados a partir de ... de Setembro de 2004. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, à anulação parcial da liquidação impugnada na parte em que excede o cálculo previsto no artigo 45.º n.º 3 do Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (CIMT).

**2.** Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, de 31 de Janeiro de 2012, foi designado como árbitro único o signatário Olívio Augusto Mota Amador, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.

**3.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Autora alegou, em resumo, o seguinte:

**3.1.** A questão central nos presentes autos respeita à interpretação e aplicação do disposto nos artigos 2.º n.º 3 alínea c), 22.º n.º 4 e 44.º n.º 1 do CIMT.

**3.2.** A Autora discorda frontalmente do entendimento da Administração Fiscal, considerando ilegal o acto de liquidação do IMT.

**3.3.** O acto de liquidação do IMT é ilegal, porque o acto translativo consistente na utilização dos poderes decorrentes da procuração irrevogável, de forma a adquirir a propriedade plena das instalações da ..., nunca chegou a realizar-se, pois a referida procuração foi revogada, sem que tivesse sido formalizada qualquer aquisição sobre o imóvel

**3.4.** Nunca ocorreu qualquer acto de tradição relativamente às instalações da ... nem foram utilizados os poderes conferidos na dita procuração irrevogável.

**3.5.** A partir do momento em que a “...” passou a pertencer ao grupo económico “...”, o motivo que enformou a celebração da procuração extinguiu-se e, em consequência, foi a mesma revogada.

**3.6.** Ao caso *sub judicis* aplica-se o disposto no artigo 22.º n.º 4 do CIMT, devendo ser consequentemente anulada a liquidação de IMT efectuada aquando da outorga da referida procuração irrevogável.

**3.7.** Mesmo que assim não se entenda deverá aplicar-se o artigo 45.º n.º 1 do CIMT. Assim, poderá obter-se a anulação proporcional do IMT liquidado, se antes de decorridos oito anos sobre a transmissão se vier a verificar a condição resolutiva ou se der a resolução do contrato.

**3.8.** A solução referida no n.º anterior implica a anulação (ainda que parcial) da liquidação impugnada na parte em que exceda o cálculo previsto no artigo 45.º n.º 3 do CMIT, porque o legislador confere ao contribuinte o benefício de “recuperar” parte proporcional do imposto liquidado aquando da transmissão do imóvel, caso sobrevenha, num determinado período de tempo, um motivo que extinga o negócio jurídico que motivou a liquidação do imposto.

**4.** No pedido de pronúncia arbitral o Autor indicou duas (2) testemunhas a inquirir caso fosse necessário e juntou nove (9) documentos.

**5.** A Requerida no uso da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, com a redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, revogou parcialmente o acto de liquidação de IMT, por despacho do Director Geral de ... de ... de 2012, exarado na informação n.º .../2012 da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso (DSCJC). A revogação parcial do acto controvertido foi realizada ao abrigo do disposto no artigo 45.º do CIMT. A Requerida reconhece que, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, existe direito a juros indemnizatórios sobre o montante anulado proporcionalmente, contados a partir de ... de Setembro de 2007, ou seja, um ano após a apresentação do pedido para restituição do imposto,

**6.** A Autora tendo sido notificada da revogação parcial do acto tributário cuja legalidade foi suscitada veio, em ... de ... de 2012, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 13.º do RJAT, afirmar que aceita a revogação parcial do acto, mas não prescinde de ver reconhecido o seu direito à restituição da quantia indevidamente paga a título de IMT, na proporção de 6/8 do valor total pago, acrescida dos respectivos juros indemnizatórios, previstos nos artigos 30.º n.º 1 alínea e) e 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT, desde ... de Setembro de 2006, data em que foi apresentada a reclamação graciosa e solicitada a devolução do pagamento indevidamente efectuado ou, no máximo, a partir da data da formação de presunção de

indeferimento tácito da reclamação graciosa (ou seja, ... de Março 2007) até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

**7.** A Requerida, em 9 de Março de 2012, reafirmou que tais juros indemnizatórios são apenas devidos após o decurso do prazo de um ano desde a apresentação do pedido de restituição, nos termos do artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT.

**8.** O tribunal arbitral foi constituído em 14 de Março de 2012, na sede do CAAD (cfr., acta de constituição do tribunal arbitral). A Autora declarou aceitar a revogação parcial do acto de liquidação nos termos decididos pela Requerida e manter a pretensão quanto à contagem dos juros indemnizatórios, de acordo com o alegado no requerimento junto aos autos. A Requerida declarou não aceitar a pretensão da Autora quanto aos juros indemnizatórios, em conformidade com o requerimento que se encontra junto aos autos.

**9.** Em 20 de Março de 2012, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

**9.1.** Quanto à pretensão da Autora ao pagamento de juros indemnizatórios a partir da data do pagamento do imposto parcialmente anulado, a Requerida entende que a mesma carece de qualquer fundamento legal por inexistir erro imputável aos serviços que justifique o ressarcimento nos termos pretendidos.

**9.2.** Quanto à pretensão da Autora ao pagamento de juros indemnizatórios a partir da data do pedido para a restituição do imposto, apresentado a ... de Setembro de 2006, decorre do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 43.º da LGT que a responsabilidade dos serviços pelo atraso na restituição do imposto não ocorre no momento da apresentação daquele pedido mas depois de decorrido um ano sobre a sua apresentação sem que seja restituído o imposto ao contribuinte.

**9.3.** A Requerida entende também que não tem fundamento o pagamento de juros indemnizatórios decorridos seis meses sobre o pedido para a restituição do imposto, tanto mais que o prazo para a conclusão do procedimento, consignado no n.º 1 do artigo 57.º da LGT é uma concretização do princípio da celeridade e diligência que tem em vista à formação da presunção de indeferimento tácito para efeitos da constituição do direito de impugnação judicial ou recurso contencioso.

**9.4.** Em suma, a Requerida entende que a Autora tem direito a juros indemnizatórios nos termos do previsto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

**9.5.** Os referidos juros são devidos quanto à parte do IMT objecto de anulação proporcional prevista no artigo 45.º do CIMT ( $€46.553,61 * 6/8 = € 34.915,20$ )

**9.6.** A contagem dos juros deve iniciar-se, nos termos do artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT, a partir de um ano após a entrega do pedido para a restituição, ou seja, a partir de ... de Setembro de 2007, à taxa de 4% ao ano (taxa anual de juros legais fixada ao abrigo do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil, aplicável por força do n.º 10 do artigo 35.º da LGT, ex vi do n.º 4 do artigo 43.º do mesmo diploma).

**10.** Na mesma data da resposta a Requerida procedeu à junção do Processo Administrativa Tributário (PAT) e de dois documentos (ofício circulado n.º ..., de ... da DSJT e o acórdão do STA no processo n.º ...).

**11.** Realizou-se, de seguida, em 30 de Março de 2012, a primeira reunião do tribunal arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT.

As partes foram ouvidas e declararam não invocar qualquer excepção susceptível de ser apreciada e decidida antes de se conhecer o pedido.

As partes não apresentaram correcções às peças processuais.

As partes foram expressamente ouvidas sobre a apresentação de alegações orais em audiência marcada para o efeito. Ambas as partes prescindiram da apresentação de alegações orais. Assim, nos termos do artigo 18.º n.º 2 do RJAT o Árbitro decidiu o prosseguimento do processo designando data para a prolação da decisão arbitral. (cfr., acta da primeira reunião do tribunal arbitral).

**12.** Em 12 de Abril de 2012 a Autora requereu a junção de três documentos (doc.nº 1: acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, de ..., e sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do ..., de ...; doc. nº 2: nota de liquidação relativa aos juros indemnizatório devidos; doc. nº 3: requerimento de execução da sentença) considerados pertinentes para a boa decisão da presente lide. Por acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, de 10 de Março de 2011, relativamente a uma situação fáctica e de direito

em tudo idêntica à dos presentes autos, foi determinada a anulação parcial da liquidação do IMT na parte excedente ao cálculo previsto no artigo 45.º n.º 3 do CIMT. A Autora foi notificada, em ... de Abril de 2012, da nota de liquidação relativa aos juros indemnizatórios devidos por força daquela anulação parcial. A Administração Tributária naquela situação equivalente à dos presentes autos de processo arbitral calculou a quantia de € 13.878,45 a título de juros indemnizatórios nos exactos termos peticionados pela Autora, ou seja, com o início da respectiva contagem reportado à data da presunção de indeferimento tácito da reclamação então apresentada pela aqui Autora.

**13.** O Árbitro através do despacho, de 18 de Abril de 2012, determinou, nos termos do disposto na alínea a) do artigo 16.º do RJAT, a notificação da Requerida para se pronunciar no prazo de oito dias. Após o decurso do referido prazo seria proferido despacho a fixar nova data para a prolação da decisão arbitral.

**14.** Em 26 de Abril de 2012 a Requerida pronunciou-se sobre o requerimento superveniente da Autora considerando que a situação reportada pela Autora não se afigura minimamente susceptível de influir na interpretação da lei e da decisão a proferir. Acrescenta que eventuais erros que possam ser praticados pela Administração Tributária na interpretação e aplicação da lei aos factos não são susceptíveis de relevar nos termos pretendidos pela Autora, sob pena de violação do princípio da legalidade tributária.

**15.** A data da prolação da decisão arbitral foi fixada em 14 de Maio de 2012, por despacho do Árbitro, de 1 de Maio de 2012, e posteriormente alterada para 21 de Maio, por despacho do Arbitro, de 14 de Maio de 2012.

## **II. QUESTÕES DECIDENDAS**

**16.** Em face do exposto, nos números anteriores, a principal questão a decidir é saber qual o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios a favor da Autora devem ser contados desde a data do pagamento do IMT (... de Setembro de 2004), ou desde a data da apresentação da reclamação graciosa (... de Setembro de 2006), ou desde a formação de presunção de indeferimento tácito da

reclamação graciosa (... de Março de 2007) ou, por fim, no prazo de um ano desde a apresentação do pedido de restituição (... de Setembro de 2007).

### **III. SANEAMENTO**

**17.** O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º n.º 1, 30.º n.º 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

**18.** Não foram suscitados incidentes pelas Partes.

**19.** A Autora conforme é descrito no ponto n.º 12 apresentou um articulado superveniente que importa agora apreciar. Para assegurar o respeito pelo princípio do contraditório foi notificada a Requerida e fixado prazo para esta se poder pronunciar. A Requerida pronunciou-se nos termos descritos no ponto n.º 14.

Considerando que a Autora só tomou conhecimento de um dos documentos (nota de liquidação) que junta em data posterior à realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral. Considerando também, que nos documentos apresentados existem algumas semelhanças com a situação fáctica e de direito dos presentes autos. Nestes termos, é admitida a junção aos autos dos referidos documentos.

**20.** Não existem mais questões prévias sobre as quais o Tribunal se deva pronunciar.

### **IV. FUNDAMENTOS DE FACTO**

**21.** Tendo em conta o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

- A) Em 29 de Setembro de 2004 no ...º Cartório Notarial de ... a ... outorgou uma procuração irrevogável, à ... para esta vender, em seu nome e representação, a si, Mandatária, um prédio urbano situado na ..., freguesia da ..., concelho de ..., com o

preço de € 716 209,30 (setecentos e dezasseis mil duzentos e nove euros e trinta cêntimos).

- B)** O IMT devido pela outorga da procuração irrevogável, identificada na alínea anterior, foi liquidado, em ... de Setembro de 2004, no Serviço de Finanças de ... após preenchimento da Declaração para Liquidação do IMT (Modelo 1), nos termos dos artigos 19.º, 20.º e 21.º do CIMT., que ficou arquivada no Cartório Notarial junto com a procuração.
  
- C)** O IMT no montante de € 46.553,61 (quarenta e seis mil quinhentos e cinquenta e três euros e sessenta e um cêntimos) foi pago, em ... de Setembro de 2004, conforme documento n.º ... junto aos presentes autos.
  
- D)** A ... de Março de 2005 o ... formalizou a alienação da sociedade ... à ... tendo sido alterada a denominação das sociedades.
  
- E)** Em ... de Setembro de 2006, no Notário ..., sito na ..., a ..., anteriormente denominada "...", procedeu à revogação dos poderes conferidos à ..., anteriormente denominada "...", pela procuração lavrada, em ... de Setembro de 2004, e identificada na alínea A)
  
- F)** Em ... de Setembro de 2006, a ... apresentou na Direcção Distrital de Finanças de ... reclamação graciosa (proc. n.º ...) visando a anulação do IMT liquidado e pago.
  
- G)** Conforme consta do PAT o Chefe do Serviço de Finanças de ..., em ... de Setembro de 2006, remeteu para o Director de Finanças de ... a reclamação graciosa, identificada na alínea anterior, com informação do T.A.T. Adjunto a propor o indeferimento da reclamação.
  
- H)** O Director de Finanças de ... não proferiu decisão sobre a reclamação graciosa tendo-se, produzido acto tácito de indeferimento em ... de Março de 2007.

- I)** Em ... de Junho de 2007 a Autora intentou junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de ... impugnação judicial do acto de liquidação de IMT identificado na anterior alínea B).
- J)** Em ... de Fevereiro de 2012 por despacho o Director-Geral, exarado na informação n.º .../2012 da DSCJC, revogou parcialmente o acto de liquidação de IMT, ao abrigo da anulação proporcional prevista no artigo 45.º do CIMT, com o correspondente reconhecimento a juros indemnizatórios sobre o montante anulado proporcionalmente, contados a partir de ... de Setembro de 2007, um ano após a apresentação do pedido para a restituição do imposto , nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.
- K)** Em ... de Março de 2012, a Autora aceitou a revogação parcial do acto de liquidação de IMT, não prescindindo de ver reconhecido o seu direito à restituição da quantia indevidamente paga a título de IMT, na proporção de 6/8 do valor total pago, acrescida dos respectivos juros indemnizatórios, previstos na alínea e) do n.º 1 do artigo 30.º e 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT, desde ... de Setembro de 2006, data em que foi apresentada a reclamação graciosa e solicitada a devolução do pagamento indevidamente efectuado ou, no máximo, a partir da data da formação de presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada (ou seja, ... de Março de 2007) até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

## **V. FUNDAMENTOS DE DIREITO**

**22.** A matéria de facto está fixada (vd., supra n.º 21) e importa agora determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões já enunciadas (vd., supra n.º 16).

**23.** O pedido objecto dos presentes autos arbitrais era a declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação de IMT identificado no n.º 1, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios. Subsidiariamente, caso assim não se entendesse, à anulação parcial da liquidação impugnada na parte em que excede o cálculo previsto no artigo 45.º n.º 3 do CIMT. Atendendo à revogação parcial do acto de liquidação supra identificado realizada pela Requerida e aceite pela Autora (vd., supra 21. J) e K))a instância prossegue apenas para a

determinar o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios, porque as partes têm posições diferentes neste ponto. A Requerida reconhece que a Autora tem direito a juros indemnizatórios desde ... de Setembro de 2007, mas contesta que a Autora tenha direito a juros indemnizatórios entre ... de Setembro de 2004, data da liquidação e pagamento do IMT, e ... de Setembro de 2007.

**24.** As normas legais determinantes na análise desta questão são o artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do CPPT. O artigo 43.º da LGT define as situações que originam o pagamento de juros indemnizatórios. O artigo 61.º do CPPT define os prazos de pagamento e os termos inicial e final da contagem dos juros indemnizatórios. Estas duas normas têm de ser entendidas em consonância.

**25.** Quando por erro imputável aos serviços da administração fiscal o contribuinte paga indevidamente um tributo e o acto de liquidação foi impugnado através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial no respectivo prazo legal (artigo 43.º n.ºs 1 e 2 da LGT) os juros indemnizatórios são contados desde a data do pagamento do imposto indevido até que seja emitida a respectiva nota de crédito (artigo 61.º n.º 5 do CPPT).

**26.** De acordo com a matéria fáctica fixada (vd., supra n.º 21 A), B) e C)) não se verificou qualquer erro imputável aos serviços da administração fiscal que tenha resultado no pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente previsto. A revogação parcial do acto de liquidação (vd., supra n.º 21 J) é determinada pela verificação do facto de que a Autora, de acordo com decisões de estratégia empresarial, procedeu à revogação por mútuo acordo da procuração irrevogável (vd., supra n.º 21 E) Por isso, está afastada a possibilidade do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43 n.º 1 da LGT e do artigo 61.º n.º 5 do CPPT.

**27.** Quando não existe erro dos serviços mas verifica-se um atraso na restituição do imposto que é imputável à administração fiscal os juros indemnizatórios são contados a partir de um ano após o pedido de revisão do acto tributário (artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT). Esta norma refere expressamente apenas a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, Assim, a interpretação literal desta norma torna-a inaplicável à situação dos autos, porque a Autora não utilizou o mecanismo da revisão do acto tributário, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, tendo apresentado uma reclamação graciosa.

**28.** Tendo presente o disposto no artigo 9.º do Código Civil, a interpretação do artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT não deve ser exclusivamente literal. Com efeito a reclamação graciosa é um meio de impugnação administrativa de actos de liquidação e o pedido de revisão do acto de liquidação, apresentado dentro do prazo legal de impugnação administrativa, constitui também a um meio impugnatório a que podem ser atribuídos efeitos idênticos aos de uma reclamação graciosa. Por isso, concordamos com o Juiz Conselheiro Jorge Lopes Sousa, quando afirma “...*tendo em mente o princípio da unidade do sistema jurídico que é o elemento interpretativo primacial e a coerência valorativa e axiológica das soluções legais que ele postula, deve entender-se que é reconhecido direito a juros indemnizatórios fora dos casos em que há erro imputável aos serviços, nas situações em que o contribuinte deduziu reclamação graciosa e teria direito a esses juros se tivesse apresentado um pedido de revisão do acto de liquidação.*” (Cfr., Jorge Lopes Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. I, Áreas Editora, 6ª ed., 2011 pp. 558).

Este entendimento encontra-se também expresso no Acórdão de 30 de Setembro de 2009, no processo 0520/09, do Supremo Tribunal Administrativo, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Nestes termos, o artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT deve aplicar-se também aos casos em que foi apresentada reclamação graciosa, tal como nos presentes autos.

**29.** Na factualidade objecto dos presentes autos arbitrais (vd., supra n.º 21 F) G) H) e J)) resulta a existência de atraso significativo na restituição do imposto imputável à administração fiscal, por isso, a Autora tem direito a juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 43.º n.º 3 alínea c) da LGT.

**30.** A reclamação graciosa foi apresentada em ... de Setembro de 2006 (vd., n.º 21 F)). Os juros indemnizatórios contam-se a partir do termo do ano posterior à apresentação da referida reclamação, ou seja, ... de Setembro de 2007. Assim, o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios é ... de Setembro de 2007

## **VI. DECISÃO**

Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral:

- Reconhece à Requerente o direito à restituição da quantia de € 34 915,20 (trinta e quatro mil novecentos e quinze euros e vinte cêntimos) correspondente à proporção de 6/8 do valor total pago a título de IMT, devido à revogação parcial do acto de liquidação.

- Condena a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios contados a partir de ... de Setembro de 2007, à taxa apurada de harmonia com o disposto nos artigos 43.º n.º 4 e 35.º n.º 10 da LGT e artigo 559.º n.º 1 do Código Civil.

- Nega provimento à pretensão da Requerente relativamente ao pedido de contagem dos juros indemnizatórios.

Custas calculadas nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) em função do valor do pedido, a cargo da Requerente, Sociedade “...” e da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, na proporção, respectivamente, de 1/10 e 9/10, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 21 de Maio de 2012

O Árbitro

(Olívio Mota Amador)