

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 555/2017-T**

**Tema: IMT – Legitimidade.**

## **Decisão Arbitral**

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 28 de Dezembro de 2017, acorda no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., S.A., com o número de identificação fiscal..., doravante designado por “Requerente”, requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IMT no valor de € 7.475,07, com a anulação da liquidação em causa e a restituição à Requerente do imposto indevidamente pago, acrescida de juros indemnizatórios, desde a data de pagamento do imposto indevido até à data a emissão da respetiva nota de crédito, nos termos do disposto nos artigos 43.º e 100.º da LGT.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que com fundamento no disposto no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, existe manifesta ilegalidade na liquidação do IMT, ilegalidade confirmada e evidenciada pelo teor da Circular nº 4/2017.

E que o entendimento defendido pela Autoridade Tributária de que apenas estavam isentas de IMT as transmissões de imóveis que abrangessem a universalidade da empresa insolvente ou o seu estabelecimento era já controverso e foi objeto de diversas decisões judiciais e arbitrais em sentido oposto, razão pela qual veio a AT atualizar, por circular da DSIMT (nº 4/2017), o seu entendimento sobre a isenção de IMT no âmbito de processos de insolvência, no sentido já amplamente defendido pelas decisões judiciais e arbitrais e que tem a sua base no texto legal em vigor.

E que, como tal, a transmissão isolada de bens da empresa insolvente passa a estar isenta de IMT desde que integre um plano de insolvência ou de pagamento, ou se trate de atos praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, sendo esse o caso, alega, do imóvel vendido ao Banco B..., SA e dado em locação financeira à Requerente.

Concluindo que estando a operação isenta de IMT, nos termos do disposto no artigo 270º, nº 2 do CIRE (entendimento actualmente também perfilhado pela AT e vertido na Circular nº 4/2017), foi indevidamente liquidado o IMT no valor de € 7.475,07, pelo que deve ser anulado o ato e restituído o valor pago pela Requerente.

1.4. A AT, por seu turno, vem defender-se por excepção, defendendo ilegitimidade da Requerente alegando que os termos do contrato de locação financeira celebrado apenas tem eficácia entre os contraentes, tratando-se de um regime negociado e acordado entre as partes, que apenas a estas diz respeito e vincula, pelo que, diz, o acordado no contrato de locação em causa nos autos nada releva para a presente acção.

Mais refere que relativamente à relação jurídica tributária controvertida subjacente à aquisição em causa, o sujeito passivo desta relação é o Banco B..., pois foi ele o obrigado a

pagar o imposto enquanto adquirente do bem imóvel conforme determina o art.º 4º do IMT.

E que foi aquela a única entidade responsável pelo pagamento do valor que foi liquidado enquanto adquirente do imóvel, na quantia de € 7.475,07.

O que se traduz, diz, no facto de Banco B... e apenas este, poder ter interesse directo em demandar, bem como interesse directo em obter uma legítima tutela jurídica sob a pretensão de que se pretende fazer valer.

Não tendo a Requerente comprovado documentalmente que é o sujeito da relação jurídica tributária subjacente à aquisição do imóvel - uma vez que é o Banco B... o adquirente do imóvel, e foi o Banco quem declarou a compra e consta como obrigado, e pagou a liquidação de IMT - não se vê, vem dizer, como pode a Requerente arguir que tem legitimidade para apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral.

Nestes termos, conclui que as normas aplicáveis ditam que a Requerente carece de legitimidade para impugnar o acto de liquidação de IMT a que se refere o pedido de pronúncia arbitral, o que gera a ilegitimidade processual da Requerente, nos termos do disposto na alínea e) do art.º 577.º do novo CPC, constituindo excepção dilatória, obstando, por isso, a que o tribunal conheça do mérito da causa e dando lugar à absolvição da instância, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 278.º do novo CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do art.º 2.º alínea e) do CPPT e alínea e) n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT.

1.5. Entendeu o Tribunal, nos termos do peticionado pela Requerida, e que não mereceu oposição por parte da Requerente, dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT. Foi identificada uma excepção, tendo a Requerente, em 15 de Fevereiro de 2018, apresentado requerimento de resposta à excepção invocada pela Requerida, onde invocou igualmente a nulidade da liquidação e requereu a intervenção provocada do Banco B... e subsidiariamente a sua

intervenção como assistente. A Requerida, em 01 de Março de 2018, apresentou requerimento de resposta ao requerimento de resposta às excepções apresentado pela Requerente. Em 15 de Março de 2018 a Requerente veio aos autos requerer a junção de dois documentos, o que foi admitido pelo Tribunal e notificado à Requerida para se pronunciar ao abrigo do princípio do contraditório. O Tribunal respondeu a estes pedidos no seu despacho arbitral datado de 12 de Abril de 2018. A questão da excepção dilatória invocada pela Requerida da alegada falta de legitimidade será apreciada na presente decisão.

Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações, querendo, tendo ambas optado por fazê-lo.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao fim do prazo legal.

\* \* \*

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

## **2. QUESTÃO A DECIDIR**

O *thema decidendum* é o de se determinar com fundamento no disposto no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE se existe manifesta ilegalidade na liquidação do IMT, por erro nos pressupostos, tendo este imposto sido indevidamente liquidado pela Requerida, no valor de € 7.475,07, devendo o acto ser anulado e restituído o valor do imposto à Requerente.

No entanto, e porque foi pela AT na sua Resposta aduzida matéria de excepção, importa desta conhecer primeiro, porquanto a sua procedência implica a absolvição da instância arbitral e o não conhecimento do pedido.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) No dia 13 de março de 2017, o Banco B..., SA adquiriu à massa insolvente da C..., SA, sociedade comercial anónima de direito espanhol, pelo preço de € 115.001,00, a fracção autónoma designada pela letra “C” correspondente a um estabelecimento no rés-do-chão com entrada pelo nº..., a qual faz parte do prédio urbano sito no ... e Rua ..., nº..., ..., ..., ..., ... e ..., da freguesia de ..., concelho do Porto, descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº ... e inscrito na matriz predial respetiva sob o artigo ... da União das freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., dando-o em locação financeira à Requerente. (Cfr. Documentos nºs 1 e 2 juntos pela Requerente com o pedido arbitral).

B) A C..., SA foi declarada insolvente, em 14 de julho de 2006, no âmbito do Processo nº .../06 do Juzgado Mercantil nº ... de Madrid, cuja sentença transitou em julgado em 9 de maio de 2007, pertencendo o imóvel em causa, entre outros, à massa insolvente da C..., SA, (Cfr. Documentos n.ºs 1 e 3 juntos pela Requerente com o pedido arbitral).

C) Este imóvel não era o único imóvel pertencente à massa insolvente da C..., SA., a qual é proprietária de outras 4 fracções (Cfr. Documento nº 4 junto pela Requerente).

D) Em 10/03/2017 o Banco B..., S.A. apresentou a declaração Modelo 1 referente à aquisição que iria concretizar da fracção “C” do artigo urbano nº ... da União das

freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ... à massa insolvente da “C..., SA.” (Cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida).

E) O Banco B..., S.A. na mesma data solicitou a liquidação de IMT relativa a aquisição, do prédio urbano supra identificado, tendo efectuado pagamento do DUC n.º..., no valor de € 7.475, 07 (Cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida e Documento n.º 5 junto pela Requerente).

F) Na escritura pública junta pela Requerente como documento n.º 1, consta que o Banco B..., S.A. procedeu a um contrato de locação financeira com esta que tem por objecto o imóvel em causa nos autos.

G) Resulta do referido contrato (pontos 3. e 13.1 das Condições Particulares e artigo 4º, nº 2 das Condições Gerais) que o financiamento não incluiu o valor do IMT, cabendo à Requerente suportar financeiramente e integralmente o imposto devido pela transmissão do imóvel, objeto da locação financeira.

H) Resulta igualmente do referido contrato (ponto 3.5. das Condições Particulares) que é à Locatária que incumbe impugnar e/ ou contestar e/ou reclamar de eventuais adicionais de IMT ou das avaliações que a AT faça ao imóvel, podendo o locador igualmente fazê-lo, mas neste caso correndo as despesas, custos e encargos com essas acções por conta da Locatária.

I) A sociedade D..., Lda, em declaração datada de 5 de Março de 2018, procedeu ao pagamento do IMT em causa nos autos, tendo declarado sido reembolsada pela Requerente (Cfr. Documento junto pela Requerente).

J) A Requerente apresentou pedido de Revisão oficiosa da liquidação de IMT titulada pelo documento nº ... (Cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida).

K) No dia 19 de Outubro de 2017, a Requerente apresentou um requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – cfr. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

#### **4. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

#### **5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## 6. DO DIREITO

### 6.1. Da matéria de Excepção: Da alegada ilegitimidade da Requerente.

De acordo com o disposto no artigo 608.º, n.º 1 do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29º do RJAT, “(...) a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância (...)”, devendo o juiz “resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Apreciemos, então, a matéria de excepção invocada pela Recorrida.

O art.º 9.º do CPPT prevê que:

- 1 - *Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.*
- 2 - *A legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal.*
- 3 - *A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários.*
- 4 - *Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.”.*

Face a esta configuração importa verificar se a Requerente, em nome individual, tem legitimidade ativa, nos termos do n.º 4 do art.º 9.º do CPPT para interpor a presente acção arbitral.



Considerando que foi intentada uma impugnação arbitral, estamos no âmbito do processo judicial e não no âmbito do procedimento tributário, realidades que não se devem confundir.

E como tal aplica-se o disposto no n.º 4 do art.º 9.º do CPPT, o qual prevê que têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores do referido preceito, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.

Da conjugação do referido n.º 4 e do n.º 1 do art.º 9.º do CPPT têm legitimidade para intervir no processo judicial tributário os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

Como diz Jorge Lopes de Sousa, *in CPPT*, 6.ª edição, página 490, “*Está-se perante um interesse legalmente protegido quando a lei não protege directamente um interesse particular, mas um interesse público que, se for correctamente prosseguido, implicará a satisfação simultânea do interesse individual. Neste caso, o particular não pode exigir da Administração a satisfação do seu interesse, apenas podendo exigir-lhe que não o prejudique ilegalmente. Por isso, para ser possível esta exigência, é necessário que exista uma norma que estabeleça a forma de a Administração realizar o interesse público na situação conexa com o interesse particular, com a consequente proibição de esta atuar de forma ilegal.*”.

Relativamente à relação jurídica tributária controvertida subjacente à aquisição em causa nos autos, dúvidas não há de que o sujeito passivo desta relação e o devedor do imposto em causa nos autos é o Banco B..., pois foi ele o obrigado a pagar o imposto enquanto adquirente do bem imóvel conforme determina o artigo 4.º do Código do IMT.

Perante a Requerida, foi o Banco B... que foi o titular da relação jurídico-tributária constituída (transmissão que constituía o facto tributário que deu origem à relação

jurídica), porquanto o artigo 5.º do Código do IMT determina que a obrigação tributária se constitui no momento em que ocorre a transmissão. Assim, no caso dos autos o momento da transmissão ocorreu com a escritura pública de compra e venda, em que está consignado que o contraente comprador é o Banco B... .

A Requerente invoca que como ela suportou em último lugar o pagamento desse imposto - reembolsando a sociedade D..., Lda - tal facto dá-lhe legitimidade para impugnar a relação jurídico-tributária que se constituiu entre o Banco B..., como vimos, e a Requerida.

Como diz Ana Paula Dourado, *in* Lições Direito Fiscal, 2015, página 79, “*Só o fenómeno da repercussão tributária implica um conceito diferente, o conceito de contribuinte de facto, o qual é um conceito não jurídico, porque extrapola a relação jurídica tributária e não atribui direitos nem deveres (...). Todavia, o nosso art. 18.º, n.º 4, a), depois de afirmar que não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, atribui-lhe direito de reclamação, recursão, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro). Ou seja, reconhece legitimidade processual ativa ao consumidor final ou adquirente dos serviços para reclamar administrativamente ou impugnar judicialmente o ato tributário.*”.

Continuando, dizendo que: “*(...) a repercussão legal implica que quem a suporta é sujeito passivo (repercussão legal é a que existe no IVA), e só a repercussão fática, não prevista na lei, é que não atribui legitimidade procedimental e processual a quem suporta o encargo do imposto.*”.

Negrito nosso

São casos de repercussão legal para além do IVA, também os impostos especiais de consumo.

*In casu*, a repercussão que existiu foi meramente fáctica, não decorrendo de nenhuma lei tributária, nem sequer de nenhuma norma do regime jurídico da locação financeira que imponha tal obrigação ao locatário.

Pronunciando-se num caso com contornos similares a este, o Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 01898/021, 2.ª Secção, veio considerar que as obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão por contrato de direito privado, salvo se a lei tal autorize.

Transcreve-se, infra, a jurisprudência firmada neste aresto:

*“Nos termos do artº 9º, nº 4, do CPPT têm legitimidade no processo judicial tributário os contribuintes, as partes dos contratos fiscais E QUAISQUER OUTRAS PESSOAS QUE PROVEM UM INTERESSE LEGALMENTE PROTEGIDO.*

*Não basta ter um interesse de facto por se ter pago uma prestação tributária. É preciso que a lei dê protecção a esse interesse, em termos de permitir a sua defesa em juízo. Tem de ser um interesse legítimo.*

*Ora, um interesse somente é legítimo ou legalmente protegido quando está ancorado na lei e não num contrato de direito privado.*

*Considera-se relação jurídico-tributária a estabelecida entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas (artº 1º, nº 2, da Lei Geral Tributária).*

*In casu*, a recorrente não é titular de qualquer relação jurídico-tributária com a administração tributária, precisamente porque titular dessa relação é somente a locadora que fez o requerimento. Por outro lado, nenhuma lei equipara, para efeitos fiscais, a locatária à locadora. E foi por isso que quem fez o requerimento que foi indeferido foi a locadora e não a locatária.

*Nos termos do artº 9º, nº 1, da LGT é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. Significa isto que*

---

<sup>1</sup> Acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

*se um interesse não estiver legalmente protegido não existe o direito de acesso à justiça fiscal. Não se conhece nenhuma lei que conceda protecção aos interesses da recorrente. Nos termos do artº 18º, nº 4, al. a), da LGT, não é sujeito passivo da relação tributária quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de impugnação nos termos das leis tributárias.*

*Ora, a repercussão a que a recorrente se refere não é a legal, mas a resultante de um contrato de direito privado e que vincula apenas as partes nesse contrato. Por outro lado, nenhuma lei tributária confere à recorrente o direito de impugnar.*

*De acordo com o artº 29º, nº 3, da LGT, “as obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão inter vivos, salvo nos casos previstos na lei”.*

*Logo, o contrato de direito privado entre locador e locatário não é susceptível de transmitir para este a obrigação tributária daquele. Não há qualquer lei que permita essa transmissão.”.*

O que ocorreu nos autos foi que a responsabilidade pelo pagamento do imposto (o qual acabou por ser assumida pela Requerente-locatária no contrato de locação financeira) decorreu, exclusivamente, de um contrato de direito privado, obrigando exclusivamente e só as partes desse contrato e não a Requerida, que nem fez parte do mesmo, não se reconhecendo a existência de um interesse legalmente protegido na interpretação que dele faz o Tribunal.

Razão pela qual se decide pela procedência da excepção dilatória invocada pela Requerida, a qual dita a sua absolvição da instância, nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 278.º do novo CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do art.º 2.º alínea e) do CPPT e alínea e) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Quanto à nulidade invocada pela Requerente do acto tributário de liquidação em causa nos autos, o mesmo não se verifica, porquanto por força do disposto na alínea d), do artigo 2.º do CPPT, aplica-se ao procedimento tributário o regime constante do Código do Procedimento Administrativo no que respeita ao regime da invalidade do acto administrativo, pelo que, só são nulos os actos a que falte qualquer dos elementos

essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade, como sucede com os actos previstos no artigo 161.º daquele Código, não atribuindo a Requerente na sua impugnação arbitral à liquidação em causa a falta de nenhum desses elementos essenciais, nem existindo norma que preveja expressamente essa nulidade.

A este respeito importa dizer que a regra geral no regime de invalidade do acto tributário é a da anulabilidade, de harmonia com o disposto no artigo 163.º do CPA, só sendo nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade, como acontece com os actos previstos a título exemplificativo no artigo 161º daquele Código.

O Tribunal Central Administrativo Norte, no processo n.º 00075/02, 2.ª Secção do Contencioso Tributário decidiu em caso de inexistência ou nulidade absoluta do negócio, que:

*“No caso de se provar que não ocorreu a factualidade típica prevista na lei fiscal como fonte da obrigação do imposto, designadamente por inexistência ou nulidade do negócio pressuposto pela A.Fiscal na tributação, terá de concluir-se que o conseqüente acto tributário da liquidação está viciado por inexistência de facto tributário, impeditivo da actividade liquidadora face ao princípio da legalidade tributária a que se encontra sujeita a A.Fiscal por força do art. 8º da LGT. E os actos que ela porventura tenha praticado em violação do dito princípio são anuláveis, e não nulos, posto que a violação desse princípio não se enquadra na previsão normativa do citado art. 133º do CPA. E assim sendo, não podem eles ser impugnados a todo o tempo, mas só no prazo previsto no nº 1 do art. 102º do CPPT.”.*

Pelo que, *in casu*, inexistente nulidade do acto tributário de liquidação.

## **7. DECISÃO**

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo a Requerida da instância.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em **Euro 7.475,07**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **Euro 612,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Junho de 2018.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

*Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.*

*A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*