

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 324/2014-T

Tema: IMT – isenção de imposto; locação financeira

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Eduardo Paz Ferreira e Dr.^a Maria Manuela do Nascimento Roseiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-06-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A, S.A. (doravante A ou Requerente), com sede na ..., ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Vila Franca de Xira sob o número único de matrícula de Pessoa Colectiva n.º ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99º e o n.º 1 do artigo 102º do CPPT.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

A Requerente pede pronúncia arbitral sobre a legalidade do acto de liquidação de Imposto Municipal de Transmissões Onerosas de Imóveis (doravante IMT) do ano de 2009, e respectivos juros compensatórios, no montante de € 295.734,40, cuja cópia consta do documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, contra os quais foi deduzida Reclamação Graciosa que veio a ser expressamente indeferida, indeferimento esse que,

caso a pronúncia ora requerida resulte na consideração da ilegalidade do acto tributário em causa, pede que seja igualmente anulado.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 07-04-2014, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 09-04-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira na mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 16-06-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que a pretensão da Requerente carece de base legal e suscitando a questão prévia de saber se na impugnação de uma liquidação adicional podem ser invocados vícios da liquidação originária, defendendo que, a dar-se resposta afirmativa, o pedido de pronúncia arbitral será extemporâneo.

A Requerente respondeu à excepção suscitada, defendendo que ela não tem fundamento.

As Partes prescindiram da prova testemunhal e a Requerente.

Por despacho de 24-09-2104, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas por um período de 10 dias, iniciando-se com a notificação do presente despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente o prazo para alegações da AT.

As Partes não apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Não se divisam possíveis obstáculos à apreciação do mérito da causa, para além da excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou expressamente todos os factos alegados pela Requerente que, por isso, se consideram provados por acordo:

- a) Em 15.12.1998, foi celebrado entre a aqui Requerente, na qualidade de locatária, e um consórcio de Sociedades Financeiras [composto por B, S.A. (à qual sucedeu o C), D S.A. (à qual sucedeu o E) e F, S.A. (à qual sucedeu o G)], enquanto entidades locadoras, um contrato de locação financeira do imóvel supra identificado (cópia do contrato de Locação Financeira celebrado e cuja cópia, foi junta ao pedido de pronúncia arbitral como Documento n.º 9, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) Entre as condições determinadas no aludido contrato, constava que a referida locação tinha como duração estabelecida o prazo de doze anos, pelo que a data prevista de termo do contrato era — no início do contrato — o dia 15.12.2010 (ponto III das Condições Particulares — página 2 do Documento n.º 9);
- c) Estava prevista nas Cláusulas Décima Quarta e Décima Quinta das Condições Gerais do Contrato de Locação, a possibilidade de antecipação do seu termo inicial, através da antecipação da compra, pelo locatário, do imóvel locado;
- d) Consagrava a Cláusula Décima Quarta das Condições Gerais do contrato, sob a epígrafe de "Termo ao Contrato", que "O presente contrato tem o seu termo final na data indicada nas Condições Particulares, salvo se a LOCATÁRIA optar pelo disposto na cláusula seguinte";
- e) Sob a epígrafe "Opção de compra antes do Termo [inicial] do Contrato", estatuiu então o referido contrato de locação que:

"UM - A LOCATÁRIA pode optar pela aquisição do imóvel antes do termo [inicial] do presente contrato, desde que se verifiquem, cumulativamente, as restantes condições:

- a) Não esteja em mora quanto ao pagamento das rendas;*
- b) Não esteja em incumprimento quanto a qualquer das obrigações emergentes do presente contrato.*

DOIS — O preço de venda será o valor em dívida acrescido de uma penalização de 3% (três por cento) e dos respectivos impostos ou taxas originados até essa data, ainda que venham a ser apresentados à LOCADORA posteriormente.

TRÊS— A LOCADORA obriga-se, desde já, a outorgar a escritura de compra e venda no prazo máximo de cento e vinte dias a contar do pagamento do preço.

QUATRO — Se as partes não chegarem a acordo quanto a quaisquer condições do contrato de venda previsto nesta cláusula, subsiste o contrato de locação financeira nos precisos termos ora estipulados" (Cláusula Décima Quinta das Condições Gerais constantes do Documento n.º 9);

- f) Em 2009, a Requerente encontrava-se a atravessar uma fase marcada por graves problemas de liquidez e insuficiência de tesouraria, que estavam a impedi-la de levar a cabo a sua actividade e de honrar os seus compromissos, pelo que tinha necessidade de efectuar uma «estruturação financeira da sua dívida.
- g) Nessa altura, em conjunto com as Instituições de Crédito acima referidas, a Requerente procurou uma solução para mitigar esse problema de tesouraria, tendo a solução sido encontrada através da aquisição antecipada, seguida de nova locação financeira do imóvel supra identificado, ou seja, através de uma operação *Sale and Leaseback*;

- h) Através desta operação (Sale and Leaseback), a Requerente, antecipando o *términus* do contrato de locação em vigor e fazendo-lhe seguir-se a imediata celebração de um contrato de venda, seguido de (nova) locação financeira, permitiu criar o fluxo financeiro (correspondente à diferença entre o valor da venda do imóvel ao abrigo do novo contrato de locação financeira e o montante necessário para proceder à antecipação do contrato de locação que se encontrava em vigor a essa data) necessário para dar seguimento à sua actividade;
- i) Por forma a concretizar tal operação, foi então necessário antecipar a aquisição do imóvel em apreço e cujo prazo inicialmente estabelecido no contrato de locação era o dia 15.12.2010;
- j) Assim, ao abrigo da Cláusula Décima-Quinta das Condições Gerais, antecipou a data inicialmente estabelecida no contrato de locação financeira celebrado (15.12.2010) e, a 25.11.2009, procedeu à aquisição do imóvel, tendo, para o efeito, nos termos da citada Cláusula e por força da referida antecipação, efectuado o pagamento às LOCATÁRIAS (G, E e C) do "do valor em dívida" — no qual se encontra incluído o valor das rendas e o valor residual correspondentes aos seguintes montantes:
- (i) €404.522,18, ao G;
 - (ii) € 638.298,44, ao E;
 - (iii) € 745.978,43, ao C; (cópia dos respectivos dos comprovativos dos valores determinados pelas Locatárias juntos ao pedido de pronúncia arbitral como Documentos n.ºs 10 a 12, cujos teores se dão como reproduzidos, perfazendo um total de € 1.812.833,87);
- k) Foram ainda pagas àquelas, também ao abrigo da citada Cláusula quer as respectivas "penalizações" quer as respectivas despesas de processo;
- l) Por forma a concretizar a referida antecipação do contrato de locação com opção de compra, no dia 25.11.2009 (ou seja, treze meses antes do fim do prazo inicialmente consagrado no contrato de locação financeira) foi celebrada, perante o Cartório Notarial de H, a respectiva escritura

pública, então designada por Rescisão e Compra e Venda, entre os LOCADORES e a aqui Requerente (documento junto ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 3, cujo teor se dá como reproduzido);

- m) Na escritura referida consigna-se que *"tendo a sociedade locatária optado pela compra antecipada do referido imóvel, nos termos previstos no contrato de locação, pela presente escritura, os primeiros outorgantes na invocada qualidade e pelo preço de UM MILHÃO OITOCENTOS E DOZE MIL OITOCENTOS E TRINTA E TRÊS EUROS E OITENTA E SETE CÊNTIMOS, já recebido (...), vendem à sociedade «A, SA.», o imóvel atrás identificado."*;
- n) Constando ainda dessa escritura que: *"(...) em consequência deste acto, se dá por cumprido o referido contrato de locação financeira, devendo ser cancelada a respectiva inscrição predial"*;
- o) Nesse mesmo dia, a Requerente pagou, a título de IMT, através do DUC ..., a importância de € 117.834,20 (Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido) correspondente ao IMT calculado com base no valor da venda constante da escritura celebrada, ou seja, no montante de € 1.812.833,87;
- p) A Requerente efectuou o pagamento do IMT por forma a não inviabilizar a realização da escrita na medida em que, já na altura, a Requerente entendia que não havia fundamento para a referida liquidação de IMT, mas, por saber que aquele acto era apenas provisório, ficou a aguardar pela liquidação definitiva a fim de reagir pelos meios legais;
- q) Tratando-se da 1ª transmissão após a entrada em vigor da reforma do património, a Requerente sabia desde logo que o imóvel iria ser sujeito à avaliação geral destinada a determinar o seu VPT actual;
- r) Através das notificações das fichas de avaliação n.ºs ... a ..., todas elas datadas de 24.08.2010, foi a Requerente notificada do resultado da avaliação, tendo sido atribuído ao somatório das fracções que compõem

- o prédio em causa, um VPT total de € 4.549.760,00 (Documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- s) Trinta e um meses depois, mais precisamente no dia 25.03.2013, e tendo por base a avaliação efectuada ao imóvel, foi a Requerente notificada, através do ofício n.º ..., datado de 20.03.2013, da liquidação definitiva de IMT devido pela aquisição do imóvel acima identificado, ocorrida a 25.11.2009, o qual ascendia a € 295.734,40 (Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- t) Fundamentando a liquidação no artigo 12.º, n.º 1 do CIMT e artigo 27.º, n.º 1, al. a) do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11 e tendo em consideração o pagamento de IMT efectuado no dia 25.11.2009 — no montante de € 117.834,20 —, a AT solicitou à Requerente que esta procedesse ao pagamento, a título de IMT, da importância de € 177.900,20, correspondente à diferença entre o IMT liquidado provisoriamente em 2009 e o IMT efectivamente devido nos termos da liquidação definitiva, no montante de € 295.734,40;
- u) Não obstante o pagamento de IMT efectuado a 25.11.2009 — e apurado a título provisório com base no valor de compra constante da escritura —, entendeu a Requerente que, estando em causa o exercício do direito de opção de compra do imóvel, no âmbito de um contrato de locação financeira, ainda que através da antecipação do prazo inicialmente estabelecido, não era devido qualquer IMT, pelo que apresentou, no dia 12-06-2013, reclamação graciosa contra a mencionada liquidação de IMT no montante de € 295.734,40 (Documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- v) Por ofício n.º ..., datado de 06.01.2014, foi a referida reclamação graciosa totalmente indeferida, com os fundamentos constantes da informação REC-...anexa ao mencionado ofício (Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- w) Em 19.12.2013, a Requerente pagou a quantia de € 177.900,20, relativa à liquidação adicional referida (documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- x) A A foi objecto de uma inspecção, de âmbito geral, ao exercício de 2009, por parte da AT, a qual foi encerrada sem qualquer correcção por parte desta (cópia da notificação do resultado da acção de inspecção junta ao pedido de pronúncia arbitral como Documento n.º 13, cujo teor se dá como reproduzido);
- y) Em 07-04-2014, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não foram dados competência não provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

A decisão da matéria de facto, para além dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral baseia-se no acordo das Partes, já que a Autoridade Tributária e Aduaneira expressamente aceitou como verdadeiros todos os factos alegados.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da extemporaneidade

Na decisão da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou intempestiva a reclamação graciosa da liquidação originária.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da extemporaneidade da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, embora, confusamente,

a coloque em termos «*de saber se, na reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação adicional do IMT, pode o reclamante invocar vícios da liquidação originária ou, pelo contrário, se o direito de reclamação graciosa ou impugnação judicial se limita aos fundamentos da liquidação adicional, caso em que o presente pedido de pronúncia arbitral se deveria considerar extemporâneo*» (ponto 43 da Resposta).

À face da própria tese que a Autoridade Tributária e Aduaneira defende no presente processo, que é a de que a liquidação adicional tem autonomia em relação à primeira, é manifesto que a Requerente pode impugnar a liquidação adicional, que tempestivamente impugnou através de reclamação graciosa, com fundamento nos vícios que entender, pois «*a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial*» (artigo 70.º, n.º 1, do CPPT) e «*constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade*» (artigo 99.º do mesmo Código).

Assim, é manifesto que, quanto à liquidação adicional, a Requerente pode pedir a declaração da sua ilegalidade com os fundamentos que entender, sejam ou não comuns à liquidação originária.

Por isso, improcede a questão prévia suscitada, nos termos em que é colocada no presente processo.

3.2. Questão do conhecimento do pedido principal e ou do pedido subsidiário

A Requerente formula um pedido principal e um pedido subsidiário.

O pedido principal tem como pressuposto que a liquidação adicional não é autónoma em relação à liquidação inicial (artigos 52.º, 53.º, 61.º e 62.º do pedido de pronúncia arbitral, além de outros).

A questão da autonomia é relevante pelo facto, que foi fundamento do indeferimento da reclamação graciosa, de a reclamação pode ser intempestiva se a liquidação inicial se se entender que é autónoma em relação à liquidação adicional.

De qualquer forma, independentemente da questão da intempestividade foi apreciada na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, à face dos termos em que a Requerente coloca a questão do conhecimento dos pedidos principal e subsidiário, a primeira questão a apreciar é a de saber se a liquidação adicional é autónoma em relação à

inicial, ou se se está perante uma primeira liquidação provisória que consubstancia com a segunda, posterior à avaliação, uma única liquidação: se se entender que há autonomia, a Requerente pretende que seja apreciado o pedido subsidiário.

a) **Questão da autonomia ou não das liquidações**

A situação fáctica relevante é a seguinte, em resumo:

- a Requerente adquiriu o prédio referido nos autos em 25-11-2009, tendo pago nesse dia o IMT, no montante de € 117.834,20;
- a Requerente não impugnou a liquidação, por qualquer forma, até 12-06-2013, data em que apresentou uma reclamação graciosa, na sequência de avaliação do imóvel e de uma liquidação adicional daquele imposto, relativa à mesma transacção, liquidação de que foi notificada em 25-03-2013;
- na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, comunicado por ofício datado de 06-01-2014, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;
- a Requerente defende, em suma, que a liquidação efectuada em 2009 foi provisória e que aguardou a liquidação definitiva, que é a liquidação adicional, pelo que entende estar em tempo para impugnar a totalidade da liquidação do IMT;
- a Requerente formulou um pedido principal, abrangendo a declaração de ilegalidade das duas liquidações e um pedido subsidiário, em que é pedida apenas a declaração de ilegalidade da liquidação adicional.

Os artigos 19.º, 22.º, 36.º, 41.º, 42.º e 43.º do CIMT, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 19.º

Iniciativa da liquidação

1 - A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida.

2 - A liquidação é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem a iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, sem prejuízo dos juros compensatórios a que haja lugar e da penalidade que ao caso couber.

Artigo 22.º

Momento da liquidação

1 - A liquidação do IMT precede o acto ou facto translativo dos bens, ainda que a transmissão esteja subordinada a condição suspensiva, haja reserva de propriedade, bem como nos casos de contrato para pessoa a nomear nos termos previstos na alínea b) do artigo 4.º, salvo quando o imposto deva ser pago posteriormente, nos termos do artigo 36.º.

Artigo 31.º

Liquidação adicional

1 - Em caso de omissão de bens ou valores sujeitos a tributação ou havendo indícios fundados de que foram praticados ou celebrados actos ou contratos com o objectivo de diminuir a dívida de imposto ou de obter outras vantagens indevidas, são aplicáveis os poderes de correcção atribuídos à administração fiscal pelo presente Código ou pelas demais leis tributárias.

2 - Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º, promove a competente liquidação adicional.

(...)

4 - A liquidação adicional deve ser notificada ao sujeito passivo, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a fim de efectuar o pagamento e, sendo caso disso, poder utilizar os meios de defesa aí previstos.

Artigo 36.º

Prazos para pagamento

1 - O IMT deve ser pago no próprio dia da liquidação ou no 1.º dia útil seguinte, sob pena de esta ficar sem efeito, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

(...)

Artigo 41.º

Garantias

1 - Sem prejuízo do disposto nos artigos seguintes, os sujeitos passivos podem socorrer-se dos meios de garantia previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - Para efeitos do disposto neste artigo e seguintes, é competente o serviço de finanças que tenha efectuado a liquidação.

Artigo 42.º

Revisão oficiosa da liquidação

À revisão oficiosa da liquidação aplica-se o disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Artigo 43.º

Legitimidade para reclamar ou impugnar

1 - Os sujeitos passivos e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação, ou impugná-la, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - Quando se invocar, como prova de um dos fundamentos alegados, documento ou sentença superveniente, os prazos contam-se desde a data em que se tornar possível obter o documento ou do trânsito em julgado da sentença.

Não se encontra ou nestas ou noutras normas do CIMT qualquer alusão a «liquidação provisória» e «liquidação definitiva», aplicável à situação em apreço, prevendo-se, antes, como em relação à generalidade dos impostos, a existência de uma liquidação inicial e a possibilidade de ser efectuada uma liquidação adicional. O artigo 27.º do CIMT, invocado pela Requerente, refere-se às liquidações relativas a prédios omissos, relativamente aos quais não há nenhuma avaliação prévia para efeitos fiscais, o que não sucede no caso em apreço, em que o prédio estava avaliado.

À face do CIMT, designadamente das normas indicadas, a liquidação inicial, efectuada em momento anterior ao acto ou facto translativo, relativamente a um prédio não omissos, que foi avaliado para efeitos fiscais e cujo valor consta da matriz predial, é uma liquidação para todos os efeitos, que pode ser impugnada por via administrativa, através de reclamação graciosa ou pedido de revisão ou recurso hierárquico, ou por via contenciosa, nos termos previstos na LGT e no CPPT, com resulta do teor expresso dos transcritos artigos 41.º, n.º 1, e 43.º, n.º 1, do CIMT, que se limitam a fazer remissões para o regime geral de impugnação de actos de liquidação.

Por outro lado, a liquidação inicial, como as liquidações relativas à maior parte dos impostos, pode ser seguida de ou não de uma liquidação adicional.

Na verdade, também no caso do CIMT, não é forçoso que à primeira liquidação, efectuada no momento invocado no artigo 22.º, se siga uma liquidação adicional, pois, mesmo nos casos em que seja obrigatória uma nova avaliação de prédio já avaliado para efeitos fiscais, apenas haverá uma liquidação adicional se o resultado da avaliação justificar uma tributação sujeito passivo à que foi determinada na liquidação inicial.

Por isso tem de se concluir que a tese da Requerente de que depende o conhecimento do pedido principal não tem suporte legalmente.

Na verdade, a liquidação que precede o acto ou facto translativo, prevista no artigo 22.º, n.º 1, do CIMT, não é uma liquidação provisória, cuja perfeição esteja dependente de uma posterior liquidação adicional, a praticar nos termos do artigo 31.º do mesmo Código, sendo antes uma liquidação substancialmente idêntica a qualquer outro acto de liquidação autónomo, a que é aplicável o regime geral de impugnação de actos de liquidação, como decorre dos artigos 41.º e 43.º, n.º 1, do mesmo diploma.

Assim, não se verificando o pressuposto de que a Requerente fez depender o conhecimento do pedido principal, fica prejudicado o seu conhecimento, tendo de passar-se a apreciar o pedido subsidiário.

b) Apreciação do pedido subsidiário

A questão que é objecto do pedido subsidiário é a da legalidade ou ilegalidade da liquidação adicional no valor de € 177.900,20.

Está em causa, como a Requerente sintetiza no artigo 127.º do pedido de pronúncia arbitral, «*saber se, à altura dos factos acima relatados (Novembro de 2009), o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 311/82 permitia isentar a compra e venda de um imóvel realizada pelo locatário no âmbito de um contrato de locação financeira, mesmo quando o termo inicialmente fixado desse contrato fosse objecto de antecipação pelas partes*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceita que essa isenção é possível após a redacção que a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, deu ao referido artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 311/82, de 4 de Agosto, mas que não se aplicava a isenção à face da redacção inicial.

Aquele artigo 3.º, na redacção inicial, estabelece o seguinte:

Artigo 3.º

Transmissão de imóveis locados a favor do locatário

Está isenta de sisa a transmissão por compra e venda a favor do locatário, no termo da vigência do contrato de locação financeira e realizada nas condições nele estabelecidas, da propriedade ou do direito de superfície constituído sobre os imóveis locados.

A redacção introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, é a seguinte:

Artigo 3.º

Transmissão de imóveis locados a favor do locatário

Está isenta de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis a transmissão por compra e venda a favor do locatário, no exercício do direito de opção de compra previsto no regime jurídico do contrato de locação financeira, da propriedade ou do direito de superfície constituído sobre o imóvel locado.

A tese da Autoridade Tributária e Aduaneira assenta na expressão «no termo da vigência do contrato de locação financeira» que interpreta como reportando-se ao final do período previsto no contrato de locação.

A Requerente defende que aquela expressão se reporta ao momento em que o contrato deixa de vigorar, que pode não coincidir com o termo de vigência previsto no contrato, pois quando as partes no contrato acordam em antecipar o seu termo, fixando um novo termo de vigência, passa a ser este o termo de vigência.

É manifesto que ambas as interpretações têm correspondência no texto legal, pois naquela redacção inicial daquele artigo 3.º, não se faz referência ao termo de vigência *inicial* do contrato e, por isso, é compatível com a possibilidade de acordo das partes no contrato, no sentido de modificarem o termo de vigência inicialmente acordado.

Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 18-06-2014, proferido no processo n.º 0805/13, entendeu mesmo que só a interpretação que aqui defende a Requerente «permite fazer uma aplicação da norma que vai ao encontro do espírito com que o legislador editou o DL n.º 311/82».

Refere-se neste aresto, corroborando esta afirmação:

Na verdade sempre foi sua intenção, “...tendo em vista assegurar um adequado grau de neutralidade fiscal, isenta-se de sisa a transmissão por compra e venda a favor do locatário, no termo da vigência do contrato de locação financeira e realizada nas condições nele estabelecidas, da propriedade ou do direito de superfície constituído sobre os imóveis locados e estabelece-se uma disciplina que permite a isenção do imposto de transacções dos bens adquiridos pelas sociedades de locação financeira, quando locados a empresas que, se os adquirissem directamente, poderiam beneficiar dessa isenção”, cfr. preâmbulo daquele DL.

Ou seja, o legislador teve em vista expressamente que a compra e venda a favor do locatário fosse realizada nas condições nele estabelecidas (no contrato), no termo da vigência do contrato de locação financeira.

Prevendo-se expressamente no contrato que a aquisição poderia ser antecipada, relativamente ao prazo inicialmente estabelecido, teremos que concluir, forçosamente, que o mesmo contrato chega ao seu termo de vigência por força dessa opção de compra antecipada, contratualmente estabelecida, ou seja, respeitando as condições nele estabelecidas quanto à compra e venda do imóvel objecto do contrato, assim se respeitando a neutralidade fiscal legalmente consagrada».¹

É certo que, uma ilimitada possibilidade de antecipação do termo de vigência do contrato poderia abrir uma porta evidente para a fraude fiscal, pois, para beneficiar da isenção, bastaria, em vez de celebrar um puro contrato de compra e venda, celebrar um contrato de locação financeira seguido, a curto prazo da antecipação do seu termo.

Porém, essa hipotética ilimitada possibilidade de antecipação do termo de vigência do contrato, potenciadora da fraude fiscal, não existia no momento em que foi emitido o Decreto-Lei n.º 311/82, pois à face do regime legal da locação de bens imóveis então vigente, os contratos não podiam ter duração inferior a 10 anos (artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 171/79, de 6 de Junho).

Por isso, não se pode vislumbrar qualquer razão para o legislador querer afastar a aplicação da isenção quando, em vez do termo de vigência inicialmente previsto, fosse acordado outro, antecipado, desde que fosse respeitado o prazo mínimo legal que, na perspectiva legislativa, bastava para justificar a isenção.

¹ Essencialmente no mesmo sentido, quanto à interpretação da referência ao termo de vigência dos contratos de locação financeira, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 16-01-2013, proferido no processo n.º 0831/12, em se entendeu que «o termo da vigência de um contrato de locação financeira de um imóvel tanto ocorre no final do contrato como nas situações em que as partes, ao abrigo do próprio contrato, põem termo ao mesmo, mediante a opção de compra antecipada do referido imóvel, nos termos da lei aplicável».

Aliás, a legislação posterior, veio demonstrar que o legislador nem terá grande preocupação com a existência de um prazo mínimo longo para os contratos de locação financeira, pois o Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, veio, no seu artigo 6.º, n.º 1, encurtar o prazo mínimo da locação financeira de imóveis para 7 anos e o Decreto-Lei n.º 285/2001, de 3 de Novembro, deixou mesmo de impor uma duração mínima. E, assim, a partir desta última redacção, nem era necessário fixar um prazo de vigência com uma duração razoável para o locatário que adquirisse o imóvel beneficiar da isenção.

Neste contexto, a tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de o locatário só beneficiar da isenção quando o contrato termine no termo de vigência inicialmente fixado deixa de ter qualquer razoabilidade, pelo menos nos casos em que a duração do contrato, mesmo com antecipação do termo de vigência, seja superior aos 10 anos previstos na lei como duração mínima ao tempo que a isenção foi estabelecida.

Na verdade, se, em face do circunstancialismo legislativo em que foi aprovada a isenção, se podia concluir que se entendia legislativamente que se justificava que beneficiasse dela quem celebrasse um contrato de locação financeira de imóvel cujo período de vigência fosse o mínimo legal de 10 anos, não poderia compreender-se que deixassem de valer as razões que justificavam a isenção quando fosse celebrado um contrato em que se previsse uma duração superior, por exemplo, o máximo de 30 anos, e fosse acordada posteriormente a antecipação para 15 anos.

Neste contexto, discriminar negativamente, para efeito de isenção, os locatários que mantivessem o contrato por período superior ao mínimo legal, seria uma opção legislativa puramente arbitrária, incompatível com o princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP). O princípio constitucional da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não é compatível com normas que criem discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque desprovidas de justificação objectiva e racional.

Por isso, numa interpretação conforme a Constituição, tem de se concluir que o referido artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 311/82, de 4 de Agosto, na sua redacção inicial, no mínimo, não afastava o benefício da isenção nele prevista nos casos em que a vigência contrato de locação financeira se prolongasse por mais de 10 anos, que na perspectiva legislativa inicial bastavam para justificar o direito à isenção.

No caso em apreço, a duração inicialmente prevista para o contrato era de 12 anos e o termo de vigência foi antecipado 13 meses, pelo que o contrato perdurou por 10 anos e 11 meses.

Isto é, no caso em apreço, podemos ter a certeza de a interpretação da norma com o alcance de reconhecer a isenção é a única que tem cobertura constitucional.

Por isso tem de se concluir que a Requerente tem direito à isenção.

4. Reembolso do imposto pago e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso das quantias pagas acrescidas de juros.

Pelo que se referiu, o pedido de pronúncia arbitral apenas é julgado procedente quanto à declaração de ilegalidade da liquidação adicional que é objecto do pedido subsidiário.

A quantia correspondente foi paga em 19-12-2013 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT 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»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no

CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, sendo ilegal a liquidação adicional, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade da liquidação adicional é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que efectuou a liquidação por sua iniciativa.

Está-se perante vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde a data do pagamento (19-12-2013) e aquela em que vier a ser efectuado o reembolso, à taxa legal supletiva, de harmonia com o preceituado nos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT e no artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outros diplomas que, entretanto, alterarem a taxa).

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido principal e julgar procedente o pedido subsidiário;
- b) Declarar a ilegalidade da liquidação adicional cuja cópia consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, no valor de € 177.900,20;
- c) A absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IMT a que se refere o DUC ..., no valor de € 117.834,20;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 177.900,20;
- e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios nos termos referidos no ponto 4. deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **295.734,40**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.202,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira nas percentagens de 39,84% e 60,16%, respectivamente.

Lisboa, 27-10-2014

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Eduardo Paz Ferreira)

(Maria Manuela Roseiro)