

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 475/2014-T

Tema: IMT – Isenção de imóvel adquirido para revenda artigo 7.º do CIMT

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Guilherme W. d'Oliveira Martins, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 11.09.2014, decide nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

1. A sociedade A, Lda., NIPC ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º 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 que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com vista à apreciação da legalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT) no montante no valor global de € 31.157,26.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 11.07.2014.
3. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do correspondente encargo no prazo aplicável.
4. Em 27.08.2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 11.09.2014.

6. No dia 10.12.2014 teve lugar a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada ata da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.

7. Iniciada a reunião, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, foi dada a palavra às representantes da Requerente e da Requerida para, por esta ordem, se pronunciarem sobre (i) a tramitação processual; (ii) eventuais exceções que devessem ser apreciadas e decididas antes do Tribunal conhecer do pedido; (iii) a necessidade de serem feitas correcções nas peças processuais apresentadas; (iv) a necessidade de marcação de uma nova reunião para a realização de alegações orais.

8. Ouvidas as partes e com concordância destas, o Tribunal decidiu prescindir da realização de alegações orais.

9. O Tribunal indicou o dia 10.03.2015 para a prolação da decisão arbitral.

12. Os fundamentos do pedido da Requerente são os seguintes:

- No âmbito da atividade de compra e venda de bens imobiliários, a Requerente adquiriu por escritura pública a fracção designada pela letra “D” destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Cascais sob o Artigo ..., pelo preço de € 375.000,00.

- Neste contexto, salienta a Requerente que destinou o imóvel em questão para revenda, tendo beneficiado da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do CIMT. A compra do imóvel e a respectiva isenção de IMT, realizou-se assim na condição da revenda no prazo de três anos, ou que não lhe fosse dado um destino diferente (*cf.* artigo 7.º e 11.º n.º5 CIMT).

- Por escritura pública realizada em 12.04.2007, o imóvel seria revendido à sociedade B – Sociedade Imobiliária, S.A, a qual, por sua vez, declarou adquirir o imóvel para revenda.

- Invoca a Requerente que quando alienou a fracção em questão, não se apercebeu que a adquirente (sociedade B – Sociedade Imobiliária, S.A.) pretendia também beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º. Afirma a Requerente que a escritura não teria sido realizada com tal declaração de revenda.

- A Requerente vem agora impugnar o acto de liquidação de IMT relativa ao ano de 2006, referente à aquisição da Fracção acima identificada, no valor de € 24.375,00, acrescida de juros compensatórios no montante de € 6.782,26 (valor global de € 31.157,26).

- Pelo Relatório de Inspeção resultante da acção de inspeção realizada pela Ordem de Serviço n.ºOI..., alega a AT o incumprimento do disposto no n.º5 do artigo 11.º do Código do IMT. Ou seja, por o imóvel ter sido vendido novamente para revenda, foi determinado que a Requerente deixa de beneficiar da Isenção de IMT.

- Nos termos do número 5 do artigo 11.º do CIMT: *«5- A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.»*

- Assim, ao valor tributável do imóvel apurado nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do CIMT de €375.000,00, foi aplicada a taxa de imposto nos termos do artigo 17.º CIMT, assim como foram liquidados os juros compensatórios, devidos de acordo como artigo 33.º do mesmo código.

- Alega a Requerente que tal se deveu a um lapso pelo facto de, quer a Requerente, quer a Adquirente, realizarem dezenas de escrituras no âmbito da sua actividade e habitualmente beneficiarem daquela isenção.

- Salaria igualmente a Requerente, o facto de a sociedade B ter liquidado o IMT sobre aquele imóvel, pelo que deverá prevalecer a isenção de IMT de que beneficiou.

- Segundo a Requerente, a liquidação em apreço encontra-se ferida de legalidade, porquanto, no presente caso, embora formalmente tenha sido feita referência na escritura de 12.04.2007 celebrada entre a Requerente e a sociedade B, à isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, a verdade é que a sociedade acabou por não beneficiar dessa isenção, tendo sido liquidado o IMT devido.

- A Requerente vem ainda argumentar a violação dos princípios da Legalidade, da Igualdade e da segurança jurídica previstos na Constituição da Republica Portuguesa (CRP), sustentando que a liquidação de juros compensatórios no valor de € 6.782,26 padece do vício de falta de fundamentação.

- Em suma, defende a Requerente que não houve qualquer prejuízo para a Autoridade Tributária, tendo sido respeitados todos os requisitos previstos no artigo 7.º do CIMT.
- Em face do exposto, e por considerar ser manifestamente ilegal a declaração de caducidade da isenção de IMT, em face do não cumprimento de um requisito meramente formal, vem requerer a procedência do pedido, devendo ser declarada a ilegalidade do ato tributário de liquidação relativo à aquisição da fracção designada pela letra “D” destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Cascais sob o Artigo Deverá igualmente ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios contados à taxa legal desde a data do pagamento do imposto até à data do seu integral reembolso.

I3. Em resposta ao pedido da Requerente, a AT:

- Quanto ao vício de violação de lei por errónea interpretação e aplicação do disposto no artigo 7.º do CIMT, defende a AT o seguinte:
 - Pese embora a Requerente afirme que ocorreu um lapso na escritura celebrada em 12-04-2014 com a sociedade B, pois não se apercebeu que a sociedade adquirente também pretendia beneficiar da isenção, entende a AT que os contratantes poderiam ter recorrido aos meios legais disponíveis para rectificar a referida escritura, e nada disso foi diligenciado.
 - A sociedade que adquiriu o imóvel em causa (B Sociedade Imobiliária S.A.) à ora Requerente, também usufruiu da isenção constante no artigo 7.º do CIMI, não tendo ocorrido qualquer lapso, pois, conforme é referido na escritura de compra e venda, todos os intervenientes entenderam e aceitaram os termos da escritura que foi lida e explicada a todos os presentes.
 - Salaria ainda que a Requerente, pelo facto de celebrar muitas escrituras, tem por isso, o dever acrescido de saber as consequências dos termos dos contratos em que intervém.
 - Relativamente ao facto de ter sido liquidado IMT pela sociedade B, salienta a AT a necessidade de distinguir entre as obrigações da Requerente e as obrigações tributárias da sociedade B.
 - Ora, a sociedade B, também é uma sociedade imobiliária, que também tem no seu objecto comercial a compra e venda de imóveis para revenda, pelo que ela própria reunia os pressupostos para beneficiar da isenção do artigo 7.º do CIMT. Ou seja, ao

adquirir o imóvel em causa para revenda, a sociedade B também estava obrigada a cumprir os pressupostos de revenda no prazo de 3 anos como condição de isenção *cf* n.º5 do artigo 11º do referido Código.

- Daí que se compreende que a referida sociedade tenha vindo solicitar o pagamento de IMT à AT em 09-09 2010, «por não ter revendido o imóvel», pelo que, o pagamento do IMT efectuado pela Sociedade B, não prova que não adquiriu o imóvel para revenda.

- Deste modo, a sociedade ora Requerente, ao revender um imóvel que foi adquirido novamente para revenda, preenche os pressupostos da caducidade da isenção de IMT conforme os termos do n.º5 do artigo 11º de IMT, tendo por isso, sido liquidado o imposto devido pela AT.

- Quanto à alegada falta de fundamentação da liquidação de Juros Compensatórios, argumenta a AT que:

- Da simples leitura do pedido de pronúncia arbitral se retira que a Requerente compreendeu toda a fundamentação subjacente à liquidação de juros compensatórios.

- A Requerente, ao afirmar que os juros compensatórios fazem parte da dívida de imposto, também sabia que iam ser liquidados os juros compensatórios nos termos do artigo 33.º do CIMT, e disso foi notificada no Relatório de Inspeção. Aqui se refere que, ao valor tributável apurado, aquando da liquidação oficiosa de IMT será aplicada a devida taxa de imposto, nos termos do art. 17.º do Código do IMT e serão liquidados os devidos juros compensatórios nos termos do art. 33.º do mesmo diploma.

- Por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, conclui a AT que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

- Nestes termos, requer a AT que o pedido de pronúncia arbitral seja considerado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a entidade Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

II. SANEAMENTO

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

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

3. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias que importe analisar.

4. Estão, pois, reunidas as condições para se apreciar o mérito do pedido.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.A FACTOS PROVADOS

Antes de entrar na apreciação das questões de mérito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A Requerente exerce a atividade de compra e venda de bens imobiliários, tendo adquirido por escritura pública a fracção designada pela letra “D” destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ... concelho de Cascais sob o Artigo ..., pelo preço de € 375.000,00.

2. A Requerente destinou o imóvel em questão para revenda, tendo beneficiado da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do CIMT.

3. Por escritura pública realizada em 12.04.2007, o imóvel seria revendido à sociedade B – Sociedade Imobiliária, S.A, a qual, por sua vez, declarou adquirir o imóvel para revenda.

4. A AT liquidou IMT à Requerente, relativa ao ano de 2006, referente à aquisição da Fracção designada pela letra “D” destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Cascais sob o Artigo ..., no montante de € 24.375,00, acrescida de juros compensatórios no montante de € 6.782,26.

III.B FACTOS NÃO PROVADOS

Não há, alegados ou de conhecimento oficioso, factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como provados.

III. C MOTIVAÇÃO

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo, nos documentos juntos à petição inicial ou no decurso do presente processo.

III.DO DIREITO

Em causa, reside assim a liquidação de IMT à Requerente, relativa ao ano de 2006, referente à aquisição da Fracção designada pela letra “D” destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Cascais sob o Artigo ..., no montante de € 24.375,00, acrescida de juros compensatórios no montante de € 6.782,26 (valor global de € 31.157,26).

Vejamos, então.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente invoca que quando alienou a fracção em questão, e oportunamente identificada, não se apercebeu que a adquirente (sociedade B – Sociedade Imobiliária, S.A.) pretendia também beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º. Afirma a Requerente que a escritura não teria sido realizada com tal declaração de revenda. Embora formalmente tenha sido feita referência na escritura de 12.04.2007 celebrada entre a Requerente e a sociedade B, à isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, a verdade é que a sociedade acabou por não beneficiar dessa isenção, tendo sido liquidado o IMT devido. Deste modo, contesta o entendimento da AT quanto ao incumprimento do disposto no n.º5 do artigo 11º do Código do IMT, no sentido em que, por o imóvel ter sido vendido novamente para revenda, foi determinado que a Requerente deixa de beneficiar da Isenção de IMT.

A Requerente vem assim impugnar o acto de liquidação de IMT relativa ao ano de 2006, referente à aquisição da Fracção oportunamente identificada, por considerar encontrar-se ferida de legalidade.

Neste contexto, salienta a Requerente que destinou o imóvel em questão para revenda, tendo beneficiado da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do CIMT. A compra do imóvel

e a respectiva isenção de IMT, realizou-se assim na condição da revenda no prazo de três anos, ou que não lhe fosse dado um destino diferente (*cf.* artigo 7.º e 11.º n.º5 CIMT).

Apresentada a questão, o cerne da discussão que subjaz aos presentes autos prende-se com os termos em que assenta a caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, sob a epígrafe “*Isenção pela aquisição de prédios para revenda*”.

O artigo 7.º do CIMT, sob a epígrafe “*Isenção pela aquisição de prédios para revenda*”, prevê o seguinte:

«1 - São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.

2 - A isenção prevista no número anterior não prejudica a liquidação e pagamento do imposto, nos termos gerais, salvo se se reconhecer que o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda.

3 - Para efeitos do disposto na parte final do número anterior, considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo serviço de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

4 - Quando o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda, no prazo de três anos, e haja sido pago imposto, este será anulado pelo chefe de finanças, a requerimento do interessado, acompanhado de documento comprovativo da transacção.»

Ora, dispõe o n.º 5 do artigo 11.º do CIMT que *«5 - A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.»* [realce nosso]

O regime descrito já se encontrava previsto com idênticos contornos no artigo 11.º, ponto 3.º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações (“Código da Sisa”), segundo o qual: Ficam isentas de sisa: *«(...) 3.º As aquisições de*

prédios para revenda, nos termos do artigo 13.º-A, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 105.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda”. Previa também o Código da Sisa (artigo 16.º, ponto 1.º) que a isenção caducava logo que se verificasse que «Que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda; (...))».

Para efeitos da decisão a proferir no presente processo, a questão a analisar centra-se, portanto, na interpretação das referidas normas, no sentido de determinar se se encontram verificadas as condições de caducidade da referida isenção em sede de IMT, e como tal de determinação da respectiva liquidação.

Analisadas as referidas normas, bem como os factos aqui provados, fica demonstrado o cumprimento dos requisitos subjacentes à determinação de caducidade da isenção da Requerente. Com efeito, a leitura do n.º 5 do artigo 11.º do CIMT não deixa dúvidas quanto à consequente caducidade decorrente da opção de revenda inserida na escritura pública de venda do imóvel à sociedade B («5 - A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.»

Não poderemos deixar de referir a própria admissão da Requerente quando nota que não se apercebeu que a adquirente (sociedade B – Sociedade Imobiliária, S.A.) pretendia também beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º, sendo clara a intenção desta última em beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT.

Tal como salienta a AT, a sociedade B, também é uma sociedade imobiliária, que também tem no seu objecto comercial a compra e venda de imóveis para revenda, pelo que ela própria reunia os pressupostos para beneficiar da isenção do artigo 7.º do CIMT. Ou seja, ao adquirir o imóvel em causa para revenda, a sociedade B também estava obrigada a cumprir os pressupostos de revenda no prazo de 3 anos como condição de isenção *cfr* n.º 5 do artigo 11º do referido Código.

Dito isto, acolhemos o entendimento da AT quanto à solicitação do pagamento de IMT à AT sociedade B. Tal pedido seria efectuado em 09-09 2010, ou seja, três anos depois, «por não ter revendido o imóvel», pelo que, o pagamento do IMT efectuado pela Sociedade B, apenas demonstra que, ao adquirir o imóvel em causa para revenda, a sociedade B também estava obrigada a cumprir os pressupostos de revenda no prazo de 3 anos como condição de isenção *cf* n.º5 do artigo 11º do referido Código.

Numa diferente perspectiva, e sendo certo que a Requerente, vem sustentar o seu lapso nas dezenas de escrituras decorrentes do âmbito da sua actividade, de onde habitualmente consta o benefício daquela isenção – o que apenas serviria para garantir um maior cuidado na realização de vendas para sociedades de natureza similar -, não se poderá deixar de compreender os argumentos adicionalmente aduzidos pela AT. Por um lado, no ato de escritura de compra e venda, todos os intervenientes expressam que entenderam e aceitaram os termos da escritura que foi lida e explicada a todos os presentes, e por outro, os contratantes poderiam ter recorrido aos meios legais disponíveis para rectificar a referida escritura.

Analizadas as obrigações da Requerente e as obrigações tributárias da sociedade B, temos que, a sociedade ora Requerente, ao revender um imóvel que foi adquirido novamente para revenda, preenche efectivamente os pressupostos da caducidade da isenção de IMT conforme os termos do n.º5 do artigo 11º de IMT, tendo por isso, sido liquidado o imposto devido pela AT. Por seu turno, a sociedade B, sendo igualmente uma sociedade imobiliária, que também tem no seu objecto comercial a compra e venda de imóveis para revenda, reunia ela própria os pressupostos para beneficiar da isenção do artigo 7.º do CIMT. Ou seja, ao adquirir o imóvel em causa para revenda, a sociedade B também estava obrigada a cumprir os pressupostos de revenda no prazo de 3 anos como condição de isenção *cf* n.º5 do artigo 11º do referido Código.

No que concerne à alegada falta de fundamentação quanto aos juros compensatórios, recorda-se que, de acordo com o artigo 35.º, n.º 1 da LGT, estes são devidos “*quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*” e o acto de liquidação deve explicar “*com clareza o respectivo cálculo*” (*cf*. n.º 9 do mesmo artigo).

Importa assinalar que os juros compensatórios fazem parte integrante da própria dívida de imposto, com o qual são conjuntamente liquidados, e se encontram abrangidos pelo dever de fundamentação, quanto às razões da respectiva existência e à forma de cálculo (base de incidência, taxa de juro aplicada, período de contagem).

Constitui jurisprudência reiterada do STA que a responsabilidade por juros compensatórios tem a natureza de uma reparação civil e, por isso, depende do nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação, a título de dolo ou negligência (*cf.* Acórdão do STA, processo n.º 0587/10, de 16 de Dezembro de 2010).

Neste sentido, e por se considerar fundamentada a respectiva liquidação de juros compensatórios, partilha-se igualmente a argumentação proferida nesta matéria pela AT.

Pelo entendimento exposto, não haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Assim, o ato de liquidação em causa deverá manter-se.

IV. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à liquidação de IMT referente à fracção designada pela letra “D” destinada a habitação, do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Cascais sob o Artigo ..., mantendo a liquidação questionada.

Fixa-se o valor do processo em € 31.157,26, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O pagamento da taxa de arbitragem, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, cabe à Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 11 de Março de 2015

O árbitro,

Guilherme W. d'Oliveira Martins