

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 363/2021-T

Tema: IMT - Isenção de IMT (artigo 8.º, n.º 1 do CIMT e artigo 270.º, n.º 2 do CIRE).

SUMÁRIO:

I – Não existe princípio que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos; o seu reconhecimento/atribuição em momentos sucessivos da vida de um imposto ou a “convolação” de isenções.

II – Se a Requerente, no momento da aquisição dos prédios, já beneficiava da isenção de IMT; a AT, ao efetuar a liquidação (de IMT), ignorando a existência da isenção, pratica um ato ilegal – violação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. A..., Lda., contribuinte n.º ..., sediada na Rua..., n.º..., Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou em 20/06/2021 pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral respeitante à liquidação n.º ... de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”), por, no seu juízo, enfermar do vício de violação de lei – verificavam-se, à data de aquisição dos imóveis, os pressupostos da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (“CIRE”).

2. No dia 24/08/2021 ficou constituído o tribunal arbitral.

3. Cumprindo a estatuição do artigo 17.º, números 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”) foi a Requerida em 30/08/2021 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

4. A Requerida apresentou, em 04/10/2021, a sua resposta, na qual defende que se a Requerente beneficiou da isenção de IMT prevista no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT, fica vedada, relativamente à mesma situação de facto, a aplicação de outra isenção respeitante ao mesmo imposto, v.g., a prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

5. O tribunal dispensou, por despacho de 18/10/2021, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou a notificação das partes para, querendo, apresentarem alegações finais.

6. A Requerente e a Requerida vieram declarar, em 20/10/2021 e 21/10/2021, respetivamente, que não pretendiam apresentar alegações finais.

POSIÇÃO DAS PARTES

7. A Requerente alega que à data da aquisição das frações autónomas “C”, “D”, “E”, “F”, “L”, “M”, “N” e “O” do prédio urbano inscrito sob o artigo n.º ... da freguesia da ... encontravam-se reunidos os requisitos para a aplicação da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE: i) a operação de aquisição dos imóveis consubstancia um ato de venda, permuta ou cessão de empresa ou de estabelecimentos e ii) a operação foi realizada no âmbito de um processo de insolvência.

Defende, assim, que a operação de aquisição dos imóveis encontra-se abrangida pela aludida isenção e, por conseguinte, não podia ter sido liquidado IMT com referência à mesma.

Peticiona, por último, o reembolso do imposto pago e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no pagamento de juros indemnizatórios.

8. A Requerida apresenta uma defesa com os seguintes fundamentos:

i) Erro nos pressupostos de facto e de direito

Defende que: se a Requerente beneficiou da isenção de IMT prevista no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT, fica vedada relativamente à mesma situação de facto a aplicação de outra isenção do mesmo imposto, v.g., a prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE. Isto é, a aplicação de uma isenção – por referência ao momento em que ocorre a obrigação tributária – traduz-se em facto impeditivo da tributação e invalida [por inutilidade] a aplicação de outra isenção.

Para consolidar a referida interpretação sustenta que a aplicação sucessiva de isenções representaria uma alteração súbita, inesperada e intempestiva dos elementos base da relação jurídica tributária, que nasceu com a entrega da declaração modelo 1 de IMT e em que a AT depositou legítimas expectativas.

ii) Condenação no pagamento de juros indemnizatórios

Não existe qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos, pelo que, no seu juízo, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

SANEAMENTO

O processo não enferma de nulidades, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir os pedidos, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

QUESTÕES A DECIDIR

Nesta sequência, tendo em atenção as pretensões e posições da Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, acima descritas, são as seguintes as questões que o tribunal deve apreciar [sem prejuízo de a solução dada a certa questão poder prejudicar o conhecimento de outra ou outras questões – cfr. artigo 608.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT]:

- a) Se a liquidação de IMT n.º..., padece do vício de violação de lei, dado que à data do facto tributário já se encontravam reunidos os pressupostos vertidos no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE;
- b) Se a Requerente tem direito ao reembolso do valor de IMT pago (e juros compensatórios) e a juros indemnizatórios.

II – FUNDAMENTAÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

1. Factos com relevância para a apreciação da causa que se consideram provados

1.1. A Requerente, no dia 06/06/2013, adquiriu as frações autónomas “C”, “D”, “E”, “F”, “L”, “M”, “N” e “O” do artigo matricial urbano n.º ... da freguesia da ..., no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TBMGR. (Documento junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral sob o n.º 2)

1.2. A aquisição beneficiou da isenção de IMT prevista no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT. (Facto aceite pela Requerente e Requerida)

1.3. A Requerente não vendeu as frações descritas em 1.1. no prazo de cinco anos e, em consequência, caducou a isenção de que beneficiou. (Facto aceite pela Requerente e Requerida)

1.4. No dia 26/05/2021 foi emitida a liquidação de IMT n.º..., no montante global de 4546,34 euros - 4091,67 euros de imposto e 454,67 euros de juros compensatórios. (Documento junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral sob o n.º 1)

1.5. A Requerente pagou - no dia 26/05/2021 - o valor global inscrito na referida liquidação de IMT. (Documento junto pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral sob o n.º 4)

1.6 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 20/06/2021. (Sistema informático do CAAD).

2. Factos que não se consideram provados

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos [documentos juntos pela Requerente e PA]. Não há controvérsia quanto à matéria de facto.

MATÉRIA DE DIREITO

i) Questão da convolação da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT para a consagrada no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE

A fonte do dissídio está na possibilidade de convolação da isenção de IMT, v.g., da prevista no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT para a consagrada no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

Se para a Requerente à data de aquisição dos imóveis verificavam-se os pressupostos da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE e, por isso, deve existir a convolação da isenção; já para a Requerida a isenção de IMT - artigo 8.º, n.º 1 do CIMT - de que a Requerente beneficiou na aquisição dos prédios elencados no probatório resultou da sua declaração, razão pela qual a liquidação não padece das ilegalidades que lhe são imputadas.

Vejamos o quadro normativo aplicável, o artigo 8.º do CIMT dispõe que:

1 - São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja direta ou indiretamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efetuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

2 - A isenção prevista no número anterior é ainda aplicável às aquisições de imóveis por entidades nele referidas, desde que a entrega dos imóveis se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos ou fianças prestadas, nos termos seguintes:

a) Nas aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas destes exclusivamente destinados a habitação, que derivem de atos de dação em cumprimento;

b) Nas aquisições de prédios ou de frações autónomas destes não abrangidos no número anterior, que derivem de atos de dação em cumprimento, desde que tenha decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento e não existam relações especiais entre credor e devedor, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

3 - No caso de serem adquirentes sociedades direta ou indiretamente dominadas pelas instituições de crédito, só há lugar à isenção quando as aquisições resultem da cessão do crédito ou da fiança efetuadas pelas mesmas instituições àquelas sociedades comerciais e desde que estas sociedades sejam qualificadas como instituições de crédito ou como sociedades financeiras.

O artigo 11.º, n.º 6 do CIMT prevê que:

Deixam de beneficiar de isenção as aquisições a que se refere o artigo 8.º, se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos a contar da data da aquisição ou o adquirente seja uma entidade com relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

Constituem, assim, requisitos cumulativos do direito à isenção: i) que o sujeito passivo adquirente seja uma instituição de crédito ou sociedade comercial cujo capital seja direta ou indiretamente por ela dominado; ii) que a aquisição tenha lugar em processo de execução movido pela instituição adquirente; por outro credor ou em processo de falência ou de insolvência; e iii) que a aquisição se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Observa a doutrina quanto a natureza do benefício: “[a] isenção é automática nos casos em que a aquisição se opere em processo de execução ou de falência ou insolvência, cabendo ao juiz verificar os respetivos pressupostos legais”¹.

Já o artigo 270.º, n.º 2 do CIRE prevê que:

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

Se, *ab initio*, foi possível verificar duas posições jurisprudenciais quanto ao sentido e alcance da referida isenção, isto é, se a isenção depende, ou não, da transmissão da universalidade da empresa ou do estabelecimento desta. Hoje, existe jurisprudência uniformizada² quanto à questão e com o seguinte teor:

¹ J. SILVÉRIO MATEUS/L. CORVELO DE FREITAS, Os Impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo. Anotados e Comentados, Engifisco, 2005, p. 390.

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 01521/15, de 29/03/2017.

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

O artigo 12.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) prevê que:

O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo.

Resulta do probatório que, no momento do preenchimento da declaração Modelo 1 de IMT, a Requerente fez constar que os prédios seriam vendidos por uma instituição de crédito, e não – pelo menos expressamente – que o pedido se enquadrava no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE. Em consequência, a liquidação foi emitida a zeros com fundamento no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT, não tendo, nessa, altura a Requerente exercido qualquer garantia impugnatória.

A Requerente, após o decurso do prazo de cinco anos, veio solicitar a emissão de nova liquidação em função da caducidade da isenção prevista no referido artigo 8.º, n.º 1 do CIMT.

A questão que agora se coloca é a seguinte: existe algum princípio que impeça a acumulação de benefícios fiscais distintos ou o seu reconhecimento/atribuição em momentos sucessivos da vida de um imposto ou mesmo a “convolação” de isenções?

A resposta à questão é negativa – não existe princípio aplicável que vede em relação a uma determinada situação de facto, a aplicabilidade de diversos benefícios fiscais “concorrentes” entre si. A “convolação” de isenções é, até, admitida por parte da AT na doutrina administrativa – Circular 18, de 11/10/1995 da Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património – do seguinte modo: “[a] convolação da isenção é requerível em

qualquer altura, mantendo-se em pleno vigor os restantes condicionalismos e procedimentos evidenciados naquela circular 16/88”.

Importa agora determinar se as isenções resultam direta e imediatamente da lei e, por isso, não pressupõem qualquer ato de reconhecimento – artigo 5.º, n.º 1 do EBF. As isenções vertidas nos artigos 8.º, n.º 1 do CIMT e 270.º, n.º 2 do CIRE revestem uma natureza automática, não se exigindo, por isso, qualquer ato de reconhecimento.

Paralelamente, estamos perante benefícios cujo direito é verificado à data de ocorrência dos pressupostos, o que exige, para o 8.º, n.º 1 do CIMT, cumulativamente que: i) que o sujeito passivo adquirente seja uma instituição de crédito ou sociedade comercial cujo capital seja direta ou indiretamente por ela dominado; ii) que a aquisição tenha lugar em processo de execução movido pela instituição adquirente; por outro credor; em processo de falência ou de insolvência; e iii) que a aquisição se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas e na hipótese do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, que o prédio tenha, designadamente, sido adquirido no âmbito do plano de insolvência ou no âmbito da liquidação da massa insolvente.

In casu foi declarado o benefício fiscal vertido no artigo 8.º do CIMT, tendo a liquidação sido realizada com tal pressuposto, pelo que, o sujeito passivo beneficiou da isenção durante cinco anos. Volvidos esses anos sem que os prédios tenham sido revendidos, a caducidade opera automaticamente e com efeitos *ex tunc*, sendo da responsabilidade do sujeito passivo a liquidação do imposto.

O sujeito passivo reconhece, quando solicita a liquidação, a extinção do benefício fiscal consagrado no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT.

Ora, estando em causa um benefício (artigo 270.º, n.º 2 do CIRE) que resulta direta e automaticamente da lei e cujo direito se reporta à data da verificação dos respetivos pressupostos, a AT não poderá deixar de, previamente à liquidação, apurar se ocorrem os requisitos da isenção, pois, em caso afirmativo, o facto tributário não readquire força obrigatória. A reposição do regime regra fica condicionada pela ausência de revenda dos imóveis, como também, pela inexistência de qualquer outra situação de isenção cuja verificação e declaração a lei imponha que a administração perscrute em momento anterior à liquidação que pretende praticar.

No benefício fiscal descrito no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE a AT desenvolve uma atividade vinculada; caso se verifiquem os pressupostos, os seus efeitos reportam-se à data de aquisição do prédio.

Como resulta da factualidade assente: a Requerente adquiriu as frações autónomas “C”, “D”, “E”, “F”, “L”, “M”, “N” e “O” do artigo matricial urbano n.º... da freguesia da ... no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TBMGR.

Ora, como ressuma da jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal Administrativo, a isenção não depende da transmissão da universalidade da empresa ou estabelecimento desta, mas também engloba as “[v]endas e permutas de imóveis (...) enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

Revertendo a referida interpretação para o caso concreto: a Requerente, no momento da aquisição, já beneficiava da isenção de IMT; a AT, ao efetuar a liquidação de IMT, ignorando a existência da isenção, pratica um ato ilegal – violação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE³.

ii) Questão do pedido de reembolso e condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

O reembolso decorre da anulação da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral, pelo que a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia global 4546,34 euros (4091,67 euros de imposto – IMT – e 454,67 de juros compensatórios).

A Requerente solicita igualmente a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios – vejamos se com razão.

O artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) dispõe que:

³ V., neste sentido, as seguintes decisões arbitrais: 742/2015-T, de 20/05/2016 e 20/2018-T, de 16/07/2018.

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.

São, assim, três os requisitos do direito aos referidos juros: i) a existência de um erro em ato de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) a determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial; e iii) o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Impõe-se formular a seguinte questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à questão é afirmativa. O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que:

É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Conhecendo a questão, a ilegalidade do ato em crise é imputável à Requerida, perante a falta de amparo normativo no momento da sua prática. Consequentemente, procede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, contados à taxa legal, de acordo com o previsto no artigo 43.º, n.º 4 da LGT, entre a data em que foi efetuado o pagamento indevido e até ao seu integral reembolso.

III – DECISÃO

Termos em que se decide:

Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular a liquidação de IMT n.º..., no valor de 4091,67 euros e respetivos juros compensatórios (454,67 euros) e, em consequência, condenar a AT a restituir a quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido e até ao seu integral reembolso.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 4 546,34 euros [montante cuja anulação se pretende], nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

CUSTAS

Custas a suportar pela Requerida, no montante de 612,00 euros, cfr. artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 25 de outubro de 2021

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos