

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 318/2022-T**

**Tema: IMT de 2016 - Isenção prevista no artigo 8.º do CIMT - Isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE - Cumulação de benefícios fiscais distintos.**

## **SUMÁRIO:**

1. A isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, consubstancia um benefício fiscal automático, resultante direta e imediatamente da lei.
2. Com a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, apresentada em 21-11-2016, pelo Requerente, foi entregue o auto de adjudicação, onde se refere expressamente que o Banco A..., SA, se encontra isento de IMT, nos termos do artigo 270.º do CIRE.
3. A isenção não pode assim ter deixado de ser apreciada e considerada verificada, na qualidade de isenção automática, em momento anterior ao da transmissão dos bens imobiliários.
4. Impõe-se assim concluir que, os imóveis foram adquiridos pela Requerente, em conformidade com os pressupostos exigidos pelo n.º 2, do artigo 270.º do CIRE.
5. A AT deveria ter verificado a isenção antes da prolação da liquidação de IMT.
6. Ao efetuar a liquidação de IMT, a AT pratica um ato ilegal por violação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.
7. A caducidade da isenção prevista no artigo 8.º do CIMT, não extingue ou preclui o direito ao benefício fiscal constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.
8. Não existe no ordenamento jurídico princípio que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos.

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

BANCO A..., S.A, (doravante Requerente), com sede na ... ..., ..., Lisboa, sujeito passivo com número de identificação fiscal..., vem requerer pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que regula o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante RJAT), submetendo à apreciação do Tribunal Arbitral a legalidade do ato tributário identificado abaixo.

Peticiona a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., referente ao DUC n.º..., e de juros compensatórios, do ano de 2016, da qual resulta um valor total a pagar de € 9.511,43 (nove mil, quinhentos e onze euros e quarenta e três cêntimos), com a consequente anulação e respetiva restituição do montante em causa pago pelo Requerente, acrescido, no caso de procedência do pedido, de juros indemnizatórios à taxa legal aplicável.

#### É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente enviado *email* à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), a informar da entrada de um pedido de constituição de tribunal arbitral e do n.º do processo atribuído, em 16-05-2022, cujo pedido assinado entrara em 13-05-2022, tendo por sua vez a AT sido notificada, em 23-05-2022.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a signatária foi designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho

Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

Em 07-07-2022, 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.

Síntese da posição das Partes:

#### 1. Do Requerente

Segundo o Requerente, esta adquiriu imóveis no âmbito de um processo de insolvência e, embora tenha solicitado a isenção ao abrigo do artigo 270.º CIRE, a AT referiu que não era de aplicar esta isenção.

Mais concretamente afirma que, “Por tal aquisição ter sido efetuada no âmbito de um processo de insolvência, em 21.11.2016, a aqui Requerente solicitou a emissão de liquidação n.º ... de IMT a zeros, junto do Serviço de Finanças Porto ..., nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que prevê a isenção de IMT nas aquisições de imóveis efetuadas o âmbito de processo de insolvência”.

E acrescenta, “Sucede que, para surpresa e espanto da Requerente, aquele Serviço não aceitou aplicar tal norma, justificando-se em entendimento interno no sentido de que apenas seria aplicável tal norma se se estivesse perante transmissão da universalidade da empresa no âmbito do plano de insolvência (sublinhado nosso).

(...) Em face disto, e sem outra alternativa, a Requerente apresentou, nesse mesmo dia, a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, a zeros, mas com a aplicação do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, previsto, especificamente, para as aquisições de imóveis por instituições de crédito”.

Sublinhando que, “À data das aquisições dos imóveis sub judice, encontravam-se, nitidamente, preenchidos os requisitos para a Requerente poder beneficiar da isenção de IMT ao abrigo do disposto no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE – recorde-se que tal não aconteceu por facto imputável à AT.

(...) Todavia, a AT apenas concedeu a isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT (e com prazo de caducidade de 5 anos em caso de não transmissão dos imóveis), por considerar, erradamente, que os requisitos do artigo 270.º n.º 2 do CIRE não se verificavam”.

A este respeito refere o Requerente que, “Quanto ao alcance da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, é já uma questão pacífica.

Até à publicação da Circular n.º 4/2017, de 10.02. 2017, a AT fazia depender a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE do facto de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimentos vendidos no âmbito do plano de insolvência, afastando a transmissão isolada dos bens da empresa.

Com a publicação desta circular, tal questão deixou de se equacionar, tornando-se unânime junto da doutrina administrativa que a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento. Assim, os atos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

Segundo o Requerente, “Tal entendimento foi, inclusive, plasmado numa Informação Vinculativa n.º 2016001436, de 02.03.2017.

É, pois, pacificamente aceite, tanto pela jurisprudência como pela própria administração, qual o sentido jurídico-normativo concretizador da previsão do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, e que no mesmo se integram as vendas de imóveis enquanto 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.”

Ficando demonstrados os requisitos de aplicação do artigo 270.º do CIRE e assente que fica a sua aplicação ao caso em concreto, errou a AT ao não ter procedido à sua aplicação”.

E conclui o Requerente: “Assim, é evidente que a AT tinha conhecimento de que estes imóveis foram adquiridos no âmbito da insolvência, pelo que deveria ter verificado o preenchimento dos requisitos do Artigo 270.º n.º 2 do CIMT.

(...) embora num primeiro momento a AT tenha errado em não aplicar a isenção do artigo 270.º do CIRE, volvidos os 5 anos, quando a Requerente solicita a liquidação de IMT – dado que a operação de aquisição dos imóveis se encontrava abrangida pela aludida isenção – a AT não podia ter liquidado IMT com referência à mesma.

Pelo que temos vindo a demonstrar, é evidente que, ao caso em concreto, tem aplicação quer a isenção do artigo 8.º do CIMT, quer a isenção plasmada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

(...) não existe qualquer princípio que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos ou o seu reconhecimento/atribuição em momentos sucessivos da vida de um imposto.

Assim, não existe princípio aplicável que vede em relação a uma determinada situação de facto, a aplicabilidade de diversos benefícios fiscais “concorrentes” entre si”.

E cita a jurisprudência dos tribunais arbitrais, “(...) veja-se a título de exemplo a decisão arbitral de 16.07.2018, proferida no âmbito do processo n.º 20/2018-T 1 “sem prejuízo da discricionariedade constitutiva do legislador, poder estabelecer critério legal diferente – cf. v.g. o artigo 41.º B, n.º 3, do EBF –, a verdade é que não é verdadeiramente possível identificar neste domínio da extrafiscalidade qualquer limitação axiológica ou petição dos princípios que afaste a possibilidade de ponderar, relativamente a um determinado sujeito ou a uma certa situação de facto, a aplicabilidade de diversos benefícios fiscais “concorrentes” entre si, e de, inclusivamente, se poder equacionar a possibilidade de “convolação” de isenções (cf. a Circular 16/88, junta pela Requerida). Esclarecida esta dimensão propedêutica, pode entrar se com maior propriedade na análise do regime legal, sempre tendo presente o caso concreto como *prius* analítico”.

Acrescentando que segundo a jurisprudência, “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»”.

A Requerente vem ainda assinalar que, “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 automaticamente e com efeitos ex tunc, a caducidade opera, sendo da responsabilidade do sujeito passivo a liquidação do imposto.

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.

Conforme se viu, a reposição do regime regra fica condicionada pela ausência de venda 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”.

Ao longo do PPA, o Requerente volta a citar a jurisprudência arbitral (decisão arbitral referente ao processo n.º 362/202, acrescentado nosso), sufragando o entendimento de que, “(...) a caducidade da isenção, atribuída nos termos do artigo 8.º do CIMT, não acarreta a extinção do benefício fiscal previsto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, cujos pressupostos se verificavam no momento da aquisição do imóvel em causa.

Assim, adiante-se desde já, que não procede qualquer argumento da AT de que na data em que o prédio foi adquirido (na data em que ocorre o facto tributário), ainda não ter sido sancionado o entendimento a que se refere a Circular n.º 4/2017.

Conforme resulta da decisão arbitral 20/2018-T4, tal facto “não impede que a administração, na determinação do sentido jurídico normativo de um preceito legal, tenha em consideração as orientações genéricas que se encontram vigentes no momento em que o pedido de apreciação dos benefícios fiscais é formulado, ainda que a verificação dos factos passíveis de enquadramento no âmbito de aplicação da norma se reporte a um momento histórico anterior.

Assim, quando a administração altera o teor de uma circular considerando, nomeadamente, a jurisprudência dos tribunais superiores que, de forma reiterada, consideraram ilegal uma determinada interpretação da norma, a vinculação estabelecida pelo artigo 68.ºA, não pode deixar de referir se à interpretação normativa vigente no momento em que a lei é aplicada, ainda que essa aplicação envolva a apreciação de factos ocorridos no momento em que a administração estava vinculada a um entendimento que, entretanto, foi substituído.”

E continua o Requerente, “Revertendo a referida interpretação para o caso concreto, sendo pacífico que tal isenção não depende da transmissão da universalidade da empresa ou do estabelecimento desta, mas que abrange também as “vendas e permutas de imóveis enquadrados no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”, o Requerente, no momento da aquisição já beneficiava do direito à isenção de IMT, de acordo com a correta interpretação do preceito legal.

A existência desse direito não é afetada pela contingência de lhe ser igualmente aplicável a disposição do artigo 8.º do CIMT, como resulta da jurisprudência do STA e deste CAAD onde se apreciaram liquidações de IMT.

Tendo sido declarada uma isenção sujeita a condição resolutiva que implique uma nova liquidação de imposto, o momento idóneo para verificação e ação de benefício fiscal, de acordo com uma adequada interpretação, é o momento da aquisição do imóvel, o qual tem força jurídica bastante para impedir a liquidação do imposto nos termos gerais”.

Concluindo, por fim, o Requerente, “Ora, a AT, ao efetuar a liquidação de IMT, ignorando a verificação dos pressupostos para a aplicação, pratica um ato ilegal em violação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

## 2. Da Requerida

A Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica da liquidação impugnada por entender que a mesma, consubstancia uma correta aplicação do direito aos factos, apresentando em suma, os seguintes fundamentos:

*Alega que, “tal como se retira dos documentos juntos aos autos e dos factos supra identificados, a isenção do IMT - n.º 1 artigo 8.º do CIMT – de que beneficiou a aquisição dos prédios em questão, resultou da própria declaração Mod.1 apresentada pelo Requerente, por ser uma isenção criada especificamente em sede de IMT, de carácter estrutural, específica, dirigida ao sector financeiro aquando da “obrigação” de aquisição de imóveis, sendo que as aquisições deste tipo de bens “será marginal” à atividade das entidades suas beneficiárias”.*

*Segundo a Requerida, “Trata-se de uma isenção automática que depende da declaração Mod 1 apresentada pelo Requerente e, não estava na disposição da Entidade Requerida “escolher” qual a isenção que melhor serviria os interesses da Requerente.*

*Razão pela qual, na sequência da Mod. 1 apresentada, o Requerente beneficiou da isenção nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do CIMT. Posteriormente, a requerimento do Requerente, foi emitida a liquidação ora controvertida, em razão da verificação da condição resolutive de caducidade prevista no artigo 11.º n.º 6 do CIMT, pelo que se mostra devida porque emitida de acordo com o quadro legal constante do CIMT, não padecendo, por isso, das ilegalidades que vêm assacadas”.*

*E sublinha, “De salientar que, quer a isenção do IMT prevista no artigo 8.º do CIMT, quer a isenção do IMT estabelecida no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, constituem isenções a que o legislador atribuiu, finalidades distintas, circunstância que decorre, desde logo, da literalidade das normas que estatuem tais isenções.*

*(...) Ora, relativamente à isenção do IMT prevista no artigo 8.º n.º 1 do CIMT, estamos perante uma norma de isenção que restringe a sua aplicação: - Numa perspetiva subjetiva- apenas a adquirentes de imóveis que sejam instituições de crédito, ou, dentro de determinados requisitos, a sociedades por elas dominadas; - Numa perspetiva objetiva - às*



*aquisições destinadas à realização de créditos resultante de empréstimos ou fianças prestadas e quando estas ocorram em processo de execução ou em processo de falência ou de insolvência (cf. n.º 1 do art.º 8 do CIMT); Trata-se, pois, de uma norma de natureza especial cuja fonte, ao contrário do artigo 270.º do CIRE, está no próprio Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF- DL 289/92 de 31/12/1999), que proíbe às sociedades financeiras a aquisição de imóveis que não sejam indispensáveis à sua instalação e funcionamento ou à prossecução do seu objeto social (cf. art.º 112.º n.º 1 do RGICSF), permitindo excecionalmente a aquisição de imóveis em reembolso de crédito próprio, sujeitando, todavia, esses imóveis a um ónus de alienação obrigatória, em prazo certo (cf. art.º 114.º RGISCF).*

*Por isso, facilmente se compreende que, nos termos do artigo 11.º n.º 6 do CIMT, as aquisições referidas deixarão de beneficiar de isenção se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos.*

*Defende ainda que, "Quanto ao momento da constituição do direito à isenção, as condições para usufruição de uma isenção de IMT têm de ser aferidas no momento em que ocorre o facto gerador de imposto que a isenção visa impedir, dado a obrigação tributária em sede de IMT constituir-se no momento em que ocorre a transmissão (cfr. n.º 2 do artigo 5.º do Código do IMT). Pelo que, o direito subjetivo à isenção em questão tem, necessariamente, que estar constituído no momento do nascimento da obrigação tributária e o respetivo reconhecimento declarativo desse direito tem de ter sido requerido antes do ato ou contrato que origine a transmissão. No que se refere ao benefício da isenção de IMT prevista no art.º 270.º do CIRE, benefício fiscal de carácter automático conforme decorre da al. d) do n.º 8 do artigo 10.º do CIMT, cabe ao serviço onde for apresentada a declaração/pedido de isenção prevista no art.º 19.º do CIMT, a sua verificação e declaração.*

*Resulta das disposições conjugadas previstas no n.º 8 do artigo 10.º e n.º 3 do art.º 19.º todos do Código do IMT, que nas situações de isenção de reconhecimento automático é do interessado a iniciativa de solicitar a isenção através da declaração/pedido de isenção, de IMT, a apresentar em qualquer serviço de finanças, ou por meios eletrónicos, [a qual deve ser apresentada antes do ato ou facto translativo dos bens].*

*Assim, o serviço que rececione a declaração prevista no n.º 1 do art.º 19.º CIMT, acompanhado de documentos tendentes ao averbamento de um benefício fiscal de carácter automático, de acordo com o disposto na legislação, emite declaração comprovativa do averbamento do benefício fiscal ou, ao invés, inicia procedimento de liquidação de IMT, emitindo o respetivo documento para o sujeito passivo efetuar o pagamento.*

*Sublinhando que, "(...) foi com base nos elementos declarados pelo Requerente junto do Serviço de Finanças respetivo, que foi emitida a respetiva declaração de isenção de IMT.*

*Por outro lado, uma factualidade abstratamente enquadrável em ambas as previsões (artigo 8.º n.º 1 do CIMT/ artigo 270.º n.2 do CIRE), teria legalmente determinado que a usufruição de uma isenção no momento em que ocorre a obrigação tributária traduzir-se-ia na verificação de um facto impeditivo da tributação que invalidaria (por inutilidade) a aplicação de uma outra isenção.*

*Ainda de acordo com a Requerida, "verificando-se que o Requerente optou, no ato translativo do prédio, por invocar outra isenção de IMT para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção prevista no art.º 270.º nº 2 do CIRE, agora requerida, cuja aplicação ficou, subseqüentemente, prejudicada.*

*Saliente-se que o ato de concessão de um benefício fiscal está legalmente vinculado e os pressupostos e procedimento de atribuição resultam diretamente da lei. E não se diga, como faz a Requerente, que a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não foi aplicada por ser outro, o entendimento da Administração Fiscal, à data, sobre a interpretação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE".*

*Acrescentando o seguinte: "É que, ao ter beneficiado da isenção nos termos do artigo 8.º n.º 1 do IMT, tal benefício tornou-se eficaz no momento do nascimento da obrigação tributária, que, ao impedir a tributação, inviabilizaria a possibilidade – ainda que hipotética – de funcionar, relativamente à mesma situação, a previsão contida na norma que estabelece uma outra isenção. Assim, cabendo ao interessado a iniciativa de solicitar a isenção através da declaração Modelo 1 de IMT, tem-se por certo que o Requerente, concordou com a isenção atribuída nos termos do artigo 8.º n.º 1 do IMT, e em tempo, não reagiu socorrendo-se de*

*quaisquer dos meios de defesa que a lei lhe conferia, fazendo prova dos factos constitutivos do direito à isenção que agora pretende ver ser-lhe atribuída.*

*Ora, também a relação entre a Administração e os particulares se deve reger por princípios estruturantes do sistema jurídico, nomeadamente pelos princípios da segurança jurídica e da estabilidade da relação jurídico-tributária, entre outros;*

*E a isenção de que o Requerente beneficiou, na relação jurídico-tributária em sede de IMT originada pela transmissão do imóvel identificado nesta informação, foi efetuada de forma livre, informada e da total responsabilidade do sujeito passivo que entregou a declaração modelo 1 do IMT;*

*Qualquer “troca” de isenções, com efeitos retroativos, ou a sua aplicação sucessiva, para além de carecer de fundamento legal, atenta contra o princípio da certeza e segurança jurídicas”.*

*Conclui, por último, a Requerida “que na precisa e concreta situação em apreço a liquidação de IMT emitida em razão de os imóveis em questão não terem sido alienados no prazo de cinco anos a contar da data de aquisição, mostra-se emitida em conformidade com o quadro legal supra referido, não sendo aplicável aos factos tributários em causa a isenção a que se refere o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, tal como vem defendendo.*

*(...) Decorre de todo o exposto que a liquidação de IMT em crise assenta numa interpretação correta das normas de isenção fiscal e que nenhuma censura merece, devendo manter-se por não padecer de qualquer ilegalidade.*

*(...) Resulta do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61º do CPPT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. (...) Por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios”.*

\*\*\*

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular, foi constituído em 26-07-2022.

Em 26-07-2022, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, o que efetuou, em 30-09-2022, juntando Processo Administrativo (doravante PA).

Em 02-11-2022, foram notificadas as partes do despacho da mesma data, proferido pelo Tribunal Arbitral, no qual se dispensava a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT, e a apresentação de alegações escritas, estimando-se a prolação de decisão arbitral dentro do prazo previsto no n.º 1, do artigo 21.º do RJAT.

## **II. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), e é competente.

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

Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se.

O processo não enferma de nulidades.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **1. FACTOS PROVADOS**

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

a) O Requerente é uma sociedade cujo objeto social é o exercício da atividade bancária, incluindo todas as operações compatíveis com essa atividade e permitidas por lei.

- b) A Requerente apresentou, em 21-11-2016, a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, a zeros, com a aplicação do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, previsto, especificamente, para as aquisições de imóveis por instituições de crédito.
- c) Neste documento, no campo alusivo a outros elementos referentes ao facto tributário, informa-se ter sido junto auto de adjudicação.
- d) No auto de adjudicação, salienta-se que o Banco A... SA, se encontra isento de IMT, e bem assim de imposto de selo, nos termos do artigo 269.º e 270.º do CIRE.
- e) Em 19-01-2017, o Requerente, adquiriu pelo valor de € 50.000,00, o prédio urbano inscrito sob o artigo ... e os prédios rústicos inscritos sob os artigos ..., ... e ... (1/4), da freguesia de ..., concelho de Vagos, no âmbito do processo de insolvência n.º .../16...T8AVR, que correu termos na Comarca de Aveiro, Instância Central – 1.ª Secção de Comércio, em que era insolvente a sociedade “B..., Lda.”
- f) No âmbito das referidas aquisições, o Requerente beneficiou da isenção de IMT prevista no n.º 1 do artigo 8.º, do CIMT destinada a aquisições por instituições de crédito ou sociedades Financeiras, conforme a declaração Modelo 1 n.º ..., por si apresentada.
- g) Nos termos do n.º 6 do artigo 11.º do CIMT, a referida isenção está condicionada à efetiva alienação dos imóveis no prazo de 5 anos.
- h) Decorreu o prazo de 5 anos sem que se tenha verificado a alienação dos referidos imóveis.
- i) A coberto de *email* de 4-02-2022, o Requerente na qualidade de proprietário dos imóveis, vem solicitar a liquidação de IMT, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, do CIMT, por caducidade de isenção, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 6 do CIMT.
- j) Aí se refere que os imóveis foram adquiridos, em 19-01-2017, por escritura de compra e venda em processo de Insolvência, tendo beneficiado de isenção de IMT, nos termos do artigo 8.º, n.º 1 do CIMT.
- k) Com a solicitação da liquidação, junta-se cópia da escritura de compra e venda no âmbito do processo de Insolvência, de 19-01-2017, como prova da data de aquisição.

- l) O Requerente apresenta a declaração Modelo 1, que gerou a liquidação de IMT n.º..., de 11-02-2022, no montante de € 9.511,43, referente ao DUC n.º ... .
- m) A liquidação referida foi paga, em 14-02-2022, pelo Requerente.
- n) O Requerente reagiu através da utilização do presente meio arbitral, cujo pedido de pronúncia arbitral (PPA) apresentou, em 12-05-2022, e assinado, em 13-05-2022;

### FACTOS NÃO PROVADOS

Não resultaram provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- a) Por tal aquisição ter sido efetuada no âmbito de um processo de insolvência, em 21-11-2016, o aqui Requerente solicitou a emissão de liquidação n.º ... de IMT a zeros, junto do Serviço de Finanças Porto ..., nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que prevê a isenção de IMT nas aquisições de imóveis efetuadas o âmbito de processo de insolvência.
- b) Aquele Serviço não aceitou aplicar tal norma, justificando-se em entendimento interno no sentido de que apenas seria aplicável tal norma se se estivesse perante transmissão da universalidade da empresa no âmbito do plano de insolvência.

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que não tenham ficado provados.

Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como “provados” e “não provados” foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se “provados” e “não provados”, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

### III. DO DIREITO

Recorda-se que, de acordo com as partes, e em síntese:

Para o Requerente, 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 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 se encontra abrangida pela aludida isenção e, por conseguinte, não podia ter sido liquidado IMT com referência à mesma.

Por sua vez, a AT sustenta que a aplicação sucessiva de isenções representaria uma alteração da declaração modelo 1 de IMT e em que a AT se baseou, e 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, nomeadamente a prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

Ora, são pois as seguintes questões que o tribunal deve apreciar:

Se a liquidação de IMT n.º ..., do ano de 2016, da qual resulta um valor total a pagar de € 9.511,43 (nove mil, quinhentos e onze euros e quarenta e três cêntimos), 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;

Se é possível a cumulação de benefícios fiscais distintos ou o seu reconhecimento/atribuição em momentos sucessivos da vida de um imposto, resultando na possibilidade de convalidação da isenção de IMT, prevista no artigo 8.º, n.º 1 do CIMT, para a que se encontra consagrada no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE;

A eventual renúncia por parte do sujeito passivo da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, conforme invoca a Requerida;

A eventual existência da preclusão do direito (que não por renúncia ao benefício pela Requerente);

Se a Requerente tem direito ao reembolso do valor de IMT pago (e juros compensatórios), e ao pagamento de juros indemnizatórios.

Perante a factualidade dada como provada suscetível de integrar a causa de pedir, e as normas legais em vigor à data dos factos, procede-se ao conhecimento do mérito da causa.

Cumprido, pois, apreciar e decidir.

Começamos por ver o enquadramento legal respetivo:

Dispõe o artigo 8.º do CIMT 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.*

Por seu turno, dispõe o artigo 11.º, n.º 6 do CIMT:

*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.*

Quanto ao artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, prevê-se o seguinte:

*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.*

Sobre este, existe hoje jurisprudência uniformizada (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 01521/15, de 29-03-2017), no sentido de que a isenção não depende da transmissão da universalidade da empresa ou do estabelecimento desta, aplicando-se igualmente aos 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.

Do artigo 5.º do EBF resulta que os benefícios fiscais, quando são automáticos, não são objeto de qualquer ato autónomo de reconhecimento, sendo no momento de decidir se deve ser praticado o ato de liquidação que se coloca a questão da verificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da ocorrência ou não dos pressupostos do benefício fiscal.

Ora, no caso enquadrável no artigo 270.º do CIRE (na qualidade de legislação extravagante), não se prevendo expressamente a necessidade de reconhecimento prévio (nem no CIRE, nem no EBF, nem no artigo 10.º do CIMT), está-se perante uma isenção de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no artigo 19.º, n.º 1, do CIMT, como resulta do disposto no artigo 10.º, n.º 8, alínea d).

No que concerne aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, este é feito através de ato administrativo, como resulta dos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 5.º, em consonância com os artigos 54.º, n.º 1, alínea d), da LGT e 65.º do CPPT.

E vem dispor ainda o artigo 12.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante EBF) 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.*

De acordo com o probatório, recorda-se: A Requerente apresentou, em 21-11-2016, a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, a zeros, com a aplicação do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, previsto, especificamente, para as aquisições de imóveis por instituições de crédito;

Neste documento, no campo alusivo a outros elementos referentes ao facto tributário, informa-se ter sido junto auto de adjudicação;

---

No auto de adjudicação, salienta-se que o Banco A..., SA, se encontra isento de IMT, e bem assim de imposto de selo, nos termos do artigo 269.º e 270.º do CIRE (sublinhado nosso);

A coberto de *email* de 42022, o Requerente na qualidade de proprietário dos imóveis, vem solicitar a liquidação de IMT, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, do CIMT, por caducidade de isenção, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 6 do CIMT;

Com a solicitação da liquidação, junta-se cópia da escritura pública de compra e venda no âmbito do processo de Insolvência, de 19-01-2017, como prova da data de aquisição.

Matéria de facto controvertida que como acima foi referido, não resultou provada no processo, é a que se prende com a versão do Requerente, segundo a qual, o sujeito passivo não declarou à AT que tais aquisições estavam abrangidas pelo artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, porque essa sua pretensão ter-lhe-ia sido negada pela AT, em momento imediatamente anterior ao do preenchimento da declaração, o que poderia explicar que, na fase subsequente, se tivesse conformado não procurando substituir a declaração inicial (na qual invocou a aplicabilidade da isenção prevista no artigo 8.º do CIMT) por outra em que invocasse a aplicabilidade desta outra isenção.

Recorda-se que de acordo com o Requerente, a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não teria sido aplicada, por ser outro o entendimento da Administração Fiscal, à data, sobre a interpretação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, e que até à publicação da Circular n.º 4/2017, considerava a administração tributária que esta isenção de IMT não se aplicava à transmissão isolada de bens imóveis da empresa insolvente, mas apenas à venda, permuta ou cessão que abrangesse a universalidade da empresa ou um seu estabelecimento. O novo entendimento refletiu a jurisprudência reiterada e uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (STA) sobre a questão.

Nota-se que o Requerente não deixou de reagir, contudo, tempestivamente, através do presente pedido de pronúncia arbitral.

É, pois, inequívoco, que as aquisições em análise decorreram no quadro de um processo de insolvência, notando-se que com a solicitação da liquidação, é junta cópia da escritura de compra e venda no âmbito daquele mesmo processo.

Mesmo anteriormente, presume-se que a escritura pública estaria na posse da AT, tendo sido enviada a esta entidade nos termos do artigo 49.º, n.º 4, alínea c), do CIMT, o que a AT nunca veio rejeitar, alegando desconhecimento de que as aquisições teriam ocorrido no âmbito de processo de insolvência.

Como também acima vimos, com a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, apresentada em 21-11-2016, pelo Requerente, foi entregue o auto de adjudicação, onde se refere expressamente que o Banco A..., SA, se encontra isento de IMT, e bem assim de imposto de selo, nos termos do artigo 269.º e 270.º do CIRE (de novo sublinhado nosso).

O que não pode ter outra leitura, senão a de que ambas as isenções foram apreciadas e consideradas verificadas, na qualidade de isenções automáticas, em momento anterior ao da transmissão dos bens imobiliários, conforme decorre do disposto no artigo 48.º, n.º 1, do CIMT, desde essa data vigorando na ordem jurídica.

Impõe-se assim concluir que, os imóveis adquiridos pela Requerente foram-no em conformidade com os pressupostos exigidos pelo n.º 2, do artigo 270.º do CIRE.

A este propósito, veja-se o sumário do aresto que perfilhamos proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 01044/17, de 14-03-2018:

*"I - Quer o art.º 269.º quer o art.º 270.º do CIRE fazem um elenco detalhado dos actos que beneficiam de isenção de imposto de selo, quando devido, e, de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis indicando que tais actos, para beneficiarem das ditas isenções têm que cumprir um único requisito: estarem previstos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (actos) ou integrados (transmissões) em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação.*

*II - Trata-se de actos e transacções profundamente escrutinados pelo Tribunal onde corre termos o processo de insolvência, pelos administradores de insolvência, pelos credores da insolvência, pelo Magistrado do Ministério Público afecto ao processo, e, mais tarde pelos notários onde serão celebradas as escrituras públicas correspondentes. A prova de que as operações em questão se desenrolam num processo de insolvência é, diríamos, esmagadora.*

*III - O legislador não conferiu à Administração Tributária qualquer poder vinculado ou discricionário relativamente à concessão desta isenção. IV - O artigo 10.º n.º 8, al. d) prevê que são de reconhecimento automático as isenções constantes de legislação extravagante ao presente código, como é o CIRE.*

Em linha com o Sumário, diz-se que “*A interpretação e aplicação do disposto no referido art.º 10.º não prescinde de um momento prévio de indagação sobre se a isenção em causa é ou não de reconhecimento automático. Só depois de definida esta questão se pode o intérprete lançar a correr o referido artigo para descortinar em que concreta situação é enquadrável o caso concreto, para ver definido qual o procedimento legal a seguir para obtenção da isenção.*

*(...) Mas, para além disso, permitir, ou impor, que a concessão da isenção dependesse de requerimento apresentado perante a Administração Tributária ou seria mero acto de inútil burocracia, ou, permitiria conferir à Administração Tributária o poder de considerar que a isenção se aplicava numas circunstâncias e não em outras, o que cremos que o legislador não deu o menor sinal de achar adequado que ocorresse, e, por isso, não conferiu à Administração Tributária qualquer poder vinculado ou discricionário nesta matéria.”*

Também a decisão arbitral proferida no âmbito do processo do CAAD n.º 181/2021, de 18 de fevereiro de 2022, conclui o seguinte: “*Estando-se assim perante benefício fiscal cujo reconhecimento flui diretamente da lei, sem necessidade de decisão pela AT quanto ao seu concreto reconhecimento, não poderemos deixar de apreciar a questão relativa à coexistência e eventual cumulação de benefícios fiscais, in casu, dos regimes constantes do artigo 8.º do CIMT e daquele que dimana do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE”.*

Vejamos se trilhando um caminho diverso, o ponto de chegada é semelhante:

Enquanto que nos termos do artigo 8.º do CIMT, esta isenção dirigida ao setor financeiro, trata a aquisição de imóveis, como uma atividade residual para a qual estas entidades não se encontram vocacionadas, servindo a cobrança dos seus créditos, compreendendo-se que, nos termos do n.º 6 do art.º 11.º do CIMT, as aquisições referidas deixarão de beneficiar de isenção se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos;

No que se refere ao artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, a sua aplicação depende de as transmissões onerosas de imóveis da empresa insolvente se encontrarem integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, contrariamente à isenção prevista no artigo 8.º do CIMT, podendo ser aplicada independentemente de quem seja sujeito passivo do imposto: a entidade devedora, os seus credores ou terceiros. Esta última, pela sua natureza, não se encontra sujeita a uma qualquer condição resolutiva de caducidade, não onerando com a incidência de imposto, a aquisição de bens integrantes de massas insolventes, visando facilitar uma mais cabal satisfação dos credores.

Pese embora as isenções em análise tutelem interesses extrafiscais distintos, não vislumbramos princípio geral que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos. Voltemos ao processo do CAAD n.º 181/2021, de 18 de fevereiro de 2022, a este respeito:

*"No direito fiscal a disciplina da interpretação das leis partilha dos demais requisitos aplicáveis aos demais ramos do direito cujo cerne e base se encontra consagrada no regime do art.º 9.º do Código Civil, questão que hoje se encontra directamente regulada na norma do art.º 11.º da LGT.*

*Norma última esta que determina, como princípio geral, que as normas fiscais deverão ser aplicadas de harmonia com as ditames e princípios gerais de interpretação e aplicação das demais leis, entendimento este que já anteriormente era o comumente sufragado pela generalidade da jurisprudência dos tribunais.*

*Assim, atento a solução preconizada pelo artigo 11.º da LGT, importará não deixar de ter presente o artigo 9.º do Código Civil, preceito base e ponto de partida e de referência em qualquer tarefa interpretativa das normas legais.*

*Ora, tendo presente o referente legal basilar em matéria de interpretação da norma jurídica e cotejados os diversos diplomas legais passíveis de aqui serem chamados à colação como sejam, desde logo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, mas igualmente o CIMT e a LGT, não se*

---

*vislumbra normativo que isolada ou conjugadamente, permita trilhar o caminho e sobretudo, a solução interpretativa a que a Requerida alude.*

*Isto porque, na verdade não se deteta em qualquer um dos compêndios legais vindos de referir, a existência de qualquer norma ou regra que admita uma interpretação como aquela que flui da posição veiculada pela Requerida, isto é, o legislador não efetuou qualquer menção que permita excluir a priori a coexistência ou até a cumulação (sucessiva) de mais do que um benefício fiscal.*

*Que o mesmo significa afirmar que não se detetou na letra da lei qualquer comando que permitisse fundar o entendimento segundo o qual um sujeito passivo estivesse impedido, ope legis, de poder beneficiar de, por exemplo, de mais do que um benefício fiscal.*

*(...) entre os vários sentidos possíveis que a consideração de todos os elementos de interpretação possam sugerir ao intérprete (ou que resultem de aspetos puramente subjetivos do mesmo intérprete), não poderão ser considerados aqueles que não tenham na letra da lei alguma correspondência, ainda que mínima ou remota.*

*Sendo para mais igualmente pacífico que “na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador [...] soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, razão pela qual na tarefa interpretativa caberá ao intérprete eleger o sentido e significado das normas interpretadas que mais ou melhor se aproximem do natural sentido e significado dessas mesmas normas objeto de interpretação”.*

*”Ora, também nesta perspetiva da teleologia dos benefícios fiscais em presença nos presentes autos, não é possível concluir no sentido da existência de tal limitação ou impedimento à cumulação sucessiva de benefícios fiscais – artigo 8.º do CIMT e n.º 2 do artigo 270.º do CIRE – porquanto nem fazendo apelo à teleologia dos regimes em suposto confronto, é admissível, à face do artigo 9.º do C. Civil, concluir por tal impossibilidade de cumulação.*

*Para tal conclusão, basta observar o disposto no artigo 66.º-G do EBF, segundo o qual:*

*Artigo 66.º-G - Não cumulação A DLRR não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios fiscais ao investimento da mesma natureza.*

*Ou seja, da leitura do normativo supra afigura-se, ao contrário do que propugna a Requerida, que quando o legislador pretendeu impedir ou limitar a cumulação de benefícios fiscais, fê-lo de forma expressa (sublinhado nosso) e aqui com mais acuidade e pertinência, por referência a determinadas situações que considerou não serem suscetíveis de cumulação, o que permite formular asserção segundo a qual o princípio disciplinador dos benefícios fiscais se funda na apetência, pelo menos em abstrato, de cumulação destes e não na sua proibição.*

*Ante o exposto, não tendo o legislador efetuado similar opção normativa para os casos dos regimes, quer do artigo 8.º do CIMT, quer do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, não cabe ao intérprete, sem qualquer base, quer no texto, quer no espírito e teleologia das normas, presumir e assumir o contrário da lógica e princípio legislativos que tão bem expressa e evidenciada se colhem através deste aludido exemplo".*

No mesmo sentido da possibilidade de cumulação das isenções que nos ocupam, vem igualmente a decisão arbitral proferida no processo do CAAD, n.º 363/2021, de 25 de outubro de 2021, que acompanhamos:

*"A questão que agora se coloca é a seguinte: existe algum princípio que impeça a cumulação 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 restantes condicionalismos e procedimentos evidenciados naquela circular 16/88”.*



*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 (sublinhado nosso).*

*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.*

*(...) 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 ...*

*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 CIRE.”*

Por seu turno, tendo vindo a Requerida a invocar na sua Resposta a renúncia por parte do sujeito passivo da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, concluímos também desde já que a mesma não é possível face ao estipulado no n.º 8 do artigo 14.º do EBF, sob a epígrafe de “Extinção dos Benefícios Fiscais”, em que o legislador estabeleceu a proibição de renúncia no tocante aos benefícios fiscais automáticos.

Ora, relacionada com este ponto de análise, encontramos também a questão da preclusão do direito, regressando à decisão proferida pelo tribunal arbitral n.º181/2021, de 18 de fevereiro de 2022, que acompanhamos, concretamente, no que vem transcrito adiante:

*"Igualmente pertinente se afigura apreciar da eventual existência de qualquer preclusão do direito (que não por renúncia ao benefício pela Requerente), por via de não ter ab initio suscitado o benefício do regime constante do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE e ao invés, ter optado pelo referido no artigo 8.º do CIMT.*

*Efetivamente, a Requerente, na sequência da preclusão do prazo legal (5 anos) para a alienação dos imóveis, viu caducar o direito à isenção requerida nos termos do artigo 8.º do CIMT, tendo ante esse conspecto factual apresentado Modelos 1 de IMT, com vista à emissão de liquidações de IMT relativas ao imposto devido, as quais foram pagas e posteriormente deduzido revisão oficiosa, na qual entendia não ser devido qualquer IMT, uma vez que se mostravam verificados os pressupostos para a aplicação do regime de isenção fiscal a que se refere o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.*

*Ora, entende este tribunal arbitral que perante um benefício fiscal automático cujo direito surge com a verificação dos requisitos que para o efeito a lei faz depender, o que determina a necessidade do sujeito ativo da relação tributária em aferir da existência ou não de tal benefício antes da emissão das liquidações.*

*Neste mesmo sentido, numa situação similar de cumulação sucessiva de benefícios fiscais, decidiu-se no âmbito do processo 20/2018-T deste CAAD, cujo entendimento in totum acompanhamos, o seguinte: “Estando em causa um benefício que emerge automaticamente da lei e cujo direito se reporta à data da verificação dos respetivos pressupostos, a administração não poderá deixar de apreciar a subsistência dessa isenção previamente à*

*liquidação oficiosa que haja novamente de efetuar, porquanto a sua verificação positiva impede que o facto tributário readquirira a sua força obrigatória, razão pela qual a reposição do regime regra de tributação fica dependente não apenas da extinção do benefício fiscal condicionado pela revenda do imóvel, mas também pela inexistência de qualquer outra situação de isenção cuja verificação e declaração a lei imponha que a administração verifique e declare em momento prévio à liquidação do imposto que seja de efetuar. Nessa medida, o disposto no artigo 14.º do EBF não pode deixar de ser interpretado sistematicamente tendo em consideração, entre o mais, o momento em que se deve considerar constituído, e, como tal, juridicamente vigente um determinado benefício fiscal, ainda que a sua declaração venha a ocorrer em momento subsequente à caducidade de um outro benefício fiscal. (...)"*

*"Ao não ter reconhecido a existência do direito a beneficiar da isenção a que se refere o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE até à emissão das liquidações de IMT (pós-caducidade da isenção fiscal prevista no artigo 8.º do CIMT), nem a posteriori, já em sede da decisão dos PRV's, ao arrepio da lei andou a Autoridade Tributária, no que à conformidade legal dos atos tributários de liquidação e das respetivas decisões de indeferimentos dos PRV's diz respeito, incorretamente interpretando e aplicando os preceitos legais vindos de conjugadamente supra suscitar, assim violando o disposto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, ao desconsiderar o direito à isenção neste preceito legal prevista, pelo que não poderão, quer as decisões dos PRV's ora arbitrariamente sindicadas, quer as liquidações de IMT àquelas subjacentes, deixar de ser declaradas ilegais, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE".*

Aqui chegados, e ultrapassadas questões relacionadas com a impossibilidade de cumulação dos benefícios fiscais em causa, com a eventual renúncia da isenção, e bem assim, com a preclusão do direito, nos termos expostos, tendo ficado provado que à data de aquisição dos imóveis se verificavam já os pressupostos da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, os quais deveriam ter sido verificados previamente à liquidação, antecipa este tribunal arbitral que é possível a convalidação da isenção, padecendo a liquidação da ilegalidade que lhe é imputada.

## V. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Declarar a ilegalidade do ato de liquidação de IMT n.º ..., referente ao DUC n.º..., e de juros compensatórios, do ano de 2016, da qual resulta um valor total a pagar de € 9.511,43 (nove mil, quinhentos e onze euros e quarenta e três cêntimos), com a consequente anulação e respetiva restituição do montante em causa pago pelo Requerente;
- b) Estando demonstrado que os Requerentes pagaram, em 14-02-2022, o imposto impugnado, por força do disposto nos artigos 61.º do CPPT e artigo 43.º da LGT, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, do RJAT, tem o Requerente direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT), devendo a AT proceder ao respetivo pagamento;
- c) De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 9.511,43 (nove mil, quinhentos e onze euros e quarenta e três cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada;
- d) Condenar a Requerida nas custas judiciais. Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 918,00 (novecentos e dezoito mil euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, imputáveis à Requerida AT.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de janeiro de 2023

A Árbitra

/Alexandra Iglésias/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.