

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 78/2023-T

Tema: IMT – Cessação de isenção; Momento para a liquidação.

SUMÁRIO:

- I.** A entender-se que as obras de alteração do prédio e a sua transformação em 16 frações constituem alteração da sua natureza, para este efeito, serão aplicáveis a taxa e o valor vigentes à data da transmissão e, no caso de se entender que não ocorreu uma alteração de natureza, serão aplicáveis a taxa e o valor vigentes à data da liquidação.
- II.** Ora, na situação *sub judice*, é manifesto que o erro subjacente à liquidação impugnada é imputável à AT, pois esta foi de sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado. Desta forma, a Requerente tem direito a ser indemnizada pela garantia prestada.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro do Tribunal Singular Dr. Armando Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 18 de abril de 2023, decide:

I. RELATÓRIO

A..., LDA, titular do NIPC..., com sede social na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de pronuncia arbitral, ao abrigo do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que

aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IMT no valor total de € 39.686,71 (€ 33.377,07 de imposto e € 6.309,64 de juros compensatórios), referente à Modelo 1 n.º 2022/..., de 20-12-2022, por se ter verificado, relativamente às frações A, B, C e P, a caducidade da isenção de que beneficiou, sendo a Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O pedido foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 10 de fevereiro de 2023.
2. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a 30 de março de 2023, o ora signatário como Árbitro a integrar o Tribunal arbitral singular, o qual se constituiu em 18 de abril de 2023, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
3. Notificada para o efeito, a 22 de maio de 2023, a Requerida junta aos autos a sua resposta, na qual se defende por impugnação, pugnando pela improcedência e consequente absolvição do pedido, que se dá por integralmente reproduzida.
4. Por despacho de 25 de maio de 2023, o Tribunal Arbitral determinou a dispensa realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, ao que as Partes não se opuseram e notificou as partes para apresentarem alegações escritas, facultativas e sucessivas e notificou-se a Requerente para efeitos de pagamento da taxa arbitral subsequente.
5. As partes optaram por não apresentar alegações.
6. A 7 de junho de 2023, a Requerente procedeu à junção do documento comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

II. SANEAMENTO

7. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. alínea a) do n.º 1 dos artigos 2.º e 5.º do RJAT).
8. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
9. O processo não enferma de qualquer ilegalidade.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

10. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:
 - a. A Requerente é uma sociedade de direito português cujo objeto social consiste na *“gestão de bens móveis e imóveis, próprios e/ou alheios, compra e venda de imóveis e a revenda dos adquiridos para o mesmo fim e serviços de remodelação de imóveis”*.
 - b. Em 27-02-2015, por escritura pública, a Requerente adquiriu para revenda o prédio urbano, em regime de propriedade total, com o VPT de € 363.124,21, sito na ..., n.2 1, 1-A, 1-B, 1-C, 1-D e 1-E, e ..., n. ..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ..., da Freguesia da ..., inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., da Freguesia de ..., pelo valor de € 870.000,00.
 - c. Aquando da aquisição do referido prédio, a Requerente declarou tratar-se de prédio destinado a revenda, pelo que, por força do disposto no n.º1 do artigo 7 do CIMT, tal aquisição ficou isenta de IMT.
 - d. Em 08-06-2016, através de escritura pública, o referido prédio foi sujeito a constituição de propriedade horizontal, da qual resultaram 16 frações, entre as quais:

- i. "A" - correspondente ao rés-do-chão - loja um, destinada a comércio, com a permilagem de 11,88;
 - ii. "B" - correspondente ao rés-do-chão - loja dois, destinada a comércio com a permilagem de 10,33;
 - iii. "C" - correspondente ao primeiro andar direito, destinada a habitação, com a permilagem de 9,47; e
 - iv. "P" - correspondente ao quarto andar direito, destinada a habitação, com a permilagem de 4,28.
- e. Para além da constituição em propriedade horizontal, o prédio foi objeto de obras de reabilitação, tendo sido emitidos o alvará de obras de ampliação e demolição nº .../EO-CML/2016 e o alvará de utilização nº .../UT/2017, ambos a favor da Requerente.
- f. Esta nova configuração levou a Requerente a apresentar, junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., a Declaração Modelo 1 para inscrição e atualização de prédios urbanos na matriz, indicando como motivo “prédio melhorado/modificado”, vindo as frações assim individualizadas a ser objeto de avaliação.
- g. Nessa sequência foi fixado um VPT a cada uma das frações, somando os VPT das 16 frações um total de € 4.680.790,00.
- h. Para as frações em causa foi fixado o seguinte VPT:
- i. Fração A – VPT € 242.392,80
 - ii. Fração B – VPT € 203.220,00
 - iii. Fração C – VPT € 165.430,00
 - iv. Fração P – VPT € 85.690,00
- i. Frações que, em 7 de dezembro de 2017, foram alienadas pela Requerente à sociedade comercial B..., S.A., tendo as guias de liquidação de IMT e IS sido emitidas com o benefício constante do artigo 7.º do IMT, a favor da sociedade compradora, e ter sido declarado que a compra das frações se destinava a revenda.

-
- j. Tal facto provocou a caducidade do benefício de isenção de IMT a favor da Requerente.
 - k. Tendo em consideração os factos referidos, o Serviço de Finanças Lisboa-... promoveu a liquidação adicional de IMT.
 - l. A Requerente exerceu o seu direito do direito de audição, tendo sido proferida decisão a 17 de outubro de 2017 de 2022, a indeferir o requerido.
 - m. Liquidação de IMT emitida com o n.º..., de 20 de dezembro de 2022, no valor total de € 39.686,71 (€ 33.377,07 de imposto e € 6.309,64 de juros compensatórios).
 - n. A liquidação de IMT teve como base tributável o valor de € 1.847.962,80,
 - o. Valor correspondente à permissão alienada sobre o valor objeto de avaliação após a apresentação da Modelo 1 e que totalizava € 4.680.790,00.
 - p. Não tendo efetuado o pagamento da referida importância dentro do prazo legal, foi instaurado processo de execução fiscal com o n.º ...2022... .
 - q. Não se conformando com a atuação da AT, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.
 - r. Na mesma data, a Requerente apresentou também um requerimento no serviço de finanças solicitando a suspensão do referido processo de execução fiscal, até à prolação da decisão final sobre a legalidade do ato de liquidação impugnado, tendo apresentado a necessária garantia bancária (Garantia Bancária n.º GAR/...), no montante de € 50.490,20, emitida pelo C..., SA.

Os factos foram dados com provados com base nos documentos juntos ao processo, não existindo qualquer controvérsia sobre os factos provados.

B. Factos não provados

11. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

12. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

13. Deste modo, 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 das questões de direito (cfr. n.º 1 do anterior artigo 511.º, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT).

14. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º do CPPT, a prova documental apresentada pela Requerente e o processo administrativo junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

D. Apreciação

15. O n.º 1 do artigo 7.º, do Código do IMT estabelece que “*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*”.

16. A Requente, tal como referido e dado como provado, adquiriu um prédio beneficiando da isenção consagrada naquela norma.
17. De acordo com o estatuído no n.º 5 do artigo 11.º do Código do IMT, *“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”*.
18. No caso em apreço, a Requerente procedeu a obras de reabilitação e modificação no prédio adquirido e constituiu propriedade horizontal de que resultaram 16 frações, quatro das quais foram vendidas antes de findo o prazo de três anos, mas novamente para revenda.
19. Com efeito, as guias de liquidação de IMT e IS foram emitidas novamente com o benefício constante do artigo 7.º do Código do IMT, a favor da sociedade compradora.
20. Assim, com esta alienação e novo recurso à compra para revenda, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 11º do Código do IMT, relativamente àquelas frações, caducou a isenção usufruída pela Requerente.
21. Desta forma, não tendo a Requerida promovido junto do Serviço de Finanças a emissão da liquidação de IMT para as quatro frações, a mesma foi promovida pelo respetivo Serviço de Finanças.
22. Para o efeito, no cálculo do IMT a liquidar, o SF utilizou como base tributável o VPT determinado após a apresentação da Modelo 1 para inscrição e atualização de prédios na matriz urbana.
23. Baseando-se, para o efeito, no artigo 18.º do Código do IMT que estabelece no seu n.º 2 *“Se ocorrer caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação”*, determinando no seu n.º 3 que *“Quando, no caso referido no número anterior e após a aquisição dos bens, tenham ocorrido factos que alterem a sua*

natureza, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão”.

24. Referindo que “*Significa isto, em suma, que face às previsões contidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 18.º do CIMT, ocorrendo a caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, o VPT a que se refere o artigo 12.º, n.º 1, do CIMT, será o vigente à data da caducidade no caso de o imóvel não ter sofrido alteração, ou será o que se verificar na data da transmissão do imóvel na hipótese de ocorrerem, após a aquisição, factos que alterem a natureza deste”.*

25. E finaliza, referindo “*Ou seja, no primeiro caso, previsto no n.º 2 do artigo 18.º, o imposto incidirá sobre o valor do contrato ou sobre o VPT vigente à data da caducidade da isenção, consoante o que for maior, e, no segundo caso, previsto no n.º 3 do mesmo artigo, o imposto incide sobre o valor do contrato ou sobre o VPT vigente na data da aquisição, também consoante o que for maior”.*

26. Desta forma, a questão controvertida entre as Partes tem por base a questão de saber se, para determinar a matéria coletável a considerar nos casos de caducidade da isenção do regime da compra para revenda, nas situações em que o prédio, foi objeto de alterações e, em consequência, objeto de nova avaliação, é de atender ao valor de aquisição (se superior ao valor patrimonial tributário no momento em que ocorreu) ou ao valor patrimonial tributário atualizado, inscrito na matriz à data da liquidação.

27. O regime da aplicação temporal das taxas está previsto no artigo 18.º do Código do IMT, nos seguintes termos:

Artigo 18.º

Aplicação temporal das taxas

1 - O imposto será liquidado pelas taxas em vigor ao tempo da ocorrência do facto tributário.

2 - Se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação.

3 - Quando, no caso referido no número anterior e após a aquisição dos bens, tenham ocorrido factos que alterem a sua natureza, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão.

28. Como decorre dos n.ºs 2 e 3 deste artigo, a entender-se que as obras de alteração do prédio e a sua transformação em 16 frações constituem alteração da sua natureza, para este efeito, serão aplicáveis a taxa e o valor vigentes à data da transmissão e, no caso de se entender que não ocorreu uma alteração de natureza, serão aplicáveis a taxa e o valor vigentes à data da liquidação.

29. Ora, seguindo a jurisprudência dos tribunais superiores, em particular e a título meramente exemplificativo, refere-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-09-2015, proferido no processo n.º 0222/15:

“A situação sub judicis cai sob alçada do disposto no seu n.º 3, isto é, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão porque durante o período de isenção ocorreram factos que alteraram a natureza do bem – a constituição de propriedade horizontal-.

Parece ter sido opção do legislador que, verificando-se caducidade da isenção, nestas situações, sem que o bem tenha sofrido qualquer alteração o imposto seja determinado tendo em conta a taxa e o valor vigentes à data da liquidação. Mas, verificando-se alteração, já a liquidação terá em conta as taxas e valores vigentes à data da transmissão que ocorreu, naturalmente, antes de qualquer alteração sobre a natureza do bem.

A caducidade da isenção ocorreu em Abril de 2009 (3 anos depois de celebrada a escritura de compra e venda), sendo que, entretanto o prédio fora sujeito a constituição de propriedade horizontal, a impugnante apresentou, junto dos serviços da AT, a 09/02/2009, declarações para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz, (Modelo 1), indicando como motivo “Prédio Melhorado / Modificado”, vindo as

fracções assim individualizadas a ser objecto de avaliação, tendo, nessa sequência, sido fixado um VPT total de € 1.584.750,00.

*Não há dúvida que o imóvel sofreu alterações na sua natureza entre o momento em que foi adquirido pela impugnante e aqueloutro em que cessou a isenção, com repercussões muito significativas no valor patrimonial. **Mas, apesar disso, nos termos da lei, como vimos, o valor da aquisição - 648.437,30 €-, será o que deve ser tido em conta na liquidação do IMT**” (negrito e sublinhado nosso).*

30. Jurisprudência que foi adotada igualmente no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-10-2015, proferido no processo n.º 0506/15.

31. Ora, não se vislumbram razões para discordar desta jurisprudência.

32. Desta forma, é de concluir, em total acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo mencionada, que o valor a considerar é o valor à data da liquidação, ou seja, € 870.000,00, pelo que a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, por erro de interpretação do artigo 18.º, n.ºs 2 e 3 do Código do IMT, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º, da LGT.

E. Indemnização por garantia indevidamente prestada

33. A Requerente, prestou garantia bancária para suspender execução fiscal instaurada para cobrança coerciva da liquidação impugnada e formula um pedido de indemnização, nos termos do artigo 53.º da LGT.

34. O artigo 171.º do CPPT dispõe que “*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*» e que «*a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*”.

35. Ora, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, segundo entendemos, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação subjacente.
36. O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a “legalidade da dívida exequenda”, pelo que, como resulta do teor do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.
37. O regime do direito a indemnização por garantia indevida está consagrado no artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

38. Ora, na situação *sub judice*, é manifesto que o erro subjacente à liquidação impugnada é imputável à AT, pois esta foi de sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

39. Desta forma, a Requerente tem direito a ser indemnizada pela garantia prestada.

40. Não havendo elementos que permitam determinar o montante exato da indemnização, a condenação terá de ser realizada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do artigo 609.º, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que diz respeito à liquidação de IMT junto ao presente processo como documento 1.;
- b) Anular a referida liquidação;
- c) Julgar procedente o pedido de indemnização por garantia indevida e condenar a Requerida a pagar à Requerente a indemnização que for determinada em execução do presente acórdão;
- d) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 39.944,09 euros, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do

n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.836€, a cargo da Requerida.

Lisboa, 25 de julho de 2023

(Armando Oliveira)