

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 152/2023-T

Tema: IMT; Cumulação de isenções; Compra para revenda; Compra em insolvência.

Sumário:

I – A subsunção de certa situação de facto a duas isenções diferentes (verificados os pressupostos de ambas) corresponde a um concurso efetivo de normas que reclamam aplicação simultânea à mesma situação da vida, por verificação simultânea dos seus pressupostos ou dos factos integrantes da sua previsão pela ocorrência de um só facto tributário;

II - O direito subjetivo a um benefício fiscal nasce com o facto tributário que reúna os pressupostos elencados no tipo isentivo, não se encontrando na lei qualquer elemento interpretativo de onde resulte que tal direito se extinga pelo facto de se indicar, na declaração Mod. 1 de IMT, que na prática o sujeito passivo utilizará uma outra isenção na medida em que também cumpre os respetivos pressupostos;

III - Não existe princípio que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos ou o seu reconhecimento/atribuição em momentos sucessivos da vida de um imposto;

IV - A caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, não extingue ou preclude, por si só, o direito ao benefício fiscal constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, sempre e quando os seus pressupostos se verificavam no momento da aquisição imobiliária;

V - A isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, constitui um benefício fiscal automático, resultante direta e imediatamente da lei, devendo ser verificado pela AT antes da emissão de uma liquidação oficiosa de IMT num caso como o dos autos.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

A..., S.A., sociedade anónima com capital social de € 1.000.000,00, titular do NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Maia (doravante, a “Requerente”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (doravante, “IMT”) com o n.º..., no valor de € 7.670,00, e respetiva liquidação de juros compensatórios, no valor de € 1.918,90, tudo no montante total de € 9.588,90, com data limite de pagamento fixada a 2 de março de 2023, mais pedindo a condenação da Requerida no reembolso do montante pago e no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal.

De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 23 de maio de 2023, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua Resposta em 28 de junho de 2023.

Por despacho arbitral de 12 de setembro de 2023 foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT bem como a produção de alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT).

A Requerente alega, em síntese, que no âmbito do processo de insolvência da sociedade alienante, adquiriu um imóvel que destinou a revenda, tendo indicado, na correspondente

liquidação de IMT que a aquisição era efetuada ao abrigo da isenção conferida pelo artigo 7.º do Código do IMT. Não tendo procedido à revenda no prazo legal, a Requerida emitiu a liquidação de imposto e juros ora contestada, por caducidade da isenção, alegando a Requerente que tal liquidação se encontra ferida de ilegalidade na medida em que, mesmo tendo caducado a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, sempre seria aplicável àquele facto tributário, desde o início, a isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (o “CIRE”), até porque simétrica isenção lhe havia sido aplicada relativamente à liquidação de Imposto do Selo na aquisição do mesmo imóvel. Mais sustenta, a título subsidiário, que o ato impugnado está ferido de vício de forma por falta de fundamentação.

A Requerida contraria tal entendimento, pugnando pela manutenção do ato impugnado, entre o mais, porque, como refere na Resposta *“verificando-se que o contribuinte optou - por indicação expressa na declaração prevista no n.º 1 do art.º 19.º CIMT, no ato translativo do prédio - por invocar outra isenção de IMT para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção ora requerida, ao abrigo artigo 270º, nº2 do CIRE, cuja aplicação ficou, subsequentemente, prejudicada”*.

MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a decisão a proferir, dão-se como provados os seguintes factos:

A Requerente é uma sociedade anónima, cujo objeto social visa a compra e venda de imóveis, construção civil e obras públicas, revenda dos adquiridos para o mesmo fim, bem como investimento imobiliário, compreendendo ainda a indústria e comércio de confeções (facto não controvertido e constante do Doc. n.º 3 junto ao Pedido Arbitral e Resposta).

Em 30 de outubro de 2013 a Requerente, no âmbito da sua atividade, adquiriu para revenda, pelo preço de € 118.000, o prédio urbano, destinada a habitação, sito no lugar ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito, à época, na respetiva matriz sob o artigo..., com o valor

patrimonial tributário (VPT) de € 153.054,21 (o “Imóvel”) – facto não controvertido e constante do Doc. n.º 5 junto ao pedido arbitral e Resposta.

A referida aquisição foi efetuada no âmbito de processo de insolvência n.º.../12... TBPNF, que correu termos no 3.º Juízo do Tribunal Judicial de Penafiel, em que era insolvente a sociedade B..., Lda, tendo sido o administrador de insolvência a outorgar a escritura em representação da alienante – facto não controvertido e constante dos Docs. n.ºs 5 e 7 juntos ao pedido arbitral e Resposta, bem como do auto incluído na p. 12 do Processo Administrativo.

Na data da aquisição acima mencionada, foram apresentadas as necessárias declarações de IMT e Imposto do Selo, que se consubstanciaram no documento de liquidação de IMT com o n.º ... e respetivo anexo de Imposto do Selo – facto não controvertido e resultante dos Docs. n.ºs 7 e 8 juntos ao pedido arbitral e Resposta.

Tanto a liquidação de IMT como a de Imposto do Selo foram emitidas com base no facto tributário 31 - aquisições de imóveis do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais, aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa ou ao abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação, constando da liquidação de IMT a observação de que a aquisição derivava de uma adjudicação ocorrida no âmbito do processo do Tribunal Judicial de Penafiel n.º .../12.3 TBPNF do 3.º Juízo - facto não controvertido e resultante dos Docs. n.ºs 7 e 8 juntos ao pedido arbitral e Resposta.

A liquidação de IMT foi emitida com sem qualquer valor a pagar, porquanto foi indicada a aplicabilidade do benefício fiscal com o código 7 – prédios para revenda - facto não controvertido e constante dos Docs. n.ºs 5 e 7 juntos ao pedido arbitral e Resposta.

A liquidação de Imposto do Selo foi emitida sem qualquer valor a pagar, porquanto foi indicada a aplicabilidade do benefício fiscal com o código 101 - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) – Transmissões integradas em planos de insolvência ou de pagamentos ou no âmbito da liquidação da massa insolvente (artigo 269.º do CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/04, de 18 de março) sobre 100% da matéria coletável).

A sociedade B..., Lda foi declarada insolvente em 8 de outubro de 2012, tendo o processo de insolvência sido encerrado, após rateio final, 9 de abril de 2015 – factos resultantes dos Docs. n.ºs 5 e 6 juntos ao Pedido Arbitral.

A Requerente não logrou vender o Imóvel no prazo de três anos (ou seja, até 30 de outubro de 2016) imposto como condição resolutive pelo Código do IMT para beneficiar da isenção de compra para revenda – facto não controvertido.

Em 18 de maio de 2022 a Requerida enviou uma mensagem eletrónica à Requerente a comunicar que foi criada uma divergência, relativa ao prédio ...-U-... – facto não controvertido e alegado no Pedido Arbitral e na Resposta, constando do Processo Administrativo.

Em 25 de maio de 2022, a AT enviou nova comunicação do mesmo tipo, com teor idêntico – facto não controvertido e alegado no Pedido Arbitral e na Resposta, constando do Processo Administrativo.

A Requerente não submeteu qualquer nova declaração Mod. 1 de IMT tendente à liquidação de imposto na sequência destas comunicações – facto não controvertido.

Por ofício datado de 28 de setembro de 2022, a Requerida, através do Serviço de Finanças de..., notificou a Requerente de uma demonstração de liquidação de IMT, no valor de € 7.670,00, acrescida de juros compensatórios e para, querendo, exercer o direito de audição, nos termos do artigo 60.º da LGT relativamente àquele ato de liquidação – *cfr.* Processo Administrativo.

A Requerente exerceu o direito de audição em 16 de outubro de 2022 defendendo a ilegalidade da projetada liquidação na medida em que, mesmo tendo caducado a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, seria aplicável àquele facto tributário a isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

A Requerida, através do Serviço de Finanças de ..., discordou da argumentação expendida pela aqui Requerente em sede de audição prévia e promoveu a emissão da nova liquidação de IMT, notificando a Requerente, em 1 de fevereiro de 2023 através do ofício n.º 2023..., de 31-01-2023 (RF...PT), da resposta que recaiu sobre o direito de audição e para, no prazo

de 30 dias a contar da notificação, proceder ao pagamento do montante de IMT no valor de € 7.670,00, acrescidos de juros compensatórios – facto não controvertido.

Em 2 de março de 2023, a Requerida gerou nova declaração Modelo 1 de IMT com o n.º 2023/..., tendo sido emitida a liquidação de IMT n.º ... (2023), no valor total de € 9.588,90 (€ 7.670,00 de imposto e € 1.918,90 de juros compensatórios), referente ao DUC..., relativa à aquisição do Imóvel – facto não controvertido e constante do Doc. n.º 1 junto ao Pedido Arbitral – facto não controvertido.

A referida liquidação, no montante total de € 9.588,90, foi paga pela Requerente em 3 de março de 2023 – facto não controvertido.

Em 13 de março de 2023 a Requerente apresentou o presente Pedido Arbitral, pugnando pela anulação da mencionada liquidação de IMT n.º ... (2023) – facto não controvertido.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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 da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se 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 estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

DO DIREITO

Ilegalidade da liquidação impugnada

Os factos que originam o presente pedido arbitral não suscitam, como se viu acima, controvérsia entre as partes.

Na realidade, o tema a decidir é de natureza estritamente jurídica e consiste em responder à seguinte questão abstrata: quando determinado facto tributário, sujeito a IMT, é passível de beneficiar de mais que uma isenção deste imposto por preencher todos os pressupostos dos diversos tipos isentivos em causa, a escolha efetuada pelo sujeito passivo na declaração de IMT no sentido de fazer operar determinada isenção faz precluir por si só a aplicabilidade de outras isenções potencialmente aplicáveis? Ou, em termos mais simples, é possível, abstratamente, cumular isenções de IMT, de modo a que cessada por qualquer razão a aplicação de uma isenção, o facto tributário permaneça isento de imposto por aplicação de outra isenção?

Uma resposta negativa à primeira questão e afirmativa à segunda conduzirá à anulação do ato de liquidação de IMT e juros compensatórios aqui impugnado, devendo tal ato manter-se na ordem jurídica caso as respostas se invertam.

A resposta dada em abstrato será depois concretizada no caso aqui sujeito a juízo, dirimindo-se a questão de saber se o facto de a Requerente ter optado por indicar, na declaração de IMT apresentada ao tempo da aquisição do Imóvel, a aplicação do benefício fiscal previsto para as aquisições destinadas a revenda (i.e., a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT), eliminou o seu direito a beneficiar da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, ou seja, a isenção de IMT aplicável à transmissão do Imóvel porquanto a mesma foi praticada

no contexto de liquidação da massa insolvente da sociedade alienante (este facto não é controvertido nem negado pela Requerida).¹

E isto importa porque, tendo caducado a isenção de que beneficiou a Requerente relativa à compra do Imóvel para revenda, por não se ter verificado a respetiva (re)alienação no prazo de três anos após a aquisição (facto não controvertido), imposta pelo artigo 11.º, n.º 5, do Código do IMT na redação aplicável à data dos factos, a aplicabilidade da isenção prevista no mencionado artigo 270.º, n.º 2 do CIRE à aquisição do Imóvel (e desde a data dessa aquisição) independentemente da indicação efetuada na declaração Mod. 1 de IMT apresentada à data pela Requerente, conduzirá necessariamente à conclusão segundo a qual a liquidação de IMT emitida pela Requerida em 2 de março de 2023 e aqui impugnada é ilegal.

O tema já foi objeto de diversas decisões arbitrais com sentidos divergentes, tiradas em contextos fáctico jurídicos semelhantes ao presente, embora as normas isentivas suscetíveis de caducidade em causa variem entre as do artigo 7.º e 8.º do Código do IMT, colocando-se sempre a questão relativamente à simultânea aplicabilidade da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

Com efeito, no sentido da impossibilidade abstrata de cumulação sucessiva ou convalidação de isenções de IMT foram proferidas, por exemplo, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 613/2021-T (em que, tal como nos presentes autos, se discutiu a pretensa convalidação da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT na isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE) e 271/2022-T (pretensa convalidação da isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT na isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE).

Contudo, a maioria das decisões arbitrais proferidas no âmbito desta matéria tem-se pronunciado no sentido defendido pela Requerente nos presentes autos e que, adiante-se,

¹ Nos autos não está em causa saber se a venda isolada de um imóvel praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente da alienante pode ou não beneficiar da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, questão que nem a Requerida levanta, uma vez que se encontra há muito resolvida afirmativamente pela jurisprudência (v., por todos, o acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em 29 de março de 2017, no âmbito do processo n.º 01521/15, disponível em www.dgsi.pt) e pelo direito circulatório emitido pela Requerida (*cf.* Circular n.º 4/2017).

é o que julga este tribunal corresponder à boa aplicação do direito. A título exemplificativo, elenquem-se as decisões proferidas nos processos n.ºs 742/2015-T, 20/2018-T, 181/2021-T, 363/2021-T, 613/2021-T, 318/2022-T, 457/2022-T ou 586/2022-T, cuja fundamentação no essencial se acompanha.

É que, ao contrário do que refere a Requerida na Resposta quando afirma que “[n]o caso concreto, verificando-se que o contribuinte optou - por indicação expressa na declaração prevista no n.º 1 do art.º 19.º CIMT, no ato translativo do prédio - por invocar outra isenção de IMT para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção ora requerida, ao abrigo artigo 270º, n.º 2 do CIRE, cuja aplicação ficou, subseqüentemente, prejudicada” (sublinhado do signatário), a verdade é que o artigo 14.º, n.º 8, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante “**EBF**”) dispõe expressamente que “é proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento oficioso, sendo, porém, permitida aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela administração tributária” (sublinhado do signatário).

Ora, resultando do artigo 5.º, n.º 1, do EBF, que “[o]s benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento”, e do artigo 12.º do mesmo diploma que “[o] direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos 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” (sublinhados do signatário) afigura-se a este tribunal que, em face das normas que resultam das disposições conjugadas dos artigos 7.º, n.º 8, alínea a) do Código do IMT e 270.º, n.º 2, do CIRE, com os citados artigos 5.º e 12.º do EBF, a Requerente gozava de um direito subjetivo a beneficiar de qualquer destas isenções desde a data de aquisição do Imóvel (i.e. 30 de outubro de 2013).

Esta conclusão tem acolhimento na doutrina propugnada por NUNO SÁ GOMES, que definiu benefícios fiscais como “*factos complexos, impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, que cabem na tributação-regra, com natureza*

excepcional e fundamento extrafiscal, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes superiores ao da própria tributação que impedem” e, que, aprofundando esta noção, refere ainda que “[n]a verdade, o facto previsto, impede o nascimento da obrigação tributária, com o seu conteúdo normal. Assim, como esclarece o Prof. Alberto Xavier: «A norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto constitutivo da obrigação do imposto. Muitas vezes, na verdade, faz paralizar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro: esse outro é, a isenção do imposto». E estamos perante facto complexo, impeditivo, porque transforma o facto impositivo que é, em facto beneficiado, que também é, daí resultando que a eliminação do facto impeditivo, faz ressurgir, automaticamente, a tributação-regra. No fundo, estamos perante uma tributação sujeita a condição suspensiva isto é, há tributação, que fica suspensa do facto beneficiado. E isso é claro nos benefícios fiscais temporários, logo que se cumpra o prazo do benefício, e ainda nos benefícios fiscais condicionados resolutivamente, quando se cumpra a condição, pois, logo que cesse ou se extinga o benefício, ressurgem automaticamente a tributação-regra. Efectivamente, como esclarece o Prof. Alberto Xavier, a propósito das isenções condicionais: «aqui, a lei submete a própria eficácia do facto impeditivo à verificação de um novo facto secundário que é a sua conditio juris, suspensiva ou resolutiva. Nos casos de isenção sujeita a condição suspensiva, a obrigação nasce sujeita a condição resolutiva, e paralelamente nos casos de isenção sujeita a condição resolutiva o facto tributário vê a sua eficácia dependente de uma condição suspensiva».

Porém, não obstante, ser discutível a natureza condicional da própria obrigação tributária, em minha opinião, a tributação beneficiada é, efectivamente condicional. Na verdade, talvez se possa afirmar que, havendo benefício fiscal, de certo modo a tributação está sempre sujeita a condição legal suspensiva, pois logo que se extingam os efeitos do benefício, ressurgem, automaticamente, a tributação-regra. É esse o sentido da natureza impeditiva do desagravamento fiscal. De resto, o benefício fiscal é um facto complexo, porquanto preenchendo embora os pressupostos da tributação, simultaneamente, impede

o nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal. E os próprios benefícios fiscais puros e permanentes, podem extinguir-se por via normativa pelo que também eles têm mera eficácia suspensiva da tributação.

Mas o facto beneficiado é, ainda, um facto de efeitos múltiplos, porquanto, além de impedir o nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, simultaneamente, dá origem ao nascimento do direito ao benefício fiscal [...]” (sublinhados do signatário).²

Ou seja, e respondendo ainda em abstrato à questão que se enunciou no início desta secção da presente decisão, nada na lei permite concluir que, encontrando-se verificados os pressupostos de várias isenções de imposto potencialmente aplicáveis a dado facto tributário, a opção pela utilização de uma delas se traduza na renúncia às restantes (e não cuidamos aqui, sequer, de equacionar uma potencial cumulação de isenções objetivas e subjetivas).

Pelo contrário, uma interpretação sistemática do artigo 14.º, n.º 8, do EBF (inserido na Parte I – Princípios Gerais deste diploma) efetuada conjuntamente com as múltiplas normas espalhadas pelo Estatuto e pelos diversos códigos tributários que se opõem expressamente à cumulação de determinadas isenções (veja-se, por exemplo, o artigo 45.º n.º 7 do EBF ou o artigo 24.º, n.º 1 do Código Fiscal do Investimento), indicia uma interpretação contrária à propugnada pela Requerida.

Não se verifica, com efeito, qualquer princípio geral, ainda que específico do direito fiscal, que impeça a cumulação sucessiva de isenções em sede de IMT (ou de outros impostos), existindo casos na Lei de expressa proibição de cumulação de isenções ou regimes de isenção e também de expressa possibilidade dessa cumulação.

Ao que acresce que, como refere a Requerente, e ainda que com especificidades próprias devidamente explanadas na Resposta da Requerida, a Requerida já admitiu a possibilidade de convalidação de isenções, mormente na Circular n.º 16/88, de 9 de agosto, com as alterações introduzidas pela Circular n.º 18/95, de 11 de outubro.

² Cfr. Nuno Sá Gomes, «Teoria Geral dos Benefícios Fiscais» in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (165), Centro de Estudos Fiscais, Lisboa: 1991, pp.77-79.

Em rigor, este tribunal nem sequer considera que a subsunção de certa situação de facto a duas isenções diferentes (verificados os pressupostos de ambas) seja apta a configurar uma convolução de isenções em caso de caducidade de uma delas (ou seja, não se trata de transformar uma isenção noutra isenção).

Trata-se, na verdade, de um concurso efetivo de normas,³ que em linguagem penal corresponderia à modalidade de concurso ideal⁴ (e não a um concurso aparente como se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 613/2021-T), que reclamam aplicação simultânea à mesma situação da vida/factos praticados por verificação simultânea dos pressupostos integrantes da sua previsão, sucedendo, que, na prática (e até porque os formulários emitidos pela Requerida - v.g. a declaração Mod 1. de IMT em papel ou formato eletrónico – não permitem a indicação de aplicação de mais que uma isenção objetiva) uma das isenções potencialmente aplicáveis vê a sua eficácia suspensa em função da indicação de que outra isenção se encontra a ser utilizada.

Com efeito, e na senda da doutrina de Nuno Sá Gomes a que acima nos referimos, o direito subjetivo ao benefício fiscal – a todos os benefícios fiscais potencialmente aplicáveis – nasceu com o facto tributário que reúna os pressupostos elencados no tipo isentivo.

E não se vê qualquer elemento interpretativo de onde resulte que tal direito se extinga pelo facto de se indicar, na declaração Mod. 1 de IMT, que na prática o sujeito passivo utilizará uma outra isenção na medida em que também cumpre os respetivos pressupostos.

Semelhante interpretação parece retirar-se também, *a contrario*, do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (doravante “STA”) proferido em 3 de fevereiro de 2016, no âmbito do processo n.º 01531/14, no qual se referiu que *“a pretendida «convolação» de isenções apenas poderia ponderar-se se, à data relevante – que não pode ser outra senão a da aquisição dos imóveis – estivessem preenchidos os requisitos de ambos os regimes de isenção (o da aquisição com destino à revenda e o da aquisição com destino à*

³ Fala-se em concurso de normas de Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas materiais distintas, como referia ALBERTO XAVIER, *in* Direito Tributário Internacional, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra: 2020 p. 30.

⁴ Assim, sobre os conceitos e modalidades de concurso, v. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça proferido em 13 de outubro de 2004, no âmbito do processo n.º 04P3210.

instalação de empreendimentos qualificados como de utilidade turística), o que se nos afigura de todo inviável, dada a incompatibilidade de destinações. Seja como for, como bem concluiu a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa «à data da ocorrência do facto tributário, ou seja, à data da aquisição dos imóveis ainda não se verificavam os pressupostos da isenção prevista no art. 20.º, do RJUT, motivo pelo qual a mesma não pode ser considerada ulteriormente, não implicando, igualmente, tal reconhecimento ulterior uma causa impeditiva da caducidade do direito à isenção, nos termos do a. 331.º do Código Civil, uma vez que não só tal efeito não se encontra previsto na lei, como o próprio art. 16.º, n.º 1, do CIMSISD, expressamente determina que os prédios inicialmente destinados a revenda deixam de beneficiar da isenção de Sisa prevista no art. 11.º, do mesmo Código, quando seja dado destino diferente aos imóveis ou quando os mesmos não sejam revendidos dentro do prazo de três anos ou o sejam para nova revenda (sendo não controvertido que tal destino diferente foi dado)»”.

Embora o STA, no aresto acabado de citar, não se pronuncie expressamente sobre a simultânea vigência de isenções, a verdade é que parece admitir, em concordância com o tribunal de primeira instância chamado a decidir aquele caso, que, estivessem reunidos os pressupostos de ambas as isenções na data de aquisição do imóvel ali em causa, a impugnação judicial intentada pelo sujeito passivo poderia ter obtido provimento.

E, como se menciona no acórdão do Tribunal Central Administrativo (o “TCA”) Sul de 20 de novembro de 2012 relativo ao processo n.º 03884/10, “[...] em matéria de benefícios fiscais, como em matéria de incidência tributária ou da definição de tipos legais de crimes fiscais (ou outros), domina o princípio da legalidade que se traduz no brocado «nullum tributum sine lege», o que significa que é a lei que tem de definir os pressupostos da concessão dos benefícios fiscais, sendo irrelevante o que as entidades administrativas entendam nessa matéria” (sublinhados do signatário).

Ora, do probatório, e como nunca foi controvertido, resulta que, logo na data de aquisição, se encontravam reunidos os pressupostos para a Requerente beneficiar, em sede de IMT, quer da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT (como beneficiou, apesar de ter vindo a caducar) quer da prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE - circunstância que se infere até

do facto de, em sede de Imposto do Selo, liquidado simultaneamente com o IMT, a Requerente ter indicado, e a Requerida aceite, que se aplicava a isenção prevista no artigo 269.º do CIRE (v. Doc. n.º 8 junto ao Pedido Arbitral), cujo tipo isentivo assenta nos mesmos exatos pressupostos que a isenção de IMT prevista no mencionado artigo 270.º n.º 2 do mesmo Código.

De tudo quanto vem exposto se conclui que a caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT não extingue ou preclude, por si só, o direito ao benefício fiscal constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, sempre e quando os pressupostos desta isenção se verificassem – como no caso se verificavam – no momento do facto tributário relevante, ou seja, na data de aquisição do imóvel.

Ou seja, mesmo tendo caducado a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT por não ter o Imóvel sido revendido no prazo de três anos,⁵ devia a Requerida ter-se absterido de emitir a liquidação de IMT e juros compensatórios impugnada, que assim se encontra ferida de vício de violação de lei, por força da verificação dos pressupostos da isenção (automática) de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE desde a data do facto tributário relevante – a aquisição do Imóvel –, posto que o direito a tributar se encontrava paralisado, também, por força da verificação desses mesmos pressupostos e não apenas por força dos pressupostos elencados no tipo isentivo consagrado no artigo 7.º do Código do IMT.

Com efeito, a isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, é um benefício fiscal automático, resultante direta e imediatamente da lei, pelo que deveria ter sido verificado pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária (a Requerida) antes da emissão da liquidação de IMT que aqui veio a ser impugnada.

Neste sentido, sumariando vária da mais pertinente jurisprudência arbitral produzida sobre o tema, veja-se decisão arbitral proferida no processo n.º 318/2022, de que respigamos as seguintes passagens, que acompanhamos:

⁵ E refira-se que a caducidade dessa isenção tem, nos termos dos n.ºs 5 e 6, do artigo 11.º, do Código do IMT, efeitos *ex tunc*, ou seja tudo se passa como se nunca tivesse sido aplicada, razão pela qual em tese devem os sujeitos passivos requerer a liquidação de imposto com juros compensatórios devidos pelo retardamento da mesma.

“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:

«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. [...]

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.» [...].”

Sobre a questão da preclusão do direito a beneficiar da isenção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 181/2021-T (também citada na decisão acabada de referir), em que se aduz que “[i]gualmente 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 [hoje no artigo 7.º do mesmo Código]. 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.”

Também quanto à cumulação sucessiva de benefícios fiscais se expôs na decisão arbitral relativa ao processo 20/2018-T que “[e]stando 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 readquira 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. [...] 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 [...], 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 arbitralmente 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”.

Termos em que, por todo o exposto, se anula a liquidação de IMT e juros compensatórios impugnada, por se encontrar a mesma ferida de vício de violação de lei, mormente do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, posto que por força da verificação dos pressupostos daquela isenção (automática) de IMT desde a data do facto tributário relevante – a aquisição do

Imóvel –, se encontrava o direito a tributar paralisado, não obstante ter caducado a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT inicialmente declarada aplicável pela Requerente, condenando-se a Requerida a reembolsar a Requerente do valor indevidamente pago a título de imposto e juros compensatórios, como decorre do artigo 100.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Sendo esta a decisão tomada por este Tribunal, julga-se prejudicado o conhecimento do pedido subsidiário efetuado pela Requerente no articulado do Pedido Arbitral, dirigido à verificação de um eventual vício de forma por falta de fundamentação da liquidação impugnada.

Do direito a juros indemnizatórios

Além do reembolso das quantias pagas, a Requerente peticiona, também, o pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerida.

A LGT estabelece, no seu artigo 43.º, n.º 1, que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Assim, o direito ao recebimento de juros indemnizatórios assenta num conjunto de pressupostos de verificação cumulativa, quais sejam, a existência de um erro imputável aos serviços, em função do qual resulte pagamento de imposto em montante superior ao devido, sendo esse erro analisado em sede de reclamação ou impugnação judicial (encontrando-se hoje estabilizada a jurisprudência segundo a qual tal avaliação pode ser efetuada, também, em sede arbitral).

No caso concreto, resulta do probatório que a liquidação de imposto e juros compensatórios impugnada foi integralmente paga.

Adicionalmente, como se viu na fundamentação que se expendeu acima, afigura-se patente que o erro de direito que inquina a liquidação de ilegalidade é imputável à Autoridade

Tributária e Aduaneira, porquanto, ao invés de se abster, praticou o ato de liquidação sem atender a que Requerente beneficiava, como demonstrou em logo em sede de audiência prévia à emissão da liquidação impugnada, de uma isenção impeditiva da liquidação de IMT.

Nessa medida, reconhece-se à Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, contados desde a data do pagamento da prestação tributária indevida (3 de março de 2023) até ao seu integral reembolso.

DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IMT e juros compensatórios n.º ... (2023), no valor total de € 9.588,90 (€ 7.670,00 de imposto e € 1.918,90 de juros compensatórios), referente ao DUC..., e, em consequência, anular a mencionada liquidação de IMT e juros compensatórios, condenar a Requerida a reembolsar a Requerente do montante pago a tal título, bem como a pagar-lhe juros indemnizatórios contados desde 3 de março de 2023 até ao integral reembolso do montante indevidamente pago, e bem assim, condenar a Requerida nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € € 9.588,90 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de março de 2024

O Árbitro,

(João Taborda da Gama)