

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 230/2023-T

Tema: IMT – Isenção do artigo 7.º do Código do IMT. Sociedades de Titularização de Créditos.

SUMÁRIO

Uma sociedade de titularização de créditos poderá beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, sob a epígrafe “*Isenção pela aquisição de prédios para revenda*”, na redação em vigor nos anos de 2019 a 2022, se se verificarem os seguintes cinco pressupostos (cumulativos):

- (1) a sociedade registou a “*atividade de comprador de prédios para revenda*” antes da aquisição dos imóveis em causa;**
- (2) os imóveis foram adquiridos para os patrimónios segregados em resultado de dação em pagamento ou da execução de garantias reais associadas aos ativos detidos;**
- (3) os imóveis foram adquiridos após 29-08-2019 (data em que passou a ser permitido às sociedades de titularização de créditos adquirir e revender imóveis, com a entrada em vigor do n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro);**
- (4) os imóveis foram revendidos no prazo máximo de dois anos a contar da data em que tenham integrado os referidos patrimónios segregados (não havendo a renovação do prazo prevista no artigo 45.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 453/99); e**
- (5) os imóveis não foram revendidos novamente para revenda.**

DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal Arbitral foi constituído em 14 de junho de 2023.

Notificada para o efeito, a Requerida veio apresentar Resposta e remeter cópia do processo administrativo em 4 de setembro de 2023.

Por Despacho Arbitral de 15 de novembro de 2023, considerando a indisponibilidade do mandatário da Requerente para a reunião do artigo 18.º do RJAT, agendada para 28 do mesmo mês, e tendo em conta que a Requerida não impugnou especificamente nenhum dos factos constantes dos artigos sobre os quais incidiria a prova testemunhal, foi a mesma reunião cancelada. Nos termos do mesmo Despacho Arbitral e face ao teor dos articulados apresentados pelas partes, foi dispensada a apresentação de alegações finais, salvo se as Partes manifestassem fundada oposição a esta dispensa, no prazo de 5 dias, o que se não verificou.

Em 14 de dezembro de 2023 e 14 de fevereiro de 2024, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT com fundamento na complexidade de algumas das questões de direito relevante à boa decisão da causa.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

Posição da Requerente

A Requerente é uma sociedade de titularização de créditos constituída em 2006 ao abrigo do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, tendo vindo a adquirir e a deter, temporariamente, bens imóveis nos patrimónios segregados (ou silos), em resultado de dações em pagamento e da execução de garantias reais associadas aos créditos hipotecários. Nos termos do n.º 6 do artigo 45.º do referido Decreto-Lei, estes imóveis devem ser imperativamente alienados no prazo máximo de dois anos a contar da data em que tenham integrado os respetivos patrimónios.

Os imóveis a que se reportam as liquidações de IMT impugnadas foram adquiridos pela Requerente entre maio de 2019 e janeiro de 2022, e posteriormente alienados no decurso do ano de 2022. Estando cada imóvel diretamente relacionado com um ou mais créditos

hipotecários adquiridos pela Requerente no âmbito das suas titularizações, resulta claro que a aquisição do direito de propriedade dos bens imóveis decorreu de ações de recuperação dos créditos hipotecários vencidos. Tendo a Requerente liquidado e pago IMT aquando da aquisição dos imóveis em apreço (entre maio de 2019 e janeiro de 2022), e encontrando-se reunidos os pressupostos da isenção do artigo 7.º do Código do IMT, a Requerente apresentou reclamações gratuitas, após a venda do referidos imóveis, contra as referidas liquidações de IMT, peticionando a sua anulação e restituição do imposto pago, nos termos do artigo 7.º, n.º 4, do Código do IMT.

A AT indeferiu estas reclamações gratuitas por entender, designadamente, que o único negócio jurídico admissível para efeitos da isenção a que o n.º 4 do artigo 7.º do Código do IMT alude é o negócio jurídico de compra e venda. Mais refere a AT que deveria constar nas escrituras públicas de aquisição que os imóveis se destinavam a revenda, o que não sucedeu *in casu*.

A Requerente não se conforma com esta interpretação do artigo 7.º do Código do IMT. Ao contrário do que refere a AT nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente, não é legítimo invocar que os imóveis não foram adquiridos por escritura pública de compra e venda – exigência que não consta da lei – e muito menos que não tenha sido referida a intenção de revenda, quando esta obrigatoriedade resulta do regime legal das sociedades de titularização de créditos.

É legítimo inferir-se que a aquisição de bens imóveis pelas sociedades de titularização de créditos se enquadra no âmbito do respetivo regime jurídico, sendo que as alterações introduzidas pela Lei n.º 69/2019, de 28 de agosto, vieram tão somente confirmar e verter no referido regime algo que já acontecia no seio das sociedades de titularização de créditos, para além de regular expressamente o horizonte temporal para revenda dos referidos bens imóveis.

Na medida em que as liquidações de IMT impugnadas padecem de erro de direito exclusivamente imputável à AT, deve a Requerida proceder ao pagamento de juros

indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do imposto até à data do processamento do respetivo reembolso.

Posição da Requerida

O artigo 39.º do Decreto-Lei 453/99, de 5 de novembro, exige que o exercício da atividade de titularização de créditos seja “exclusivo”, pelo que as sociedades de titularização de créditos não podem exercer outra atividade (como seja a compra de imóveis para revenda). Esta limitação admite, contudo, uma exceção, prevista no n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei 453/99, de 5 de novembro, para aquisições de imóveis meramente temporárias e precárias. Esta norma assenta no postulado de que a aquisição dos imóveis em resultado de dação em pagamento ou da execução de garantias reais associadas aos ativos detidos é indispensável à prossecução do objeto social das sociedades de titularização de créditos e ao exercício da sua atividade de realização de operações de titularização de créditos. Todavia, a lei reúne-se dos cuidados necessários para que essa aquisição seja subordinada ao exercício da atividade que é própria das sociedades de titularização de créditos, admitindo apenas aquelas aquisições quando elas sejam uma consequência do exercício dessa atividade.

Por outro lado, pelo facto de uma empresa adquirir imóveis para o exercício da sua atividade, não podemos extrair, de forma imediata e necessária, a conclusão de que ela exerce uma atividade imobiliária. A invocação pela Requerente de tratamento igual a qualquer outra sociedade imobiliária pelo facto de a Requerente se encontrar coletada para o exercício da atividade a que corresponde o CAE 68100-R3 é, no mínimo, inusitada, constituindo uma tentativa de usufruir da isenção do artigo 7.º do Código do IMT, por analogia, com raiz numa infração fundamental, ou seja, o registo do CAE 68100 sem correspondência com o objeto social legalmente regulado. É que, por força do regime da titularização de créditos, a Requerente está impedida de exercer a atividade de comprador de prédios para revenda.

Em matéria de benefícios fiscais, onde se incluem as isenções, não há, por definição, lacunas, pois as situações não previstas como isentas de imposto estão, pura e simplesmente, fora do âmbito da norma de isenção, mercê do princípio da legalidade (cf. artigo 103.º, n.º 2, da

Constituição), encontrando-se, pois, vedada a integração analógica naquelas matérias (cf. artigos 11.º, n.º 4, da LGT e 10.º do EBF). Assim sendo, presumindo a inexistência de lapso do legislador suscetível de estender às sociedades de titularização de créditos a pretendida isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, deverá a mesma ser indeferida com referência às aquisições de imóveis por parte da Requerente, mesmo que efetuadas ao abrigo do n.º 6 do artigo 45.º do mesmo Decreto-Lei 453/99, de 5 de novembro.

Ainda assim, considerando que o presente pedido de pronuncia arbitral deve ser declarado improcedente por não verificação dos pressupostos previstos do artigo 7.º do Código do IMT, nomeadamente, o exercício da atividade de comprador de prédios para revenda, cumpre demonstrar também que a Requerente não preenche os restantes fundamentos, conforme analisado em sede de reclamação graciosa, a saber:

- a. Verificam-se duas situações em que os imóveis foram adquiridos por dação em cumprimento e foram vendidos a sociedades cuja atividade era a aquisição de imóveis para revenda.
- b. Nas restantes situações, a aquisição dos imóveis não respeitou a forma legal de contrato aquisitivo, ou quando respeitou a forma contratual, do mesmo não consta que se destinam a revenda.

Acresce que, embora em 7 de março de 2019, via Portal das Finanças, a Requerente tivesse procedido à alteração de atividade, adicionando o CAE 68100 - Compra e Venda de Bens Imobiliários, apenas a partir de 29 de agosto de 2019, data da entrada em vigor do n.º 6 do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, é que a Requerente se encontrava legalmente autorizada para a atividade de compra de imóveis. Analisadas as aquisições dos prédios urbanos e rústicos para os quais a Requerente pretende que lhe seja reconhecida a isenção do artigo 7.º do Código do IMT, constata-se que algumas aquisições ocorreram em data anterior a 29 de agosto de 2019, razão pela qual nunca poderiam beneficiar da referida isenção, por se tratarem de operações vedadas às sociedades de titularização de créditos até àquela alteração legislativa.

Face ao exposto, conclui-se que as aquisições de imóveis realizadas antes de 29-08-2019 pela Requerente nunca poderiam beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT.

Finalmente, não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 14 de junho de 2023, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

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

O PPA apresentado em 31 de março de 2023 é tempestivo, porquanto foi apresentado no prazo de 90 dias referido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar da data em que a Requerente foi notificada do indeferimento das reclamações gratuitas (5 de janeiro de 2023).

É admitida a cumulação de pedidos, face ao disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, sempre que, como é o caso, *“a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*.

O processo não padece de vícios que o invalidem. Não foram suscitadas exceções que caiba apreciar, nada obstando ao conhecimento do mérito da causa.

IV. QUESTÃO *DECIDENDA*

A questão a decidir nos autos é a de saber se a Requerente, enquanto sociedade de titularização de créditos, tem direito a beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT e a obter a restituição do IMT liquidado e pago com referência à aquisição de imóveis entre maio de 2019 e janeiro de 2022, posteriormente alienados entre janeiro e agosto de 2022, ao abrigo do n.º 4 do mesmo artigo.

A AT indeferiu as reclamações graciosas apresentadas pela Requerente contra as liquidações de IMT *supra* identificadas com os seguintes fundamentos:

- A única forma contratual admitida para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT é a compra e venda. Tendo a Requerente adquirido os imóveis em apreço em processos de execução fiscal, em processos de insolvência e por dação em cumprimento, tais aquisições não podem beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT.
- Para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, na escritura pública mediante a qual o sujeito passivo adquire os imóveis em causa, deve constar o destino de revenda. *In casu*, a maior parte dos documentos de aquisição não indicam que os imóveis se destinavam a revenda.
- Para beneficiar da isenção de IMT, a venda dos imóveis pelo sujeito passivo não pode ser realizada a sociedades cuja atividade seja a compra de imóveis para revenda. No caso *sub judice*, a Requerente transmitiu dois imóveis a uma destas sociedades.

Na resposta ao PPA, a Requerida veio defender que a isenção do artigo 7.º do Código do IMT apenas se aplica a sociedades imobiliárias, não sendo extensível a sociedades de titularização de créditos (como a Requerente), ainda que estas registem o CAE 68100 (compra e venda de bens imobiliários), por força do princípio da legalidade estatuído no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição.

Mais alegou a Requerida na sua resposta que, em todo o caso, a Requerente só poderia beneficiar da isenção do artigo 7.º do Código do IMT relativamente aos imóveis adquiridos após 29 de agosto de 2019, porquanto as sociedades de titularização de créditos só se encontram legalmente autorizadas para a atividade de compra de imóveis após esta data.

Assente a matéria de facto com base nos documentos juntos aos autos pelas partes, o Tribunal Arbitral apreciará as seguintes questões: (i) se as sociedades de titularização de crédito são elegíveis para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, (ii) se se encontram reunidos os requisitos previstos no n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, (iii) se se encontram verificados os pressupostos previstos no artigo 7.º do Código do IMT, e (iv) se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

V. MATÉRIA DE FACTO

Factos Provados

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e do processo administrativo (PA), fixa-se como segue:

1. A Requerente é uma sociedade de titularização de créditos constituída em 2006, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro (repblicado pela Lei n.º 69/2019, de 28 de agosto, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 144/2019, de 23 de setembro), encontrando-se registada junto da CMVM sob o n.º ... (cf. Documentos 45 e 46 juntos ao PPA, e cf. referido nas decisões de indeferimento de reclamações gratuitas juntas ao PPA como Documentos 1 a 22).
2. A par da atividade principal de realização de operações de titularização de créditos, com o CAE 64992, a Requerente está registada, desde 7 de março de 2019, pela atividade secundária de compra e venda de bens imobiliários, com o CAE 68100, e desde 1 de dezembro de 2021, pela atividade secundária de arrendamento de bens imobiliários, com

o CAE 68200 (cf. Documento 46 junto ao PPA, e cf. referido nas decisões de indeferimento de reclamações gratuitas juntas ao PPA como Documentos 1 a 22).

3. Entre 24 de maio de 2019 e 25 de janeiro de 2022, a Requerente adquiriu vários imóveis, tendo liquidado e pago o IMT correspondente, conforme decorre das liquidações n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ... e..., ..., ..., ..., ..., ... e..., ..., ... e ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no montante global de € 73.633,19, tendo revendido os mesmos imóveis entre janeiro e agosto de 2022 (cf. Documentos 23 a 80 juntos ao PPA, e cf. referido nas decisões de indeferimento de reclamações gratuitas juntas como Documentos 1 a 22).
4. Em 23 de fevereiro de 2022, o Serviço de Finanças Oeiras ... emitiu certidão do exercício de atividade com o CAE 68100, relevante para efeitos do benefício fiscal de IMT, com início em 18 de janeiro de 2021 e termo em 31 de dezembro de 2021 (cf. Documento 82 junto ao PPA).
5. Em 30 de setembro de 2022, a Requerente apresentou reclamação gratuita com vista à anulação das liquidações de IMT *supra* identificadas e o reembolso do imposto pago, por entender que se encontravam reunidos os pressupostos de aplicação do disposto no artigo 7.º, n.º 4, do Código do IMT, tendo a AT desdobrado nos seguintes 22 processos de reclamação gratuita (cf. Documentos 1 a 22 juntos ao PPA):
 - 5.1. Reclamação Gratuita n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 20-11-2018 (DUC ...), no valor de € 370,06, Reg. IMT n.º 2018/..., pela aquisição, em 24-05-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-AI, da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia, por escritura de compra e venda, no âmbito do processo de insolvência n.º .../17... T8VNG (cf. Documento 47 junto ao PPA). A Requerente revendeu o imóvel através de contrato de compra e venda em 05-01-2022 (cf. Documento 48 junto ao PPA).
 - 5.2. Reclamação Gratuita n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 20-11-2018 (DUC...), no valor de € 246,90, Reg. IMT n.º 2018/..., pela aquisição, em 24-05-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-CI, através da mesma

escritura de compra e venda no âmbito do processo de insolvência identificado no ponto anterior. O imóvel foi revendido pela Requerente na data referida no ponto anterior.

- 5.3.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 15-05-2019 (DUC...), da quantia de € 374,01, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 17-06-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-... da Freguesia de..., concelho de Nelas, que lhe foi adjudicado no processo n.º .../13... TBNLS. O imóvel foi revendido pela Requerente em 11-01-2022.
- 5.4.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 17-11-2016 (DUC ...), no valor de € 424,15, Reg. IMT n.º 2016/..., pela aquisição, em 02-09-2021, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-AM da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Odivelas, adjudicado no processo de execução n.º .../13... TLRS. A Requerente revendeu o imóvel em 28-01-2022.
- 5.5.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 19-09-2019 (DUC...), no montante de € 850,00, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 25-09-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-M da Freguesia do..., concelho de Aveiro, adjudicado no processo n.º .../18...T8OVR. A Requerente vendeu o imóvel em 31-01-2022.
- 5.6.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 13-12-2019 (DUC...), no valor de € 870,00, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 04-02-2020, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-... da Freguesia de..., concelho de Mealhada, no âmbito do processo n.º .../14...TBMLD. A Requerente alienou o imóvel em 07-02-2022.
- 5.7.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 11-06-2019 (DUC...), no valor de € 1.783,84, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 28-06-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-M da União das

Freguesias de ..., ..., ... e ..., no processo n.º .../18... T8AVR. O imóvel foi revendido pela Requerente em 21-02-2022.

- 5.8.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 11-11-2019 (DUC...), por compensação do DUC ..., no valor de € 39.540,00, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 12-11-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-... da União Freguesias ... (... , ... , ... e...), concelho de Sintra, adjudicado no processo n.º .../16...T8SNT. A Requerente alienou o imóvel em 25-02-2022.
- 5.9.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 30-09-2019 (DUC...), no valor de € 295,00, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 28-10-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-U da Freguesia de ..., concelho de Gondomar, no processo n.º .../11... TBMAI. O imóvel foi revendido pela Requerente em 10-03-2022.
- 5.10.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 26-08-2019 (DUC...), no valor de € 6.843,84, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 28-08-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-B da Freguesia de ..., concelho de Benavente, por dação em cumprimento, no âmbito do processo n.º .../16...T8ENT. O imóvel foi revendido a sociedade com o CAE 68100 – Compra e venda de bens imobiliários, em 14-03-2022.
- 5.11.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 10-07-2019 (DUC...), no valor de € 309,31, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 18-07-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-J, da União de Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Franca de Xira, por escritura de compra e venda, no âmbito do processo de insolvência n.º .../15... T8VFX. A Requerente revendeu o imóvel em 15-03-2022.
- 5.12.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 06-03-2019 (DUC...), no valor de € 493,44, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 03-

07-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-N da Freguesia e Concelho de ..., no processo n.º.../13... TBSTB. O prédio foi revendido em 17-03-2022.

- 5.13.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º... e..., de 27-11-2019 (DUC...), no valor de € 660,00, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 16-01-2020, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-AJ da Freguesia de..., concelho de Ovar, adjudicado no processo n.º .../16... T8OVR. O imóvel foi revendido em 25-03-2022.
- 5.14.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 24-01-2019 (DUC ...), no valor de € 7.679,03, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 11-02-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-AM da União de Freguesias de ... e ..., concelho de Almada, por escritura de compra e venda, no âmbito do processo n.º .../15...T8ALM. A Requerente revendeu o prédio em 30-03-2022.
- 5.15.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ... e ..., de 21-12-2018 (DUC...), no valor de € 778,00, Reg. IMT n.º 2018/..., pela aquisição, em 19-08-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D Freguesia e concelho de ..., adjudicado no processo n.º.../11...TBVFX. O imóvel foi revendido em 30-03-2022.
- 5.16.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 17-09-2019 (DUC...), no valor de € 3.217,50, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 16-11-2019, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-A União de Freguesias de ... e..., concelho de Odivelas, adjudicado no processo n.º .../18...T8LRS. O imóvel foi vendido pela Requerente em 31-03-2022.
- 5.17.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º..., de 15-07-2019 (DUC...), no valor de € 619,99, Reg. IMT n.º 2019/..., pela aquisição, em 17-08-2020, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-L da União das Freguesias

de ... e ..., concelho de Leiria, adjudicado no processo n.º .../18...T8PBL. O imóvel foi revendido em 26-04-2022.

- 5.18.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 25-02-2022 (DUC...), no valor de € 882,22, Reg. IMT n.º 2022/..., pela aquisição, em 11-04-2022, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D, da freguesia e concelho de ..., processo n.º .../13, TBCTX. O imóvel foi revendido em 09-08-2022.
- 5.19.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 25-02-2022 (DUC...), no valor de € 672,95, Reg. IMT n.º 2022/..., pela aquisição em 28-02-2022, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-B da freguesia e concelho de ..., por escritura de dação em cumprimento e renúncia de hipoteca. O prédio foi revendido pela Requerente em 24-05-2022.
- 5.20.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ... e..., de 28-02-2022 (DUC...), no valor de € 800,00, Reg. IMT n.º 2022/..., pela aquisição, na mesma data, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-S, da União das Freguesias de ... e ... (...), concelho de Lousada, por escritura de dação em cumprimento e renúncia de hipoteca no âmbito do processo n.º .../2...T8LOU. A Requerente revendeu o prédio em 29-07-2022 a uma sociedade com o CAE 68100 – Compra e venda de bens imobiliários.
- 5.21.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 27-01-2022 (DUC...), no valor de € 3.326,70, Reg. IMT n.º 2022/..., pela aquisição, em 28-01-2022, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D da União das Freguesias da ... (...), do mesmo concelho, por escritura de dação em cumprimento e renúncia de hipoteca. A Requerente procedeu à revenda do imóvel em 30-08-2022.
- 5.22.** Reclamação Graciosa n.º ...2022..., referente à Liquidação de IMT n.º ..., de 24-02-2022 (DUC...), no valor de € 975,93, Reg. IMT n.º 2022/..., pela aquisição, em 25-

01-2022, do prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-L da freguesia de ..., concelho de Santo Tirso. A Requerente revendeu o imóvel em 17-06-2022.

- 6.** Em 5 de janeiro de 2023, a Requerente foi notificada das decisões de indeferimento destas reclamações gratuitas, por despachos do Senhor Chefe de Divisão de Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 29 de dezembro de 2022, tendo as mesmas sido fundamentadas nos seguintes termos:

24. Tendo sido liquidado IMT, de acordo as declarações modelo 1 que constam do quadro II, vem agora o Requerente solicitar que as liquidações subjudice sejam anuladas, e consequentemente reembolsado dos montantes de IMT pagos indevidamente.

Pelo que,

25. Veio, assim o ora Requerente, apresentar o pedido de anulação dos atos tributários de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões Onerosas de Imóveis, liquidações com os números que constam do Quadro I, por se estar perante situações de coleta Indevida, com as demais consequências legais, nomeadamente a restituição do imposto pago, conforme contesta e melhor argumenta na sua petição inicial.

26. Constata a Autoridade Tributária e Aduaneira, que a atividade de compra de imóveis para revenda, nos termos previstos no artº 7º do CIMT, se verificou a partir de 07 de março de 2019.

E,

27. Para que tenha direito ao benefício da isenção de IMT prevista no artº 7º do CIMT, deve preencher os pressupostos inerentes à atribuição do benefício, como de seguida iremos analisar.

VI. DA MATÉRIA DE DIREITO

28. Compulsado o teor do procedimento administrativo de reclamação graciosa, e considerando que nos autos, está em causa dirimir se o ato tributário a sindicar, consubstancia, ou não um caso de restituição de IMT, em referência às liquidações com os números que constam do Quadro I, devendo tais liquidações serem objeto de anulação, com as demais consequências legais, nomeadamente a restituição do imposto pago, conforme contesta e melhor argumenta na sua petição inicial.

Pelo que,

29. Compulsado o teor do procedimento administrativo de reclamação graciosa, de acordo com o artº 7º nº 4 do CIMT, e considerando que nos autos, está em causa dirimir se o ato tributário a sindicar, consubstancia, ou não um caso de restituição do montante liquidado em sede de IMT, se verificados relativamente a cada imóvel.

30. O 7º do CIMT, com a epígrafe "Isenção pela aquisição de prédios para revenda", tem a seguinte redação:

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

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

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

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

31. A isenção disciplinada neste artigo tem um fim específico, que o IMT não seja um custo para as empresas cuja atividade consiste na compra de imóveis para vender, isto é, sendo os imóveis a mercadoria transacionável para estas empresas, é lógico que se a sua aquisição não beneficiar desta isenção, o seu custo final será empolado com o IMT que for liquidado pela sua aquisição.
32. Perante tal situação, o legislador enveredou pelo regime da neutralidade do IMT, relativamente à atividade empresarial de aquisição de prédios para revenda.
33. No entanto, tal isenção de IMT deverá cumprir pressupostos de ordem subjetiva e objetiva.
34. Os pressupostos de ordem subjetiva, referem-se a estarmos perante pessoas singulares ou pessoas coletivas que antes aquisição dos imóveis tenham apresentado 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.

35. Os pressupostos de ordem objetiva, referem-se:

- i) Que os prédios tenham sido comprados, isto é, que a aquisição onerosa de direitos reais sobre bens imóveis tenha sido efetuada por escritura de compra e venda, significando isto, que não é admissível que a aquisição da propriedade sobre os bens imóveis tenha sido efetuada por qualquer outro tipo de negócio jurídico;
- ii) Que estes prédios sejam mercadoria para a empresa que adquire com a finalidade de revender, isto é, o seu destino não pode ser outro que não seja a transmissão como mercadoria final.
- iii) Que os prédios adquiridos para revenda, apenas podem ser transmitidos por imperativo legal, pela celebração de escritura pública de compra e venda, o que significa que não são admitidas outras formas jurídicas de transmissão, designadamente o contrato de permuta ou dação em cumprimento;
- iv) O legislador é bem explícito na premissa imposta quer para a aquisição, quer para a transmissão dos prédios que tenham como destino a revenda – a única forma contratual admitida, para efeito do benefício da isenção prevista no artº 7º do CIMT, é o "contrato de compra e venda". Significa que apenas se pode revender, o que tenha sido adquirido pela mesma forma contratual, a "compra e venda". O legislador balizou como único contrato admissível, quer para a aquisição da mercadoria, quer para a transmissão da mercadoria, o contrato de compra e venda.

36. Decorre do exposto que se não estiverem reunidas as premissas legais, para efeito do direito ao benefício da isenção, prevista no artº 7º nº 1 do CIMT, deverão os Serviços da AT proceder à liquidação de IMT, como ocorreu no caso subjudice. Deve o sujeito passivo apresentar o pedido de liquidação e comprovar o respetivo pagamento, aquando da celebração da escritura pública de compra e venda.

37. Posteriormente, se estiverem reunidas as premissas legais para o seu reconhecimento, poderá o sujeito passivo requerer a revogação da liquidação, e conseqüentemente a restituição do IMT pago.

38. Sobre a questão relacionada com os pressupostos para obter o benefício da isenção de IMT, quando estão em causa prédios para revenda, prevista no artº 7º nº 4 e 11º nº 5 do CIMT, temos a IVE nº 10752, proferida no Processo: 2016001064, com Despacho concordante de 05.08.2016, da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – Património, por delegação da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, onde estão elencados os requisitos necessários para o efeito:

"A isenção constante do artigo 7.º CIMT, visando a atividade de compra e venda de imóveis, está dependente da observância de determinados requisitos, a saber:

- Que a aquisição do imóvel tenha como finalidade ou destino, a sua revenda;*

- Que a revenda se concretize no prazo de 3 anos, contado da data da aquisição;
- Que antes da aquisição tenha sido apresentada a declaração prevista nos artigos 112.º do CIRS e 117.º do CIRC;
- Que no ano anterior a atividade de comprador de prédios para revenda tenha sido exercida normal e com caráter de habitualidade;
- Que na revenda a efetuar, a entidade adquirente não destine o imóvel a revenda."

Assim,

39. Para efeito e análise do mérito do pedido, temos desde logo de referir as seguintes questões, que devem ter resposta afirmativa, cumulativamente:
- a) Deve constar da escritura pública de aquisição do contrato de compra e venda, que o imóvel se destina a revenda;
 - b) A revenda deverá ocorrer no prazo de 3 anos, após a aquisição;
 - c) Que a adquirente Hefesto, antes da aquisição do imóvel, detenha o CAE adequado, ou seja, que detenha o CAE 068100 (COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS), pela apresentação da declaração prevista nos artigos 112.º do CIRS e 117.º do CIRC, o que se verificou em 07-03-2019;
 - d) Que no ano anterior, tenha sido exercido a atividade de aquisição de prédios para revenda de normal e com caráter de habitualidade; O sujeito passivo deve ter na sua posse a certidão a que se refere o n.º 3 do artigo 7.º do CIMT atestando de que, no ano anterior, adquiriu um imóvel para revenda ou revendido um imóvel antes adquirido para esse fim, para efeito de benefício da isenção de IMT prevista no artº 7º do CIMT;
 - e) Na revenda a efetuar, a entidade adquirente não destine o imóvel a revenda.
40. Vejamos, o IMT é devido pelos adquirentes de bens imóveis, nos termos previstos no artigo 4.º do CIMT.
41. Contudo a liquidação precede o ato ou facto translativo dos bens, neste caso a escritura pública de compra e venda, de acordo com o preceituado no n.º 1 do artigo 22.º do CIMT.
42. Para beneficiar desta isenção contemplada pelo artigo 7.º do CIMT, é necessário preencher os seguintes requisitos:
- a) apresentar a declaração prevista nos códigos de IRS e IRC que comprove que o objecto social do sujeito passivo inclui a «compra e venda de imóveis/revenda de imóveis»;

- b) resultar da escritura pública de compra e venda a indicação que os bens a transacionar têm o intuito de revenda;
 - c) contabilizar nos serviços de contabilidade a respectiva aquisição numa conta de existências;
 - d) apresentar uma declaração emitida pelo serviço de finanças indicando que o sujeito passivo desenvolve essa actividade de forma regular (sendo que se considera que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda quando adquire ou revende um imóvel com esta finalidade no ano anterior à data de escritura).
43. Ou seja, logo das primeiras condições estabelecidas trata da apresentação, prévia, da declaração de início de atividade, ou de alterações, onde se declare o exercício de atividade de compra e venda de prédios para revenda.
44. Uma segunda condição refere-se ao facto de, no título aquisitivo, deve ser referido, expressamente, que a aquisição do imóvel se destina a revenda.
45. Sendo que a não verificação destas duas condições, implica a perda do direito ao benefício da isenção pela aquisição dos prédios para revenda, prevista no art.º 7.º do CIMT.
46. De salientar que o Requerente apenas exerceu a atividade de compra de imóveis para revenda, a partir de 07-03-2019, conforme consulta à base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira.
47. Constatamos assim, que os imóveis adquiridos para revenda, não puderam, ab initio, beneficiar da isenção prevista no artº 7º nº 1 do CIMT, uma vez que não estava cumprido este requisito essencial para esse efeito, ou seja, que estivesse cumprido a terceira condição, pressuposto de que "(...) o adquirente exerce normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda"⁶, pois não prova o exercício normal e habitual da atividade, mediante certidão, que, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.
48. O Contribuinte junta apenas certidão emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, junto a fls 454, reconhecendo o exercício de atividade que lhe permite beneficiar da isenção de IMT de prédios para revenda, referente apenas ao ano de 2021.
49. Conforme consta da análise realizada e simplificada no quadro II, verificamos que o Reclamante adquiriu os diversos imóveis em processos de execução fiscal, em processos de insolvência e por dação em cumprimento.

⁶ Artº 7º nº 2 do CIMT

50. Porém, para usufruir do benefício da isenção do art.º 7.º do CIMT, os imóveis que tenham sido comprados, isto é, que a aquisição onerosa de direitos reais sobre bens imóveis tenha sido efetuada por escritura de compra e venda, significando isto, que não é admissível que a aquisição da propriedade sobre os bens imóveis tenha sido efetuada por qualquer outro tipo de negócio jurídico, sendo a única forma contratual admitida.
51. Contudo, para além desse requisito, é necessário que na escritura pública de aquisição dos bens imóveis, conste o destino de revenda, pelo que, no caso concreto, não se verifica na maior parte dos imóveis, não constando do documento de aquisição que se destinam a revenda. Esse facto implica que o Reclamante não tenha direito a usufruir do benefício da isenção de IMT, nos termos do disposto no art.º 7º do CIMT, como se assinala no quadro II, para cada imóvel.
52. Pois, uma das condições é que deve resultar da escritura pública de compra e venda a indicação que os bens a transacionar têm o intuito de revenda, pelo que se indefere os respetivos imóveis cujas escrituras/documentos de aquisição não o mencionem.
53. Mais se acrescenta, que no caso de revenda a lei estipula expressamente que, para beneficiar da isenção do IMT, é necessário que o imóvel a adquirir para futura revenda não tenha sido igualmente comprado anteriormente com o mesmo intuito, o de revenda ou não venha ser, no futuro, igualmente adquirido para revenda. Esta delimitação surge para anular as evasões fiscais e evitar transacções faltosas em que os imóveis passam de activo em activo de empresas do mesmo grupo (ou entre empresas com relações especiais entre si), de forma a ajustarem balanços e afastarem-se da liquidação do imposto.
54. Verificou-se conforme consta do quadro II, duas situações em que os imóveis foram adquiridos por dação em cumprimento, (não respeitando a forma contratual) e vendidos a sociedades, cuja atividade é aquisição de compra e venda de bens imóveis.
55. Nas restantes situações, a aquisição dos imóveis não respeitou a forma legal de contrato aquisitivo, ou quando respeitou a forma contratual, do mesmo não consta que se destinam a revenda.
56. Assim, somos a propor o indeferimento total do pedido, em referência aos imóveis identificados no quadro I e II supra, por não verificação dos pressupostos previstos do art.º 7.º do CIMT.

VII. DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA

57. Analisado o mérito do peticionado, procedeu-se à elaboração do "Projeto de Decisão" junto dos autos, consubstanciado na nossa anterior Informação n.º []-ISCPS1/2022, disso se notificando o Contribuinte, ora Reclamante, através de ofício da UGC, com o nº []DJT72022, datado de 06-12-2022, para, no prazo de 15 (quinze) dias, exercer, querendo o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, nos termos e efeitos do preceituado na alínea b) do n.º 1 e dos nºs 4 a 6 todos do artigo 80.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).
58. Decorrido o prazo concedido para o exercício do direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, nem o contribuinte, por um lado, carreu para os autos quaisquer elementos que colocassem em causa o nosso anterior projeto, nem os Serviços apuraram razões que impedissem a convalidação em definitivo desse mesmo projeto.
59. Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso anterior "Projeto de Decisão" que consta da informação nº []-ISCPS1/2022, somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

VIII. DA CONCLUSÃO E DECISÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior "Projeto de Decisão" e as peças processuais carreadas pelo Reclamante, somos de propor o indeferimento do pedido inserto nos autos, em conformidade com o teor do "quadro-síntese" mencionado no introito desta nossa Informação, com todas as consequências legais.

Mais se informa que, em caso de Concordância Superior, se promova a notificação do Reclamante nos termos do previsto nos art.ºs 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

À consideração superior.

(cf. Documentos 1 a 22 juntos ao PPA).

7. Em 31 de março de 2023, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

Factos não provados

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de 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.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados e como não provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao Processo Administrativo, bem como das posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados. Embora a Requerente não tenha junto aos autos a totalidade dos documentos necessários para apreciar o mérito do PPA, como lhe competia nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, a AT identificou, nas decisões de indeferimento das reclamações graciosas impugnadas, a que liquidações de IMT, imóveis e transações as mesmas reclamações graciosas se referiam, através do seguinte quadro-síntese:

Identificação das Reclamações Graciosas e respetiva liquidação de IMT

Nº PRG // Nº INF.	Nº Reclamação Mod. 1	Id. DUC	Liquid. n.º e data	Prédio Fração	Valor compra / Valor venda (€)	Costa/valor Requesito (€)	Data Passam.	Data da compra	Data da venda	Valor Deferido (€)
2022/ Nº INF. 428	2018/		20.11.2018 de	U- -AI	37.005,50 / 144.750,00	370,06	21.11.2018	24.05.2019	05.01.2022	0,00
2022/ Nº INF. 428	2018/		20.11.2018 de	U- -CI	3.798,50 / 7.600,00	246,80	21.11.2018	24.05.2019	05.01.2022	0,00
2022/ Nº INF. 428	2019/		15.05.2019 de	U-	37.401,00 / 119.000,00	374,01	16.05.2019	17.00.2019	11.01.2022	0,00
2022/ Nº INF. 428	2016/		17.11.2016 de	U- -AM	42.415,00 / 119.000,00	424,15	17.11.2016	02.09.2021	28.01.2022	0,00
2022/ Nº INF. 431	2019/		19.09.2019 de	U- -M	85.000,00 / 80.000,00	850,00	19.09.2019	25.09.2019	31.01.2022	0,00
2022/ Nº INF. 431	2019/		13.12.2019 de	U-	87.000,00 / 80.000,00	870,00	13.12.2019	04.02.2020	07.02.2022	0,00
2022/ Nº INF. 431	2019/		11.06.2019 de	U- -M	130.000,00 / 130.000,00	1.783,84	12.06.2019	28.06.2019	21.02.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/	Por compensação	11.11.2019 de 2018-10-31	U-	659.000,00 / 700.000,00	39.540,00	31.10.2018	12.11.2019	25.02.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		30.09.2019 de	U-1 -U	29.500,00 / 110.000,00	295,00	30.09.2019	28.10.2019	10.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		28.09.2019 de	U-6747 -B	105.289,91 / 89.000,00	6.843,84	27.08.2019	28.08.2019	14.03.2022	0,00

2022/ Nº INF. 434	2019/		10.07.2019 de	U- -J	30.831,00 / 90.000,00	309,31	10.07.2019	18.07.2019	15.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		06.03.2019 de	U- -N	49.344,00 / 108.000,00	493,44	07.03.2019	03.07.2019	17.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		27.11.2019 de	U- -AJ	86.000,00 / 120.000,00	860,00 (330,00 c)	27.11.2019	16.01.2020	25.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		24.01.21 de	U- -AM	118.136,92 / 93.750,00	7.679,03	25.01.2019	11.02.2019	30.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2018/		21.12.2018 de	U- -D	77.800,00 / 125.000,00	778,00 (389,00 c)	21.12.2018	19.08.2019	30.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		17.09.2019 de	U- -A	49.600,00 / 70.000,00	3.217,50	17.09.2019	16.10.2019	31.03.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2019/		15.07.2019 de	U- -L	61.699,00 / 94.500,00	619,99	15.07.2019	17.08.2020	28.04.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2022/		25.02.2022 de	U- -D	88.221,78 / 105.000,00	882,22	25.02.2022	11.04.2022	09.06.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2022/		25.02.2022 de	U- -B	10.353,00 / 26.000,00	672,95	26.02.2022	26.02.2022	24.05.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2022/		28.02.2022 de	U- -S	80.000,00 / 91.500,00	800,00 (400,00 c)	28.02.2022	28.02.2022	29.07.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2022/		27.01.2022 de	U- -D	51.160,00 / 65.000,00	3.328,70	27.01.2022	26.01.2022	30.09.2022	0,00
2022/ Nº INF. 434	2022/		24.02.2022 de	U- -L	95.000,00 / 115.000,00	975,93	25.02.2022	25.02.2022	17.06.2022	0,00
					TOTAL	73.633,19	-	-	-	-

VI. MATÉRIA DE DIREITO

Legislação aplicável

A resposta à questão *decidenda* (i.e., se a Requerente, enquanto sociedade de titularização de créditos, tem direito a beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, relativamente a imóveis adquiridos entre maio de 2019 e janeiro de 2022 e posteriormente alienados entre janeiro e agosto de 2022) exige uma leitura conjugada da norma de isenção do artigo 7.º do Código do IMT com o regime da titularização de créditos, criado pelo Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, na redação em vigor à data dos factos.

A redação do artigo 7.º do Código do IMT, sob a epígrafe “*Isenção pela aquisição de prédios para revenda*”, em vigor nos anos de 2019 a 2022, era a seguinte:

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

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

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

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

Daqui se retira que o artigo 7.º do Código do IMT isenta de imposto as aquisições de prédios para revenda por empresas que exerçam essa atividade. Esta isenção constitui um benefício fiscal de carácter automático, operando pela mera verificação dos respetivos pressupostos de facto, reportando-se o direito à mesma à data de verificação dos mesmos, conforme resulta do artigo 12.º do EBF (cf. Decisão Arbitral de 26-04-2022, processo n.º 628/2021-T).

O artigo 11.º, n.º 5, do Código do IMT estabelece que *“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”*.

As sociedades de titularização de créditos são governadas pelo Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, que estabelece o regime da titularização de créditos e regula a constituição e a atividade dos fundos de titularização de créditos, das respetivas sociedades gestoras e das sociedades de titularização de créditos.

Com as alterações introduzidas ao n.º 6 do artigo 45.º deste regime pela Lei n.º 69/2019, de 28 de agosto (em vigor desde 29-08-2019), aprovado para assegurar a execução na ordem jurídica interna do Regulamento (UE) 2017/2402 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12-12-2017, o mesmo passou a prever que as sociedades de titularização de créditos podem *“adquirir e deter imóveis para os patrimónios segregados, quando estes sejam adquiridos em resultado de dação em pagamento ou da execução de garantias reais associadas aos ativos detidos, devendo os imóveis ser alienados no prazo máximo de dois anos a contar da data em que tenham integrado os referidos patrimónios, o qual, havendo motivo fundado, poderá ser prorrogado, nos termos a fixar em regulamento da CMVM”*.

Da isenção do artigo 7.º do Código do IMT

Da elegibilidade das sociedades de titularização de créditos para efeitos da isenção do artigo 7.º do Código do IMT

Nos termos do artigo 45.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, a Requerente está legalmente habilitada a adquirir imóveis “*em resultado de dação em pagamento ou da execução de garantias reais associadas aos ativos detidos*”, com a obrigatoriedade de proceder à sua alienação no prazo de dois anos, prorrogável.

Embora a atividade de “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 68100) exercida pelas sociedades de titularização de créditos seja meramente acessória da atividade principal desenvolvida por estas sociedades (as sociedades de titularização de créditos apenas adquirem imóveis em caso de incumprimento do contrato de empréstimo subjacente), a verdade é que, para efeitos do artigo 7.º do Código do IMT, estas sociedades não deixam de exercer uma atividade materialmente idêntica à atividade desenvolvida por sociedades cuja atividade principal é a “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 68100), na medida em que adquirem um bem imóvel que pretendem deter temporariamente e que têm de revender no prazo estabelecido pelo legislador para o efeito.

Assim, considerando a substância da atividade de “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 68100), quer exercida a título principal, quer exercida a título secundário, temos não ser de distinguir e discriminar, para efeitos do artigo 7.º do Código do IMT, sociedades que exerçam a mesma a título secundário (como sejam as sociedades de titularização de créditos, como a Requerente) relativamente a sociedades que a exerçam a título principal. Tal como decorre da norma interpretativa contida no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, “*Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*”.

Acresce que o artigo 7.º do Código do IMT não exclui sociedades de titularização de créditos nem sociedades que exerçam a atividade de “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 68100) a título secundário. O n.º 1 do mesmo artigo apenas exige que o sujeito passivo

registre a “*atividade de comprador de prédios para revenda*” antes da aquisição do imóvel em causa.

Não tendo o legislador excluído sociedades de titularização de créditos do âmbito de aplicação do artigo 7.º do Código do IMT, ou sequer distinguido entre sociedades que exercem a “*atividade de comprador de prédios para revenda*” a título principal ou secundário, entendemos não caber à AT ou ao Tribunal restringir o âmbito de aplicação da isenção em apreço através de uma interpretação restritiva do respetivo elemento literal em detrimento dos sujeitos passivos. Do princípio de que “o legislador se exprimiu de forma correta e completa” (consagrado no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, onde se pode ler: “*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”), imana o princípio de que “onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir” (“*Ubi lex non distinguir nec nos distinguere debemus*”), ambos aceites pelos Tribunais Superiores como regras clássicas da hermenêutica (cf. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22-06-1993, processo n.º 084774; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 24-03-2015, processo n.º 4/2015; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17-06-2021, processo n.º 931/10.0BELSB; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 08-06-2012, processo n.º 01901/10.3BEBRG; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17-02-2022, processo n.º 00419/12.4BEPRT).

Note-se, por exemplo, que no Acórdão de 17-02-2022, proferido no processo n.º 00419/12.4BEPRT, o Tribunal Central Administrativo Norte rejeitou a distinção entre o exercício de uma atividade comercial ou industrial a título principal ou a título secundário, para efeitos de sujeição ou isenção do sujeito passivo a IRC, por tal distinção não resultar da letra da lei, e com referência aos princípios de que “o legislador se exprimiu de forma correta e completa” e “onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir”.

Embora a norma de isenção estabelecida pelo artigo 7.º do Código do IMT não contenha referência expressa às sociedades de titularização de créditos, considerando que estas sociedades podem exercer uma atividade materialmente idêntica à atividade desenvolvida por sociedades cuja atividade principal é a “*compra e venda de bens imobiliários*” (CAE 68100) e

que o legislador não as excluiu expressamente do âmbito de aplicação da referida isenção, à luz das regras clássicas da hermenêutica referidas *supra*, o Tribunal Arbitral conclui que as sociedades de titularização de créditos não podem deixar de ser elegíveis para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT para a “*atividade de comprador de prédios para revenda*”.

No caso *sub judice*, a Requerente cumpriu a exigência contida no n.º 1 do artigo 7.º do Código do IMT (o sujeito passivo tem de registar a “*atividade de comprador de prédios para revenda*” antes da aquisição do imóvel em apreço), encontrando-se coletada para o exercício da atividade de “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 68100) desde 07-03-2019 e pretendendo beneficiar da isenção relativamente a imóveis adquiridos entre maio de 2019 e janeiro de 2022.

Interessa, assim, apurar se a Requerente, enquanto sociedade de titularização de créditos, reúne os restantes requisitos para beneficiar da isenção de IMT em apreço.

Dos requisitos previstos no n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro

A aplicação da isenção do artigo 7.º do Código do IMT a sociedades de titularização de créditos foi aceite pelo Tribunal Arbitral que proferiu a Decisão Arbitral de 26-04-2022, no processo n.º 628/2021-T, desde que (1) os imóveis tenham sido adquiridos a partir de 29-08-2019 (data em que passou a ser permitido às sociedades de titularização de créditos adquirir e revender imóveis, com a entrada em vigor do n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro), e (2) a revenda dos prédios seja realizada dentro do prazo de dois anos (a contar da data em que tenham integrado os patrimónios segregados), prazo este estipulado para as sociedades de titularização de créditos no n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro.

Subjacente a esta interpretação encontra-se o entendimento de que, para além dos requisitos expressamente estabelecidos no artigo 7.º do Código do IMT, as sociedades de titularização de créditos, para beneficiarem da isenção nele prevista, têm de proceder à

aquisição e revenda de imóveis dentro dos limites previstos no diploma que rege a sua atividade, o Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro. Na verdade, esta é a única interpretação que assegura que as sociedades de titularização de créditos não beneficiem do incumprimento do regime específico que o legislador lhes fixou. Ora, da leitura do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, resulta claro que o legislador apenas autorizou as sociedades de titularização de créditos a adquirirem imóveis a partir de 29-08-2019, e que o legislador exige que os imóveis sejam vendidos no prazo de dois anos.

Não havendo razões ponderosas que afastem esta interpretação do artigo 7.º do Código do IMT, em conjugação do disposto no n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, cumpre a este Tribunal Arbitral apurar, relativamente às reclamações gratuitas e às liquidações de IMT impugnadas, se os imóveis (1) foram adquiridos após 29-08-2019, e (2) revendidos no prazo de dois anos. Note-se que independentemente de a Requerente ter registado o CAE 68100 em 07-03-2019, enquanto sociedade de titularização de créditos, a Requerente apenas esteve autorizada a desempenhar a atividade correspondente a partir de 29-08-2019.

Da análise dos documentos juntos aos autos resulta que os dois requisitos *supra* mencionados não se encontram verificados com referência às reclamações gratuitas e liquidações de IMT identificadas no quadro *infra*:

Imóvel / Artigo Matricial	Data de aquisição imóvel	Data de revenda	Liquidação de IMT impugnada	Valor da liquidação de	Reclamação gratuita correspondente
U-...-AI	24-05-2019	05-01-2022	...	€ 370,06	...2022...
U-...-CI	24-05-2019	05-01-2022	...	€ 246,90	...2022...

U-...	17-06-2019	11-01-2022	...	€ 374,01	...2022...
U-...-M	25-09-2019	31-01-2022	...	€ 850,00	...2022...
U-...	04-02-2020	07-02-2022	...	€ 870,00	...2022...
U-...-M	28-06-2019	21-02-2022	...	€ 1.783,84	...2022...
U-...	12-11-2019	25-02-2022	...	€ 39.540,00	...2022...
U-...-U	28-10-2019	10-03-2022	...	€ 295,00	...2022...
U-...-B	28-08-2019	14-03-2022	...	€ 6.843,84	...2022...
U-...-J	18-07-2019	15-03-2022	...	€ 309,31	...2022...
U-...-N	03-07-2019	17-03-2022	...	€ 493,44	...2022...
U-...-AJ	16-01-2020	25-03-2022	...e ...	€ 660,00	...2022...
U-...-AM	11-02-2019	30-03-2022	...	€ 7.679,03	...2022...
U-...-D	19-08-2019	30-03-2022	...e ...	€ 778,00	...2022...

U-.-A	16-11- 2019	31-03- 2022	...	€ 3.217,50	...2022...
-------	----------------	------------------------	-----	------------	------------

Nestes termos, o Tribunal Arbitral julga improcedente o PPA com referência às reclamações gratuitas e liquidações de IMT identificadas no quadro *supra*, por a aquisição e revenda de imóveis subjacentes às mesmas não terem observado os limites previstos no diploma que rege a atividade das sociedades de titularização de créditos, o Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro.

Dos pressupostos estatuídos no artigo 7.º do Código do IMT

A AT indeferiu as reclamações gratuitas impugnadas nos presentes autos com fundamento na não verificação dos requisitos previstos no artigo 7.º do Código do IMT, por (1) a aquisição dos imóveis em causa não ter respeitado a forma legal de contrato aquisitivo, (2) dos contratos aquisitivos não constar que os imóveis se destinam a revenda, e/ou (3) os imóveis terem sido revendidos a sociedades cuja atividade consiste na aquisição de bens imóveis para revenda.

Relativamente ao primeiro destes requisitos, a AT defende que, para a isenção do artigo 7.º do Código do IMT ser aplicável, é necessário que “*os prédios tenham sido comprados, isto é, que a aquisição onerosa de direitos reais sobre bens imóveis tenha sido efetuada por escritura de compra e venda*”, não sendo admissível qualquer outro tipo de negócio jurídico (designadamente, a dação em cumprimento).

Contudo, tal interpretação restritiva do âmbito da isenção estatuída no artigo 7.º do Código do IMT não se encontra refletida na letra do mesmo, que refere “*aquisições de prédios*”, sem especificar as formas contratuais admitidas ou proibidas, e sem exigir que a

isenção em apreço apenas se aplique quando os imóveis tenham sido adquiridos através de contrato de compra e venda. Improcede, assim, este fundamento avançado pela AT.

Improcede também o argumento segundo o qual a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT apenas se aplica se dos contratos aquisitivos constar que os imóveis se destinam a revenda. Aliás, o Tribunal Central Administrativo Sul já se pronunciou no sentido de que o facto de não constar da escritura de compra e venda a intenção de revenda não preclui a aplicação do disposto no artigo 7.º do Código do IMT (cf. Acórdão de 28-04-2022, processo n.º 38/11.2BELRS). Acresce que, à luz dos princípios interpretativos referidos *supra* (“o legislador exprimiu-se de forma correta e completa”; “onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir”), não cabe ao Tribunal Arbitral restringir o âmbito de aplicação de uma isenção, com prejuízo para os sujeitos passivos, através da imposição de requisitos adicionais que não constam da lei, quando o legislador não impôs tais requisitos.

Quanto à exigência de que os imóveis não sejam revendidos a sociedades cuja atividade consista na aquisição de bens imóveis para revenda, a mesma resulta expressamente do n.º 4 do artigo 7.º (só haverá restituição de IMT quando “*o prédio tenha sido revendido sem ser novamente para revenda*”) e do n.º 5 do artigo 11.º, ambos do Código do IMT (a isenção caduca se os prédios forem revendidos novamente para revenda). Assim sendo, andou bem a AT quando, nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas impugnadas, identificou que foram detetadas duas situações em que os prédios adquiridos pela Requerente foram revendidos a empresas que exercem a atividade de “compra e venda de bens imobiliários”, e concluiu que tais transações não poderiam beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código IMT.

Com este fundamento, improcede o PPA em relação à reclamação gratuita n.º ...2022... e à liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º ... e...), no montante de € 800,00, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-S, da União das Freguesias de ... e ... (...), concelho de Lousada.

Conclusão

Relativamente às restantes liquidações de IMT impugnadas nos presentes autos, deveria a AT ter anulado as mesmas em sede de reclamação graciosa, ao abrigo do n.º 4 do artigo 7.º do Código do IMT, por se encontrarem preenchidos os requisitos contidos no n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, e nos n.ºs 1 e 4 do artigo 7.º do Código do IMT.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral declara ilegais e anula as seguintes reclamações graciosas e liquidações de IMT, com o valor global de € 6,901.94, com fundamento na errada interpretação e aplicação da norma de isenção contida no artigo 7.º do Código do IMT:

- a. Reclamação graciosa n.º 3...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º ...), no montante de € 424,15, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-AM da União das Freguesias de ... e..., concelho de Odivelas;
- b. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º ... no montante de € 619,99, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-L da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Leiria;
- c. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 882,22, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D da freguesia e concelho de ...;
- d. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 672,95, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-B da freguesia e concelho de...;
- e. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 3.326,70, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D da União das Freguesias da ... (...), do mesmo concelho;
- f. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 975,93, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-L da freguesia de ..., concelho de Santo Tirso.

Em face do quanto tem vindo a expor-se, e considerando o disposto no artigo 45.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro, conclui-se que uma sociedade de titularização de créditos poderá beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, desde que se verifiquem os seguintes cinco pressupostos (cumulativos):

- (1) A sociedade registou a “*atividade de comprador de prédios para revenda*” antes da aquisição dos imóveis em causa;
- (2) Os imóveis foram adquiridos para os patrimónios segregados em resultado de dação em pagamento ou da execução de garantias reais associadas aos ativos detidos;
- (3) Os imóveis foram adquiridos a partir de 29-08-2019 (data em que passou a ser permitido às sociedades de titularização de créditos adquirir e revender imóveis, com a entrada em vigor do n.º 6 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 453/99, de 5 de novembro);
- (4) Os imóveis foram revendidos no prazo máximo de dois anos a contar da data em que tenham integrado os referidos patrimónios segregados (não havendo a renovação do prazo prevista no artigo 45.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 453/99);
- (5) Os imóveis foram revendidos sem ser novamente para revenda.

Do pedido de juros indemnizatórios

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cf. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2, primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, entre os quais o de apreciar pedidos de juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º da LGT, cujo n.º 1 determina que os mesmos são devidos 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.

No caso concreto dos autos, ainda que as liquidações de IMT impugnadas tenham sido emitidas com base em declarações apresentadas pela Requerente, tendo este invocado, em sede de reclamação graciosa, a errada aplicação do direito aos factos, as decisões de indeferimento das reclamações graciosas que mantiveram essas liquidações na ordem jurídica fazem transferir a imputabilidade do erro para a AT, determinando, por isso, o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante do imposto indevidamente pago.¹

Acorda-se, assim, na condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias indevidamente pagas pela Requerente, no montante global de € 6,901.94, desde a data das decisões de indeferimento das reclamações graciosas em que foi apreciada a legalidade das liquidações de IMT que ora se anulam (29-12-2022), até à emissão das respetivas notas de crédito, nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

VII. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados *supra*, decide-se julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

1. Declarar a ilegalidade e anular as seguintes reclamações graciosas e as seguintes liquidações de IMT, no montante total de € 6,901.94:

- a. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º ...), no montante de € 424,15, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-AM da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Odivelas;**

¹ Cfr. em sentido idêntico, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12.01.2023, processo 02408/16.0BEPRT.

-
- b. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 619,99, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-L da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Leiria;**
 - c. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º ...), no montante de € 882,22, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D da freguesia e concelho de ...;**
 - d. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 672,95, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-B da freguesia e concelho de ...;**
 - e. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º ...), no montante de € 3.326,70, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-D da União das Freguesias da ... (...), do mesmo concelho;**
 - f. Reclamação graciosa n.º ...2022... e liquidação de IMT a ela subjacente (com o n.º...), no montante de € 975,93, referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo U-...-L da freguesia de ..., concelho de Santo Tirso.**
- 2. Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente sobre os valores indevidamente pagos, no montante global de € 6,901.94, desde a data em que foram proferidas as decisões de indeferimento das mencionadas reclamações gratuitas (29-12-2022), até à data da emissão das respetivas notas de crédito.**

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **73.633,19**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € **2.448,00**, sendo €

2.218,62 da responsabilidade da Requerente (90,63% das custas), e € **229,38** da responsabilidade da AT (9,37% das custas), em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de abril de 2024

Os Árbitros

Rita Correia da Cunha

Mariana Vargas

Adelaide Moura