

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 672/2023-T**

**Tema: Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT). Artigo 8.º do CIMT. Artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.**

## **SUMÁRIO:**

- I.** Embora a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE configure um benefício de “reconhecimento automático”, o sujeito passivo que dela pretenda beneficiar tem de apresentar declaração para o efeito, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do CIMT.
- II.** Não tendo o sujeito passivo cumprido o ónus de declarar, resultante do n.º 1 do artigo 10.º do CIMT, a liquidação de IMT que não considerou a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não padece de qualquer ilegalidade.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., ..., ..., Lisboa (doravante designada como "Requerente"), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 41.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”), na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), e no artigo 99.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”) tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 38.612,18,

1.

---

com todas as consequências legais, como seja a condenação da Requerida na restituição do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal

**2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 22-09-2023 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

**3.** Ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 15-11-2023, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

**4.** Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 06-12-2023, tendo nesse mesmo dia sido notificada a Requerida para apresentar a sua resposta.

**5.** Em 23-01-2024, a Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo, defendendo-se por exceção – alegando, para o efeito, a caducidade do direito à ação, uma vez que o Requerente não peticionara, a final, a anulação do despacho de rejeição do pedido de revisão oficiosa formulado e, por conseguinte, o prazo de propositura da ação deveria contar-se a partir do termo do prazo para pagamento da prestação tributária (01-09-2021) – e por impugnação e requerendo a sua absolvição da instância.

**6.** Por despacho de 24-01-2024, o Tribunal Arbitral notificou a Requerente para, querendo, se pronunciar no prazo de dez dias sobre a matéria de exceção suscitada pela AT na sua resposta.

**7.** Em 08-02-2024, a Requerente juntou aos autos a sua pronúncia sobre a matéria de exceção suscitada pela AT no seu articulado de resposta, requerendo, a final, a ampliação do

pedido, no sentido de que o Tribunal declarasse também ilegal o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

**8.** Em 23-02-2024, veio a Requerida juntar aos autos, no exercício do princípio do contraditório, a sua pronúncia sobre o pedido de ampliação do pedido formulado pelo Requerente, concluindo pela sua improcedência.

**9.** Por despacho de 06-06-2024, veio o Tribunal Arbitral decidir pela tempestividade do pedido da Requerente e pela improcedência da exceção suscitada pela Requerida, tendo ficado necessariamente prejudicado o conhecimento do pedido de ampliação do pedido feito pelo Requerente. O Tribunal Arbitral, no referido despacho, determinou a prorrogação por dois meses do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT. Ainda nesse despacho, o Tribunal Arbitral, 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) dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Por fim, o Tribunal Arbitral notificou as partes para, querendo, apresentarem alegações finais escritas (simultâneas) no prazo de 10 dias.

**10.** Apenas a Requerente veio apresentar as suas alegações escritas, em 20-06-2024, onde reafirmou a sua posição já anteriormente expressa.

### **A posição e os fundamentos da Requerente**

**11.** A Requerente para fundamentar o pedido alega, em síntese, o seguinte:

a) A Requerente é uma sociedade que se dedica, além da normal atividade bancária, à pontual aquisição de imóveis no âmbito de processos de insolvência.

b) Em 2016, a Requerente adquiriu, por proposta, 5 imóveis identificados pelos artigos urbanos ..., ..., ..., ... e ..., da União de Freguesias de ... e ... (...), concelho de Lousada, no âmbito do processo de insolvência da sociedade “B..., Lda.”, no processo n.º .../10...TBFLG, que correu

---

termos em Amarante – Instância Central – Secção de Comércio – Juízo 3 do Tribunal da Comarca do Porto Este.

c) Por tal aquisição ter sido efetuada no âmbito de um processo de insolvência, em 02.01.2015, a Requerente solicitou a emissão da liquidação n.º ... de IMT a zeros, junto do Serviço de Finanças do Porto ..., nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que prevê a isenção de IMT nas aquisições de imóveis efetuadas no âmbito de processo de insolvência.

d) O Serviço não aceitou aplicar a referida isenção, com base no entendimento interno de que apenas seria aplicável a isenção caso se estivesse perante transmissão da universalidade da empresa no âmbito do plano de insolvência.

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

f) A Requerente não vendeu as frações descritas no prazo de cinco anos, pelo que, findo tal prazo, solicitou a liquidação de IMT, tendo sido emitida a liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 38.612,18, paga no dia 06-05-2021.

g) À data das aquisições dos imóveis *sub judice*, encontravam-se, nitidamente, preenchidos os requisitos para a Requerente poder beneficiar da isenção de IMT ao abrigo do disposto no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

h) Até à publicação da Circular n.º 4/2017, de 10.02.2017, a AT fazia depender a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE do facto de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimentos vendidos no âmbito do plano de insolvência, afastando a transmissão isolada dos bens da empresa.

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

j) Neste sentido, junto dos tribunais também não subsistem dúvidas quanto ao alcance desta norma, tal como decorre do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA, proferido no processo n.º 1521/15, de 29 de maio de 2017: “isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”, em conformidade com a substituição operada na Circular 10/2015 através da Circular 7/2017.

k) É, pois, pacificamente aceite, tanto pela jurisprudência como pela própria administração, qual o sentido jurídico-normativo concretizador da previsão do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, e que no mesmo se integram as vendas de imóveis enquanto enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

l) Veja-se, entre tantas outras, as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos 174/2021-T, 362/2021-T e 363/2021-T.

m) É evidente que a AT tinha conhecimento de que os imóveis foram adquiridos no âmbito da insolvência, pelo que deveria ter verificado o preenchimento dos requisitos do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

n) Veja-se a decisão proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 318/2022-T, no qual era Requerente o A... cujo sumário pugna no seguinte sentido:

“A isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, consubstancia um benefício fiscal automático, resultante direta e imediatamente da lei.

2. *Com a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, apresentada em 21-11-2016, pelo Requerente, foi entregue o auto de adjudicação, onde se refere expressamente que o A..., SA, se encontra isento de IMT, nos termos do artigo 270.º do CIRE.*

3. **A isenção não pode assim ter deixado de ser apreciada e considerada verificada, na qualidade de isenção automática, em momento anterior ao da transmissão dos bens imobiliários.**

4. *Impõe-se assim concluir que, os imóveis foram adquiridos pela Requerente, em conformidade com os pressupostos exigidos pelo n.º 2, do artigo 270.º do CIRE.*

5. **A AT deveria ter verificado a isenção antes da prolação da liquidação de IMT.**

6. *Ao efetuar a liquidação de IMT, a AT pratica um ato ilegal por violação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.*

o) É evidente que, ao caso em concreto, tem aplicação quer a isenção do artigo 8.º do CIMT, quer a isenção plasmada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

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

q) Neste sentido, veja-se a continuação do sumário da decisão proferida pelo CAAD no âmbito do **processo n.º 318/2022-T (processo no qual foi Requerente o A...)** que pugna no seguinte sentido:

7. *A caducidade da isenção prevista no artigo 8.º do CIMT, não extingue ou preclui o direito ao benefício fiscal constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.*

8. **Não existe no ordenamento jurídico princípio que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos.**”

r) As isenções vertidas nos artigos 8.º, n.º 1 do CIMT e 270.º, n.º 2 do CIRE revestem uma natureza automática, não se exigindo, por isso, qualquer ato de reconhecimento.

s) Poderia a AT no momento da caducidade da referida isenção fiscal ter verificado o preenchimento dos requisitos do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE e procedido em conformidade.

t) Já que esse é o momento procedimental idóneo para verificação de outros benefícios fiscais automáticos que cujos pressupostos se verificavam no momento da aquisição do imóvel e que não se extinguíram da ordem jurídica.

u) Tendo emitido uma liquidação sem ter levado em consideração que a Requerente beneficiava, tal como se demonstrou, de uma isenção impeditiva da liquidação de IMT, incorreu no erro de direito, padecendo de ilegalidade tal liquidação.

## **A posição e os fundamentos da Requerida**

**12.** Na resposta apresentada nestes autos, alega a Requerida, em síntese e no essencial, o seguinte:

a) Importa referir, antes de mais, que quer a isenção do IMT prevista no artigo 8.º do CIMT, quer a isenção do IMT estabelecida no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, constituem isenções a que o legislador atribuiu finalidades distintas, circunstância que decorre, desde logo, da literalidade das normas que estatuem tais isenções.

b) O art.º 8.º do CIMT é uma isenção de IMT que visa um mecanismo técnico de “transparência fiscal” em operações em que as instituições de crédito/sociedades financeiras acedem ao património dos seus devedores, [sem que essa transferência de titularidade estivesse prevista ab initio ou possa revestir minimamente a natureza de investimentos imobiliários] (parenteses nosso).

c) Aliás, tão pouco deter imóveis é um instrumento ou objeto nuclear do negócio das entidades destinatárias desta isenção, pelo que, a passagem de bens com esta natureza pelos ativos das mesmas há de ser meramente residual e transitória nos termos do RGICSF (art.º 112.º e 114.º), por isso, facilmente se compreende que, nos termos do artigo 11.º n.º 6 do CIMT, as aquisições referidas deixarão de beneficiar de isenção se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos.

d) Por sua vez, no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), o legislador estabeleceu que: “Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

e) Trata-se de uma isenção que atenta a sua finalidade a qual seja a de - “fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador” –

---

(cf. acórdão do STA, de 17.12.2014, proferido no processo n.º 01085/13), pelo que, não poderia, obviamente, estar sujeita a uma qualquer condição resolutive de caducidade.

f) Por outro lado, é uma isenção que, contrariamente à isenção prevista no artigo 8.º do CIMT, poderá ser aplicada independentemente de quem seja sujeito passivo do imposto: a entidade devedora, os seus credores ou alguns terceiros.

g) A aquisição de um imóvel no âmbito de processo de insolvência para beneficiar de isenção de IMT (ex vi do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE) tem de preencher determinados pressupostos.

h) É também condição necessária que a compra se faça a uma massa insolvente, contudo, ela não é suficiente para que o direito à isenção nasça na esfera jurídica do Requerente, há também que provar que as TRANSMISSÕES ONEROSAS DAQUELES IMÓVEIS ESTAVAM PREVISTAS NO ÂMBITO DE PLANOS DE INSOLVÊNCIA, DE PAGAMENTOS OU DE RECUPERAÇÃO, OU PRATICADAS NO ÂMBITO DA LIQUIDAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE.

i) Ora, o Requerente não produziu tal prova, sendo que o ónus de prova lhe competia nos termos do art.º 74.º da LGT.

j) Assim, na ausência de tal prova, a isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE nunca seria de aplicar ao caso concreto.

k) Refuta-se, assim, o alegado no ponto 21 da p.i. por absoluta falta de prova e, verificando-se que o contribuinte optou, no ato translativo do prédio, por invocar outra isenção de IMT para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção prevista no art.º 270.º n.º 2 do CIRE, agora requerida, cuja aplicação ficou, subsequentemente, prejudicada.

l) Tendo a isenção prevista no artigo 8.º do CIMT, sido requerida e usufruída pelo contribuinte no ato de aquisição, não existe possibilidade de troca ou atribuição posterior de outra isenção, por a lei não prever essa troca, nem a sucessão ou acumulação destas isenções.

m) Ora, não tendo optado por exercer o direito subjetivo à isenção prevista no art.º 270.º, n.º 2 do CIRE, à data do ato translativo dos imóveis, o exercício deste direito ficou precludido e deixou de existir na esfera jurídica da empresa adquirente.



n) Tanto mais que o Requerente nem sequer o fez valer, em tempo oportuno, perante a entidade competente para o seu reconhecimento. Legalmente, o reconhecimento da isenção fiscal depende da iniciativa dos interessados (artigo 65.º do CPPT e artigos 8.º e 10.º do CIMT), no momento próprio.

o) De qualquer forma, o Requerente não reagiu oportunamente, utilizando os meios de defesa previstos na lei ao seu dispor.

p) Também neste sentido, muito recentemente, no CAAD n.º 613/2021-T, a propósito de uma situação em tudo semelhante, foi proferida decisão com o seguinte entendimento: “(...)

*Ora, a Requerente nunca declarou à AT que tais aquisições estavam abrangidas pelo art.º 270.º, n.º 2 do CIRE, nunca substituiu ou tentou substituir a declaração inicial (na qual invocou a aplicabilidade da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT) por outra em que invocasse a aplicabilidade desta outra isenção.*

*Se a sua pretensão tivesse sido negada, teria, então, a possibilidade de a tentar fazer valer judicialmente pelo meio processual adequado. Mas não o fez. Aliás, como dado provado, foi a Requerente quem “provocou” as liquidações que ora impugna.*

*Assim sendo, as liquidações impugnadas não podem ser havidas por ilegais, uma vez que a Requerida mais não fez que aplicar a lei aos factos declarados pelo sujeito passivo (os que tinha obrigação legal de conhecer), o qual violou – com prejuízo para si próprio, é certo – o dever de colaboração que sobre ele impendia (art.º 59.º, n.º 4 da LGT).*

(...)”

q) Também no CAAD n.º 271/2022-T, relativamente a uma questão semelhante, foi proferida decisão com o seguinte entendimento:

*“(...) Como amplamente explanado, entende o tribunal arbitral que a pretensão da Requerente não pode proceder, por um lado, porque, como supra desenvolvido, não deu cumprimento aos requisitos legais previstos no CIMT e, por outro lado, porque só depois de verificada a caducidade, é que veio pedir a convalidação da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do CIMT, que requereu e de que beneficiou, para a isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que não requereu e de que pretende agora beneficiar, sem que, no decurso dos referidos cinco anos, tenha utilizado os procedimentos administrativos ou judiciais previstos nas leis tributárias para suscitar a pretendida correção, convalidação ou troca.*

---

*Acrescendo ainda, em desfavor da pretensão da Requerente, que o sistema fiscal não prevê qualquer norma que permita a convolação de isenções, mesmo quando as mesmas são de aplicação automática, muito menos que essa convolação possa ser decidida oficiosamente e a todo o tempo.*

*Improcede assim o pedido formulado pela Requerente no sentido de ser declarada a ilegalidade da liquidação impugnada e, em razão desta improcedência, fica prejudicado o conhecimento do pedido acessório relativo aos juros indemnizatórios.”*

r) No caso concreto, não está verificada uma coexistência de um direito subjetivo a duas isenções aplicáveis aos mesmos factos tributários, nem qualquer outra circunstância que, de algum modo, possam legitimar um direito superveniente à opção por parte da empresa interessada na isenção de IMT, pelo que, a alegação de que o Requerente deveria ter beneficiado da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE - uma isenção definitiva -, e não da isenção de IMT estabelecida no artigo 8.º do Código do IMT, - uma isenção condicionada -, deverá improceder, até porque o direito subjetivo a tal isenção perdeu-se à data do ato translativo dos imóveis, por expressa opção da ora requerente na declaração mod.1 de IMT n.º 2015/506.

s) Admitir-se uma atuação diferente ao quadro legal que vem a expor-se, configuraria ao que se considera uma atuação por parte da administração tributária em violação do princípio da legalidade, ao qual está subordinada, nos termos do n.º 2 do art.º 266.º da CRP.

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

u) A troca de isenções, com efeitos retroativos, ou a sua aplicação sucessiva, para além de carecer de fundamento legal, atenta contra o princípio da certeza e segurança jurídicas pois a AT confiou na veracidade e na boa fé do conteúdo dessa declaração modelo 1 de IMT (v. art.º 75.º, n.º 1 da LGT), e, nessa base, confiou na estabilidade e previsibilidade da relação jurídico-tributária assim constituída.

v) Mais, essa troca ou aplicação sucessiva de isenções representaria uma alteração súbita, inesperada e intempestiva dos elementos base da relação jurídico-tributária, que nasceu com a

entrega da declaração Modelo 1 de IMT, e em cuja continuidade a AT depositou legítimas expectativas, pois todos os prazos para apresentação dos meios de defesa previstos no procedimento tributário para corrigir os elementos declarados estão, há muito, ultrapassados.

w) Face ao exposto, é de concluir que o ato de liquidação sindicado não padece de qualquer ilegalidade, devendo mante-se na ordem jurídica.

## **II. SANEAMENTO**

**13.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

**14.** O Tribunal Arbitral é competente e encontra-se regularmente constituído.

**15.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

**16.** O processo não enferma de nulidades. A Requerida invocou, como exceção perentória, a caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), por intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, tendo o Tribunal Arbitral, por despacho intercalar de 06-06-2024, concluído pela sua improcedência.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **§1 – Factos provados**

**17.** Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a) A Requerente é uma sociedade com sede em território nacional cujo objeto social consiste no exercício da atividade bancária (atividade própria das instituições de crédito) – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

b) Em 2016, a Requerente adquiriu, por proposta, 5 imóveis identificados pelos artigos urbanos..., ..., ..., ... e ..., da União de Freguesias de... e ... (...), concelho de Lousada, no âmbito do processo de insolvência da sociedade “ B..., Lda.”, no processo n.º .../10...TBFLG, que correu termos em Amarante – Instância Central – Secção de Comércio – Juízo 3 do Tribunal da Comarca do Porto Este – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, liquidações de IMT juntas como Documento 3, e título de transmissão junto como Documento 4, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

c) Com referência à aquisição destes imóveis, foi apresentada, em 02-01-2015, a Declaração Modelo 1 do IMT com o número de registo 2015/..., na qual a Requerente invocou a isenção de IMT prevista no artigo 8.º do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito) – facto não controvertido, conforme referido no artigo 22.º do PPA e não contestado pela Requerida, e no ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

d) A AT emitiu liquidação de IMT a zeros, com base na Declaração Modelo 1 do IMT apresentada pelo Requerente, tendo este beneficiado da isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito) – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

e) Decorrido o prazo de 5 anos sem que se tivesse verificado a alienação dos imóveis adquiridos pela Requerente em 2016 (identificados *supra*), a Requerente solicitou a liquidação de IMT– facto não controvertido, conforme referido no artigo 24.º do PPA e não contestado pela Requerida.

f) Em 05-05-2021, a AT emitiu a liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 38.612,18 – facto não controvertido, liquidação de IMT junta ao PPA como Documento 2, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

g) Esta liquidação de IMT foi paga pela Requerente no dia 06-05-2021 – facto não controvertido, conforme referido no ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

h) Em 28-04-2023, a Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Porto-..., um pedido de revisão oficiosa, posteriormente remetido à Unidade dos Grandes Contribuintes – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

i) Por Ofício n.º ...-DJT/2023, despacho datado de 20-06-2023, a AT notificou a Requerente do despacho de indeferimento proferido no processo de revisão oficiosa n.º ...2023... – ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido – no qual referiu, em síntese, o seguinte:

«(...)

*75. No caso concreto, não é permitida por Lei, a substituição/convolação da isenção prevista no art 8º nº 1 do CIMT, pela isenção prevista no artº 270º nº 1 do CIRE, por um prazo indefinido.*

*76. Não tendo sido exercido o direito à isenção pretendida (artº 270º do CIRE) nos prazos legais, não poderá ser exercida a todo o tempo, sem limite de prazo, pois tal implicaria uma violação do princípio da estabilidade e previsibilidade da relação jurídico tributária.*

*77. A consequência da atuação ineficiente do sujeito passivo, devido a não tendo sido exercido o direito à isenção pretendida (artº 270º do CIRE) nos prazos legais, implica a caducidade da isenção do IMT, conforme dispõe o artº 8º nº 1 e artº 11º nº 6 do CIMT, e a consequente liquidação do tributo devido.*

*78. A isenção prevista no artº 8º nº 1 do CIMT, foi atribuída com base a referida aquisição em 22-04-2016, através da modelo 1 com o registo n.º 2015/... .*

*79. Em termos gerais, as condições para usufruição de uma isenção de IMT têm de ser aferidas como sabemos no momento em que ocorre o facto gerador de imposto que a isenção visa impedir, dado a obrigação tributária em sede de IMT constituir-se no momento em que ocorre a transmissão (cf. n.º 2 do artigo 5.º do Código do IMT).*

80. *Pelo que o direito subjetivo à isenção em questão tem, necessariamente, que estar constituído no momento do nascimento da obrigação tributária e o respetivo reconhecimento declarativo desse direito tem de ter sido requerido antes do ato ou contrato que origine a transmissão. (cf. art.º 10.º n.º 1 e art.º 19.º n.º 3 do CIMT).*

81. *Perante uma factualidade hipoteticamente enquadrável em ambas as previsões (artigo 8.º n.º 1 do CIMT/ artigo 270.º n.1 do CIRE), que não se afigura desde logo aceitável, dado que a usufruição de uma isenção no momento em que ocorre a obrigação tributária traduzir-se-ia na verificação de um facto impeditivo da tributação que invalida (por inutilidade) a aplicação de uma outra isenção.*

82. *A este propósito chamam-se à colação considerações expendidas na decisão arbitral proferida no processo 613/2021-T, versando uma situação tributária semelhante à aqui em apreço, em que se considerou que “o carácter automático de um benefício fiscal não desonera o interessado de o invocar perante a administração. Aliás, nem poderia ser de outro modo, pois sistemas de “tributação em massa”, como são os atuais, assentam nas declarações dos contribuintes – a obrigação de imposto é, num primeiro momento, apurada face ao por eles declarados, até pela impossibilidade prática de ser a administração a conhecer e apurar oficiosamente cada situação tributária. Isto sem prejuízo da possibilidade de posterior correção do declarado, por não correspondência à verdade ou à legalidade, a iniciativa da administração e, também, por iniciativa dos próprios, os quais se podem insurgir, através das vias procedimentais ou processuais adequadas, contra liquidações fundadas em erróneas declarações por si apresentadas. Este princípio da declaração – estrutural do sistema fiscal, como vimos - aparece expressamente afirmado para casos como os em análise pela al. d) do n.º 8 do art.º 10 do CIMT - são de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as seguintes isenções: d) As isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código (no presente caso, o CIRE).*

*Está em causa um ónus, a exigência legal que o interessado pratique determinada conduta, juridicamente relevante, sob pena de não alcançar um benefício, ou, eventualmente, suportar uma desvantagem. Neste caso, o ónus de declarar que as aquisições efetuadas*

*preenchiam os pressupostos da isenção prevista no artº 270º, nº 2, do CIRE. Ónus que, por regra, deveria ser cumprido antes dos atos translativos dos imóveis, como dispõe a citada norma do CIMT. Ora, a Requerente nunca declarou à AT que tais aquisições estavam abrangidas pelo artº 270º, n.º 2 do CIRE, nunca substituiu ou tentou substituir a declaração inicial (na qual invocou a aplicabilidade da isenção prevista no artº 7º do CIMT) por outra em que invocasse a aplicabilidade desta outra isenção. Se a sua pretensão tivesse sido negada, teria, então, a possibilidade de a tentar fazer valer judicialmente pelo meio processual adequado. Mas não o fez. Aliás, como dado provado, foi a Requerente quem “provocou” as liquidações que ora impugna.*

*83. E a decisão arbitral 271/2022-T.: “A convolação ou cumulação sucessiva de isenções, em sede de IMT, não está prevista no sistema fiscal. Tendo sido aplicada a isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do CIMT, que se encontra condicionada à alienação dos imóveis no prazo de cinco anos, não poderá o adquirente, passado o referido prazo sem ter cumprido a condição, beneficiar da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE. (...) Acrescendo ainda, em desfavor da pretensão da Requerente, que o sistema fiscal não prevê qualquer norma que permita a convolação de isenções, mesmo quando as mesmas são de aplicação automática, muito menos que essa convolação possa ser decidida oficiosamente e a todo o tempo. “.*

*Assim,*

*84. Somos a concluir pelo indeferimento da pretensão do Requerente, uma vez que atender tal pedido, implicaria uma violação do princípio da estabilidade e previsibilidade da relação jurídico tributária.*

*(...)”*

j) Em 22-09-2023, a Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral.

## **§2 – Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto**

**18.** Com relevo para a decisão, não resultaram provados os seguintes factos:



a) Que a Requerente, em 02-01-2015, tenha solicitado junto do Serviço de Finanças do Porto ..., a emissão de liquidação n.º ... de IMT a zeros, nos termos do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

b) Que o Serviço tenha recusado aplicar o artigo 270.º, n.º 2, justificando-se em entendimento interno no sentido de que apenas seria aplicável tal norma se se estivesse perante transmissão da universalidade da empresa no âmbito do plano de insolvência.

### **§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto**

**19.** Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria 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).

**20.** Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

**21.** No caso *sub judice*, a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos considerados provados e não provados, fundou-se nos documentos juntos aos autos pelas Partes, incluindo os constantes no processo administrativo, bem como o acordo das Partes, expresso ou por falta de impugnação, quanto aos respetivos factos alegados.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**



**22.** A questão decidenda no presente processo reconduz-se a saber se a Requerente tem direito à isenção prevista no 270.º, n.º 2, do CIRE, após ter beneficiado, relativamente à mesma transmissão onerosa de imóveis, da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, a qual está condicionada à efetiva alienação dos imóveis no prazo de 5 anos, o que, não tendo ocorrido, levou à emissão da liquidação de IMT contestada nos presentes autos.

**23.** Face à similitude da questão de fundo que se discute neste processo, seguir-se-á de perto, na presente decisão, o entendimento sufragado na decisão arbitral proferida no processo nº 543/2023-T, de 13-12-2023.

**24.** Em ambos os casos – no da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do CIMT, e no da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE – estamos perante *benefícios fiscais automáticos*.

**25.** Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), os *benefícios fiscais automáticos* “resultam direta e imediatamente da lei”.

**26.** Todavia, tal não significa que o interessado fica dispensado de invocar o benefício perante a administração tributária.

**27.** Vale, nesta matéria, o *princípio da declaração*, o qual tem um carácter estrutural no sistema fiscal e tem expressão, designadamente, na norma contida no artigo 10.º, n.º 8, alínea d), do CIMT, especificamente aplicável no caso *sub judice*, cuja redação é a seguinte:

“8 - São de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as seguintes isenções:

[...]

d) As isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código.”

**28.** E de acordo com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, do CIMT, “[a]s isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar”.

**29.** Decorre do disposto no n.º 1 do artigo 10.º do CIMT que constituía ónus da Requerente pedir o reconhecimento da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE “antes da liquidação que seria de efectuar”, e instruir esse pedido com os documentos que demonstrassem a verificação dos pressupostos da isenção.

**30.** Tal como é afirmado no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo n.º 613/2021-T, “Está em causa um ónus, a exigência legal que o interessado pratique determinada conduta, juridicamente relevante, sob pena de não alcançar um benefício, ou, eventualmente, suportar uma desvantagem.

*Neste caso, o ónus de declarar que as aquisições efetuadas preenchem os pressupostos da isenção prevista no artº 270º, nº 2, do CIRE”.*

**31.** Apesar de a Requerente alegar que solicitou a emissão de liquidação n.º ... de IMT a zeros, junto do Serviço de Finanças do Porto-..., nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que prevê a isenção de IMT nas aquisições de imóveis efetuadas o âmbito de processo de insolvência, a verdade é que não faz prova desse facto.

**32.** Mas ainda que assim tivesse sucedido, a Requerente, que alega, sem provar, que a sua pretensão foi denegada, tinha a possibilidade de a tentar fazer valer através do meio processual adequado.

**33.** Por outro lado, consta da matéria de facto dada como provada que a Requerente apresentou, em 02-01-2015, a declaração para liquidação do IMT, Modelo 1, a zeros, com a aplicação do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, previsto, especificamente, para as aquisições de imóveis por instituições de crédito.

**34.** Não tendo sido cumprida a condição da alienação dos imóveis em causa no prazo de cinco anos, definida no artigo 11.º, n.º 6, do CIMT, a consequência legal foi a emissão da liquidação de IMT.

**35.** A Requerente não fez prova de ter requerido a isenção ao abrigo do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, nem de ter substituído (ou tentado substituir) a declaração inicial (na qual invocou a aplicabilidade da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do CIMT) por uma nova declaração (na qual invocasse a aplicabilidade da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE).

**36.** Pelo que, a haver algum erro, o mesmo é única e exclusivamente imputável à Requerente.

**37.** Não existe, portanto, qualquer ilegalidade no ato de liquidação decorrente do não reconhecimento da isenção.

**38.** Sucede que a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, com base no disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, cuja redação é a seguinte:

*“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*

**39.** Na apresentação do pedido de revisão oficiosa, a Requerente invocou “erro imputável aos serviços”, alegando que estes desconsideraram a norma contida no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, o que determinaria, em seu entender, a ilegalidade da liquidação de IMT emitida.

**40.** A AT considerou o pedido de revisão oficiosa tempestivo, uma vez que, tendo sido invocado “erro imputável aos serviços”, entendeu ser aplicável o prazo de quatro anos definido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, para a apresentação do pedido de revisão oficiosa.

**41.** Todavia, resulta do exposto *supra* que não existe qualquer “erro imputável aos serviços”, o que está também devidamente evidenciado na fundamentação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, não padecendo este de qualquer vício.

**42.** Refira-se que também não é aplicável, no caso *sub judice*, o disposto no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, que prevê que “[o] *dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*”

**43.** O n.º 4 do artigo 78.º da LGT não é aplicável no caso vertente, uma vez que não estarmos perante uma situação de injustiça grave ou notória, tal como definida no n.º 5 do artigo 78.º, da LGT, e em virtude de, a existir algum erro, ter o mesmo resultado de comportamento negligente do contribuinte, uma vez que só após a caducidade da isenção de que beneficiava por aplicação do artigo 8.º, n.º 1, do CIMT, veio reivindicar o direito à isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.

**44.** Assim sendo, a liquidação impugnada é conforme à lei, uma vez que a Requerida se limitou a aplicar a lei aos factos declarados pela Requerente.

**45.** Pelos fundamentos expostos, conclui-se pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

**46.** Em razão da improcedência do pedido principal, fica prejudicado o conhecimento do pedido acessório, relativo ao direito a juros indemnizatórios.

#### **IV. DECISÃO**

De harmonia com o *supra* exposto, decide o Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida de todos os pedidos.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de € 38.612,18, indicado pela Requerente, respeitante ao montante de IMT cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 1.836,00, a cargo da Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifiquem-se as Partes e, bem assim, o Ministério Público para efeitos do disposto no artigo 280.º, n.º 3, da CRP, no artigo 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional) e no artigo 17.º, n.º 3 do RJAT.

Porto, 6 de agosto de 2024

O Árbitro,

Francisco Melo