

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 70/2024-T

Tema: IMT; isenção; artigo 270.º, n.º 2 do CIRE e artigo 8.º, n.º 1 do CIMT.

Sumário:

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

II. O n.º 8 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais expressamente proíbe “a renúncia aos benefícios fiscais automáticos”, como é o caso do que é consagrado no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

III. Em termos abstractos, pode dar-se o caso de, à data da aquisição de um imóvel, estarem preenchidos os requisitos para o adquirente poder beneficiar de duas isenções de IMT, a do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE e a do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, não havendo impedimento à cumulação de benefícios fiscais distintos nem ao seu reconhecimento em momentos sucessivos.

IV. Tendo caducado a isenção prevista no art.º 8.º do Código do IMT, por não ter o imóvel sido revendido no prazo de cinco anos, pode a aquisição beneficiar ainda da isenção a que se refere o n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A..., S.A., com sede em Lisboa, na ..., ... –..., com o número único de pessoa colectiva e de matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou no dia 15.01.2024 um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, em termos mediatos, a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (de ora em diante “IMT”), relativo a prédio que adquiriu, como adiante melhor se verá e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestação tributária.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Por despacho de 25.01.2024, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida” ou “AT”) procedeu à designação das Senhoras Dra. ... e Dra. ... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 26.03.2024.
- 1.5. No mesmo dia 26.03.2024 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Requerida para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.

-
- 1.6. No dia 02.05.2024, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente é uma sociedade que se dedica, além da normal actividade bancária, à pontual aquisição de imóveis no âmbito de processos de insolvência.
- 1.8. Em 2016, adquiriu o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo...º-AB, da freguesia do ..., concelho de Lisboa, no âmbito processo de insolvência da sociedade “B..., Lda., que correu termos na 1.ª secção de Comércio – Juízo 4 da Instância Central da Comarca de Lisboa, com o n.º .../09...TYLSB.
- 1.9. Uma vez que tal aquisição se deu no âmbito de um processo de insolvência, a 24.05.2016, a Requerente dirigiu-se ao Serviço de Finanças Porto ..., a fim de solicitar a emissão de uma liquidação de IMT a zeros, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (“CIRE”).
- 1.10. O dito serviço de finanças não aceitou aplicar tal norma, por entender que dó seria aplicável em caso de transmissão da universalidade da empresa no âmbito do plano de insolvência.
- 1.11. Em face desta recusa, a Requerente, nesse mesmo dia, apresentou uma declaração para liquidação do IMT, a zeros, mas com a aplicação do n.º 1 do art.º 8.º do Código do IMT (“CIMT”).

- 1.12. O facto tributário que deu origem a esta liquidação foi identificado com o código “31”, que corresponde à arrematação judicial ou administrativa, ou seja, aos imóveis adquiridos no âmbito de processos de insolvência.
- 1.13. No dia 23.02.2018, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças Porto ... um pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMT.
- 1.14. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido, uma vez que “(...) *o contribuinte ao solicitar a retificação da liquidação de IMT à luz do novo entendimento, usufruiria de dois benefícios distintos para o mesmo facto tributário, pelo que entendo não poderá beneficiar da isenção de IMT nos termos do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, uma vez que já beneficiou da isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT*”.
- 1.15. Inconformada, a Requerente apresentou Recurso Hierárquico, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 66.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), instaurado com o n.º ...2018..., tendo sido confirmado o indeferimento.
- 1.16. A Requerente apresentou ainda, no dia 11.01.2019, um pedido de convalidação da isenção obtida nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, na isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.
- 1.17. O Requerente, a 08.04.2019, foi notificado, pelo ofício n.º 2019..., do Serviço de Finanças de Porto-..., do despacho de indeferimento do requerimento de convalidação com fundamento de que “(...) *a Administração Tributária já se pronunciou sobre o assunto em causa há menos de 2 anos, inexistindo o dever de decisão*”.
- 1.18. Desse despacho de indeferimento a Requerente, a 03.05.2019, apresentou recurso hierárquico.

- 1.19. Dado que a isenção concedida ao abrigo do art.º 8.º do CIMT caduca em cinco anos, após esse prazo, a Requerente solicitou a respectiva liquidação de IMT, apresentando para o efeito nova declaração Modelo, que gerou uma liquidação de IMT, no montante de € 13.325,00 (DUC n.º...).
- 1.20. A Requerente pagou no dia 25.10.2021, o imposto a que se refere a dita liquidação.
- 1.21. No dia 18.08.2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra o acto de liquidação do IMT em causa, a que coube o n.º ...2023..., o qual veio a ser indeferido no dia 12.10.2023.
- 1.22. À data de aquisição do imóvel *sub judice*, encontravam-se preenchidos os requisitos para a Requerente poder beneficiar da isenção de IMT nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.
- 1.23. É pacificamente aceite, tanto na jurisprudência como pela própria AT que na previsão do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE se integram as vendas de imóveis feitas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento ou da liquidação da massa insolvente.
- 1.24. Ao caso dos autos aplicam-se tanto a isenção do art.º 8.º do CIMT como a prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, não havendo impedimento à cumulação de benefícios fiscais distintos nem ao seu reconhecimento em momentos sucessivos.
- 1.25. As isenções previstas no art.º 8.º do CIMT e no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE revestem natureza automática, não pressupondo qualquer acto de reconhecimento por parte da AT.

-
- 1.26. A caducidade da isenção do art.º 8.º do CIMT não colide a possibilidade de ser usada a prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, cujos pressupostos se verificavam no momento da aquisição do imóvel em causa, sendo os respectivos efeitos reportados à data da aquisição.
- 1.27. Tendo a Requerente pago imposto que indevidamente lhe foi exigido, por erro imputável aos serviços da AT, tem direito à percepção de juros indemnizatórios nos termos do art.º 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), contados desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até ao seu integral reembolso.

C – Posição da Requerida

- 1.28. A isenção do IMT – a do n.º 1 art.º 8.º do CIMT – de que beneficiou a Requerente com a aquisição do prédio em questão, resultou da própria declaração Mod.1 apresentada pela Requerente, por ser uma isenção criada especificamente em sede de IMT, de carácter estrutural, específica, dirigida ao sector financeiro aquando da “obrigação” de aquisição de imóveis, sendo que as aquisições deste tipo de bens “será marginal” à atividade das entidades suas beneficiárias.
- 1.29. A isenção de que beneficiou a Requerente é automática, dependente da declaração Modelo 1 apresentada pela própria, não estando na disposição da AT “escolher”, de entre várias eventualmente aplicáveis, a isenção que melhor serviria os interesses da Requerente.
- 1.30. Posteriormente, na sequência da verificação da condição resolutive de caducidade prevista no n.º 6 do art.º 11.º do CIMT, a pedido da Requerente foi emitida a liquidação ora controvertida, pelo que se mostra devida.

-
- 1.31. 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.
- 1.32. Resulta das disposições conjugadas do n.º 8 do art.º 10.º e do n.º 3 do art.º 19.º, ambos do CIMT, que nas situações de isenção de reconhecimento automático é do interessado a iniciativa de solicitar a isenção de IMT através da declaração/pedido de isenção, a apresentar em qualquer serviço de finanças, ou por meios eletrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens.
- 1.33. Por outro lado, uma factualidade abstractamente enquadrável em ambas as previsões (art.º 8.º do CIMT e art.º 270.º do CIRE), teria legalmente determinado que a usufruição de uma isenção no momento em que ocorre a obrigação tributária traduzir-se-ia na verificação de um facto impeditivo da tributação que invalidaria (por inutilidade) a aplicação de uma outra isenção.
- 1.34. Tendo a Requerente optado, no ato translativo do prédio, por invocar uma determinada isenção de IMT para impedir a tributação – no caso a do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT – deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, cuja aplicação ficou, subsequentemente, prejudicada.
- 1.35. O código “31” declarado pela Requerente no pedido de emissão de liquidação – por não ter vendido o imóvel no prazo de 5 anos – corresponde à identificação do facto tributário para efeitos de aplicação das regras de determinação do valor tributável, no caso em apreço do art.º 12.º, n.º 4, regra 16.ª, do CIMT, é mais abrangente do que a mera “arrematação judicial ou administrativa”.
- 1.36. Decorre das instruções de preenchimento do Modelo 1 do IMT que o benefício fiscal previsto no art.º 270.º do CIRE tem os códigos 59 e 60, sendo certo que a aquisição resultante de uma “arrematação judicial ou administrativa” não

significa que a venda daí decorrente esteja integrada “no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

- 1.37. Tendo a isenção prevista no art.º 8.º do CIMT sido requerida e usufruída pela Requerente no ato de aquisição, não existe possibilidade de troca ou atribuição posterior de uma outra isenção, por a lei não prever essa troca, nem a sucessão ou acumulação destas isenções.
- 1.38. Por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.
- 1.39. Só há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária, nos termos da alínea c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.40. Por despacho de 27.08.2024 o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, tendo sido as partes convidadas a apresentar, querendo, as suas alegações, o que apenas a Requerente fez, reiterando a posição assumida no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.41. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.42. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria

n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estão devidamente representadas e o processo não padece de qualquer nulidade, não tendo sido invocadas excepções que possam conduzir à absolvição da instância, estando o tribunal em condições de apreciar desde já o mérito da causa.

1.43. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação mediatamente posta em crise.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

2.1.2. Em 2016, adquiriu o prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo....º-AB, da freguesia do..., concelho de Lisboa, no âmbito processo de insolvência da sociedade “B..., Lda., que correu termos na 1.ª secção de Comércio – Juízo 4 da Instância Central da Comarca de Lisboa, com o n.º .../09...TYLSB (documento n.º 4, junto aos autos com o PPA).

2.1.3. A Requerente, a 24.05.2016, apresentou uma declaração para liquidação do IMT, a zeros, ao abrigo do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT (documento n.º 3, junto aos autos com o PPA).

- 2.1.4. No dia 23.02.2018, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças Porto ... um pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMT (documento n.º 5, junto aos autos com o PPA).
- 2.1.5. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido, uma vez que “(...) *o contribuinte ao solicitar a retificação da liquidação de IMT à luz do novo entendimento, usufruiria de dois benefícios distintos para o mesmo facto tributário, pelo que entendendo não poderá beneficiar da isenção de IMT nos termos do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, uma vez que já beneficiou da isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT*” (documento n.º 6, junto aos autos com o PPA).
- 2.1.6. Inconformada, a Requerente apresentou, datado de 04.06.2018, Recurso Hierárquico, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 66.º do CPPT, instaurado com o n.º ...2018..., tendo sido confirmado o indeferimento (documento n.º 7, junto aos autos com o PPA).
- 2.1.7. A Requerente apresentou ainda, no dia 11.01.2019, um pedido de convolação da isenção obtida nos termos do n.º 1 do artigo 8.º do CIMT, na isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE (documento n.º 8, junto aos autos com o PPA).
- 2.1.8. A Requerente, a 08.04.2019, foi notificado, pelo ofício n.º 2019..., do Serviço de Finanças de Porto-..., do despacho de indeferimento do requerimento de convolação com fundamento de que “(...) *a Administração Tributária já se pronunciou sobre o assunto em causa há menos de 2 anos, inexistindo o dever de decisão*” (documento n.º 9, junto aos autos com o PPA).
- 2.1.9. Desse despacho de indeferimento a Requerente, a 03.05.2019, apresentou recurso hierárquico (documento n.º 10, junto aos autos com o PPA).
- 2.1.10. A Requerente não vendeu o imóvel referido em 2.1.2. no prazo de cinco anos.

2.1.11. Dado que a isenção concedida ao abrigo do artigo 8.º do CIMT caduca no referido prazo de cinco anos, a Requerente solicitou a respectiva liquidação de IMT, apresentando para o efeito nova declaração Modelo 1, que gerou uma liquidação de IMT, no montante de € 13.325,00 (DUC n.º...) (documento n.º 2, junto aos autos com o PPA).

2.1.12. O facto tributário que deu origem à liquidação foi identificado com o código “31”, que corresponde, entre outros, à aquisição de imóveis por arrematação judicial, tendo sido declarado que a aquisição era feita no âmbito de um processo de insolvência, devidamente identificado:

FACTO TRIBUTÁRIO: 31 - Aquisição de imóveis do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais; aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa ou ao abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação

Caducidade da isenção prevista no art.º 8.º do CIMT

Aquisição: 28-09-2016, por escritura outorgada no Cartório Notarial de Odivelas L.º / Fls.61 , no âmbito do processo de insolvência n.º /09. TYLSA, 1ª Secção do Comércio Instancia Central da Comarca de Lisboa

2.1.13. A Requerente pagou no dia 25.10.2021, o imposto a que se refere a dita liquidação (art.º 4.º alínea I) da Resposta).

2.1.14. No dia 18.08.2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra o acto de liquidação do IMT em causa, a que coube o n.º ...2023..., o qual veio a ser indeferido no dia 12.10.2023 (documento n.º 1, junto aos autos com o PPA).

2.2. Factos não provados

Não ficou provado que, a 24.05.2016, a AT tenha recusado a aplicação da isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, impondo à Requerente, como única alternativa, a apresentação da declaração para liquidação do IMT, modelo 1, a zeros, ao abrigo do n.º 1 do artigo 8.º do CIMT.

Não há outros factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de pronunciar-se sobre tudo quanto é alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que se mostrem relevantes para a prolação da decisão, identificando os factos que se consideram provados e os que, por seu turno, não se acham demonstrados (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 e n.º 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Assim, os factos que importam para a decisão são apurados em função do objecto do litígio (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições que assumiram nos articulados por si apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo, as seguintes:

- a) A de saber se a aquisição do prédio, ainda que realizada no âmbito de um processo de insolvência, tendo beneficiado de uma isenção de IMT ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 8.º do CIMT, depois da caducidade da dita isenção, pode ainda beneficiar da que está prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE;
- b) A de esclarecer, se, caso se julgue procedente o pedido de anulação do acto de liquidação de IMT mediatamente posto em causa, cujo DUC é identificado pelo número..., a Requerente, no âmbito do presente processo arbitral poderá obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente à quantia por si entregue para satisfação da prestação tributária indevida.

3.2. A isenção do IMT e o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE

Pela Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, a Assembleia da República autorizou o Governo a aprovar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, revogando o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência. No n.º 3 do art.º 9.º do diploma de autorização pode ler-se:

3 — Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente:

- a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;
- b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;
- c) As que decorram da cedência a terceiros ou da alienação de participações representativas do capital da sociedade, da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores, da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus activos, bem como dos arrendamentos a longo prazo;

Com a redacção aplicável à data a que se reportam os factos, o art.º 270.º do CIRE, sob a epígrafe “Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”, dispõe o seguinte:

1 - Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação :

a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;

b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;

c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

2 - Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2017, de 29.03.2017, uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos: a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 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.

Não há dúvidas, nem sequer isso é disputado pela AT, que à data da aquisição do imóvel em causa, a Requerente teria podido beneficiar da isenção a que se refere o n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.

Certo é que essa aquisição beneficiou de uma outra isenção, a que está prevista no n.º 1 do artigo 8.º do CIMT, que teve na sua origem a apresentação pela Requerente da respectiva declaração Modelo 1. Entende a Requerida que, tendo a isenção

prevista no artigo 8.º do CIMT sido requerida e usufruída pela Requerente no acto de aquisição, não existe possibilidade de troca ou atribuição posterior de uma outra isenção, por a lei não prever essa troca, nem a sucessão ou acumulação destas isenções. É esta, pois, questão que cumpre apreciar e decidir.

O benefício fiscal previsto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE é, nos termos do disposto no artigo 5.º do EBF, automático¹, na medida em que resulta directa e imediatamente da lei, ainda que fique sujeito a fiscalização da Direcção-Geral dos Impostos, para controlo da verificação dos respectivos pressupostos.

O que estará em causa, como acabou de se dizer, é um benefício fiscal de natureza automática, que não opera através de requerimento do interessado dirigido à sua obtenção e com a inevitável instauração e decisão de procedimento próprio e autónomo para o efeito (como acontece com os benefícios dependentes de reconhecimento, inexistindo, assim, um acto administrativo de reconhecimento da isenção²).

A questão central deste processo, na verdade, não difere da já foi suscitada noutros processos do CAAD, nomeadamente o n.º 318/2022-T. Tal como naquele processo, também neste que nos ocupa é inequívoco que a aquisição em análise decorreu no quadro de um processo de insolvência, devidamente identificado na nota de liquidação de IMT mediatamente contestada, o que de resto sucedera já na declaração modelo 1 apresentada no dia 24.05.2016. A decisão arbitral que mencionámos, apela, bem, ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, prolatado no processo n.º 01044/17, de 14.03.2018: *“permitir, ou impor, que a concessão da isenção dependesse de requerimento apresentado perante a Administração Tributária ou seria mero acto de inútil burocracia, ou, permitiria conferir à Administração Tributária o poder de considerar que a isenção se aplicava numas circunstâncias e não em outras, o que*

¹ V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.03.2018, proferido no Processo n.º 01044/17.

² V. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13.09.2017, proferido no Processo n.º 01126/16.

cremos que o legislador não deu o menor sinal de achar adequado que ocorresse, e, por isso, não conferiu à Administração Tributária qualquer poder vinculado ou discricionário nesta matéria.”

A mesma questão de direito foi apreciada no processo arbitral n.º 152/2023-T. Como bem se recorda neste aresto:

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

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

Contudo, a maioria das decisões arbitrais proferidas no âmbito desta matéria tem-se pronunciado no sentido defendido pela Requerente nos presentes autos e que, adiante-se, é o que julga este tribunal corresponder à boa aplicação do direito. A título exemplificativo, elenquem-se as decisões proferidas nos processos n.os 742/2015-T, 20/2018-T, 181/2021-T, 363/2021-T, 613/2021-T, 318/2022-T, 457/2022-T ou 586/2022-T, cuja fundamentação no essencial se acompanha.”

Também este tribunal entende, e pelas mesmas razões em que se fundamenta a decisão arbitral n.º 152/2023-T, que a correcta aplicação do direito conduz à anulação da liquidação mediatemente posta em causa.

No art.º 33.º da Resposta, a Requerida sustenta que “*verificando-se que o Requerente optou, no ato translativo do prédio, por invocar outra isenção de IMT para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção prevista no art.º 270.º n.º 2 do CIRE, agora requerida, cuja aplicação ficou, subseqüentemente, prejudicada*”. Sucede, porém, que o n.º 8 do art.º 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais é claro, expressamente proibindo “a renúncia aos benefícios fiscais automáticos”, como é o caso do que é consagrado no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, como se procurou demonstrar.

Assim, à data da aquisição do imóvel em questão, encontravam-se preenchidos os requisitos de que depende a aplicação de ambas as isenções aqui em aparente conflito, o mesmo é dizer que a Requerente, a essa data, poderia beneficiar de qualquer delas. E se de ambas poderia beneficiar, não parece razoável admitir que da expressão da vontade da Requerente ela possa escolher um regime que lhe é menos favorável em detrimento do alternativo, mais benigno, tanto mais que o legislador veda a possibilidade de se renunciar a benefícios fiscais automáticos, que decorrem directamente da lei, independentemente da vontade a AT e do contribuinte.

De resto, o legislador quis, por razões que nos dispensamos de referir, isentar de IMT a aquisição de imóveis no âmbito de um processo de insolvência. E fê-lo em termos muito mais amplos, objectiva e subjectivamente, dos que usou para recortar o âmbito de incidência do benefício fiscal estabelecido no artigo 8.º do CIMT.

Também este tribunal entende, à semelhança do que se fez na decisão arbitral n.º 152/2023-T, que “*nada na lei permite concluir que, encontrando-se verificados os pressupostos de várias isenções de imposto potencialmente aplicáveis a dado facto tributário, a opção pela utilização de uma delas se traduza na renúncia às restantes*”.

Acrescenta, com acerto, a dita decisão:

“De tudo quanto vem exposto se conclui que a caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT [e do artigo 8.º, diríamos nós] não extingue ou preclude, por si só, o direito ao benefício fiscal constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, sempre e quando os pressupostos desta isenção se verificassem – como no caso se verificavam – no momento do facto tributário relevante, ou seja, na data de aquisição do imóvel.

Ou seja, mesmo tendo caducado a isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT [o mesmo se diga relativamente ao artigo 8.º] por não ter o Imóvel sido revendido no prazo de três [ou 5, no caso dos presentes autos] anos, devia a Requerida ter-se abtido de emitir a liquidação de IMT e juros compensatórios impugnada, que assim se encontra ferida de vício de violação de lei, por força da verificação dos pressupostos da isenção (automática) de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE desde a data do facto tributário relevante – a aquisição do Imóvel –, posto que o direito a tributar se encontrava paralisado, também, por força da verificação desses mesmos pressupostos e não apenas por força dos pressupostos elencados no tipo isentivo consagrado no artigo 7.º [ou 8.º] do Código do IMT.

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

Esta conclusão impõe-se igualmente ao caso dos autos. Sem prejuízo de se conceder que ambas as liquidações de IMT, a de 2016 e a de 2021, tiveram origem em declarações modelo 1 apresentadas pela Requerente, é também manifesto que a Requerente vinha, desde fevereiro de 2018, a pugnar, sem sucesso, pela correcta aplicação do direito.

Assim, no juízo do tribunal, a liquidação de IMT mediatamente contestada não pode subsistir na ordem jurídica, por vício de violação de lei, pelo facto de ignorar a aplicabilidade da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE à aquisição do imóvel em causa.

3.3. Dos juros indemnizatórios

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que está de harmonia com o previsto no art.º 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à Administração Tributária e Aduaneira. Aliás, nos termos do n.º 5 do art.º 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT, o que remete para as manifestações desse princípio que encontramos no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT.

Assim, justifica-se a apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios feito pela Requerente.

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. O pedido de revisão do acto tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Considera-se erro imputável aos serviços aquele que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos, de facto ou de direito, que não sejam da responsabilidade do contribuinte. Ora, aquando da prática do acto de liquidação controvertido, a AT conhecia, não podendo dizer que ignorava, pelo menos desde fevereiro de 2018, que a prática do acto de liquidação, por assentar na errada asserção de que o contribuinte, ao ter escolhido a isenção a que se refere o art.º 8.º do CIMT em 2016, havia renunciado inelutavelmente à prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, violaria as regras legais aplicáveis. Portanto, não há dúvida ter havido, para estes efeitos, erro imputável aos serviços.

Estando provado que a Requerente pagou prestação tributária que lhe foi, por erro imputável aos serviços, exigida, tem ela direito não apenas ao reembolso do que

pagou indevidamente, mas ainda a perceber juros indemnizatórios contados desde a data do seu pagamento.

O facto de a liquidação de IMT objeto mediato dos presentes autos ter sido feita com base na declaração modelo 1 apresentado pela Requerente, na sequência da verificação da caducidade da isenção referida no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT não esconde a circunstância de ter tido a AT muitas oportunidades para evitar o resultado ilegal que veio a verificar-se. E a Requerida não corrigiu a mão por entender, erroneamente, que a posição que defendia era a que impunha da lei.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de IMT, no montante de € 13.325,00 (DUC n.º...).
- b) Julgar procedente o pedido de restituição do montante indevidamente pago, e condenar a AT a reembolsar a Requerente da quantia de € 13.325,00 (treze mil, trezentos e vinte e cinco euros), acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados da data do seu pagamento até integral reembolso;
- c) Condenar a Requerida nas custas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 13.325,00 (treze mil, trezentos e vinte e cinco euros).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 23 de Setembro de 2024

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.