

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 927/2024-T

Tema: IMT – Aquisição de quotas em sociedade. Artigo 2.º, n.º 2, alínea d), do Código do IMT.

SUMÁRIO

I. Para efeitos do Código do IMI, o conceito de transmissão de bens imóveis abrange a aquisição de partes sociais em sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando se verifiquem os requisitos elencados no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) do referido diploma.

II. Da subalínea ii) da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT retira-se que a incidência deste imposto (i) não abrange a aquisição de partes sociais quando os imóveis que integram o património da sociedade adquirida se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, e (ii) abrange a aquisição de partes sociais quando os imóveis que integram o património da sociedade adquirida se encontrem diretamente afetos a uma atividade comercial de “compra e venda de imóveis”.

III. O tribunal arbitral tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados *a posteriori* (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-05-2013, processo n.º 01429/12).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dra. Magda Feliciano e Dr. Arlindo José Francisco (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

FUNDO DE GESTÃO DE PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO –A... (“Requerente”), com o número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ... Lisboa, neste ato representado pela sua sociedade gestora, B..., SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A., com o número de identificação fiscal..., e com sede na Rua..., n.º..., ...-..., Lisboa, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“AT” ou “Requerida”), peticionando a declaração de ilegalidade e anulação das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2024..., ...2024..., ...2024... e ...2024..., e do ato tributário a elas subjacentes, a liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) n.º..., emitido em 2023, no montante de € 290.500,55. O Requerente peticionou ainda que a AT seja condenada a reembolsar o Requerente do valor total do IMT pago relativamente à liquidação *sub judice*, no valor de € 290.500,55, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 01-08-2024. As partes foram devidamente notificadas da designação dos árbitros em 19-09-2024, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Nesta sequência, o Tribunal Arbitral foi constituído em 08-10-2024 para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido a AT notificada para, querendo, apresentar resposta e juntar processo administrativo, o que fez em 12-11-2024.

Por despacho de 19-01-2025, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova testemunhal por produzir, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, assim como a apresentação de alegações escritas.

SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

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 foi apresentado tempestivamente, atento o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes não invocaram exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa. O processo não padece de vícios que o invalidem.

QUESTÃO DECIDENDA E POSIÇÃO DAS PARTES

As partes contendem quanto à legalidade da liquidação de IMT com o n.º..., no montante de € 290.500,55, emitida em 2023 por ocasião da transmissão de 50% das partes sociais de uma sociedade anónima detentora de vários imóveis rústicos e urbanos, denominada C..., designadamente, sobre se tal transmissão se encontra sujeita a tributação em sede de IMT ao abrigo da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT.

Considerando a posição das partes vertida nos respetivos articulados e os documentos juntos aos autos, a questão a decidir no caso *sub judice* é a de saber se, para efeitos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, os imóveis detidos pela sociedade C... (i) se encontravam afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, sendo a aquisição das partes sociais na C... não sujeita a IMT (como defende o Requerente), ou (ii) se encontravam afetos a uma atividade de compra e venda de imóveis, sendo a aquisição das partes sociais na C...sujeita a IMT (como defende a AT Requerida)?

No PPA, o Requerente argumentou que os imóveis detidos pela sociedade C... encontravam-se afetos à comercialização de produtos resultantes do desenvolvimento de uma atividade agrícola, notando também que a sociedade C... não tem o CAE 68100 (compra e venda de imóveis), nem desenvolve a atividade de compra e venda de imóveis.

Na resposta ao PPA, a AT Requerida salientou os seguintes factos: (i) a certidão permanente da sociedade C... indica que esta sociedade tinha como objeto social o “*Desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários, loteamentos e urbanizações, COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS e revenda dos adquiridos para esse fim*”; e (ii) o Relatório do Conselho de Administração da sociedade C... do ano de 2023 indica que “*Empresa tem como atividade principal o desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários, loteamentos e urbanizações, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim*”. Refere ainda a AT que o referido Relatório do Conselho de Administração informava que “[n]o âmbito da atividade, em 2024 perspetiva-se a concretização da venda da totalidade do ativo”, e que a venda dos quatro imóveis detidos pela sociedade C... ocorreu em junho e julho de 2024. Conclui a AT que o pressuposto da subalínea ii) da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT se mostra preenchido, porquanto o objeto social da sociedade

adquirida abrangia a compra e venda de imóveis, a mesma está habilitada para o exercício desta atividade, e o Requerente não logrou demonstrar que os imóveis se encontravam afetos à atividade agrícola em 2023.

MATÉRIA DE FACTO

Factos Provados

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta aos autos, fixa-se como segue:

- a. O Requerente é um Fundo Imobiliário Aberto constituído nos termos e de acordo com o Decreto-Lei n.º 316/93, de 21 de setembro, cuja administração, gestão e representação do Fundo cabem à B... – Sociedade Gestora de Organismos de Investimento Coletivo S.A. (cf. alegado no artigo 1.º do PPA, e decisões de indeferimento das reclamações gratuitas juntas ao PA).
- b. Em 2023, o Requerente tinha, como atividade principal, o CAE 41100 (Promoção Imobiliária – Desenvolvimento projetos edifícios) e, como atividade secundária, o CAE 68100 (Compra e venda de bens imobiliários) (cf. decisões de indeferimento das reclamações gratuitas juntas ao PA).
- c. Em 18 de outubro de 2023, o Requerente adquiriu 50% das participações sociais da sociedade C..., S.A. (“C...”), passando a deter a totalidade das participações sociais que constituem o capital social desta sociedade (cf. alegado nos artigos 19.º e 20.º do PPA, e decisões de indeferimento das reclamações gratuitas juntas ao PA).
- d. A sociedade C... tinha *“como atividade principal o desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários, loteamentos e urbanizações, compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim”* (cf. Relatório e Contas de 2023 juntos ao PPA como Documento 3).

-
- e. Entre 2016 e 2021, os imóveis detidos pela C... encontravam-se afetos ao desenvolvimento de uma atividade de natureza agrícola, tendo a sociedade procedido à venda de pinhas, madeira e cortiça (cf. faturas juntas ao PPA como Documento 4, e artigo 28.º da resposta da PPA).
- f. Em 2023, a sociedade C... detinha um empreendimento turístico (i.e. Empreendimento Turístico...) e de um parque empresarial e tecnológico (i.e. Parque Empresarial e Tecnológico ...) (cf. Relatório e Contas de 2023 juntos ao PPA como Documento 3).
- g. Na contabilidade da sociedade C... do ano de 2023, encontravam-se registados, como mercadorias, terrenos para o desenvolvimento da sua atividade, correspondendo o respetivo custo de aquisição ao *“valor da escritura de compra dos terrenos e constituição de servidões de não edificação, acrescido de despesas de legalização, estudos e projetos iniciais”* (cf. Relatório e Contas de 2023 juntos ao PPA como Documento 3).
- h. Do Relatório do Conselho de Administração da sociedade C..., referente ao ano de 2023, constava a seguinte menção: *“No âmbito da atividade, em 2024 perspectiva-se a concretização da venda da totalidade do ativo, tendo de ser assegurada até à data da escritura a consolidação dos direitos de construção adquiridos e constituídos e a continuidade do processo de licenciamento”* (cf. Relatório e Contas de 2023 juntos ao PPA como Documento 3).
- i. Antes da outorga do contrato de 18-10-2023, o Requerente apresentou a declaração Modelo 1 de IMT n.º .../2023, com base no facto 20 – Aquisição / Cessão de partes sociais nas sociedades que possuam bens imóveis, com referência ao disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, tendo sido emitida a guia de liquidação de IMT com n.º..., no montante total de € 290.500,25 (cf. Documento 2 junto ao PPA), a qual foi integralmente e atempadamente paga pelo Requerente (cf. alegado no artigo 22.º do PPA, e decisões de indeferimento das reclamações gratuitas juntas ao PA).

-
- j.** Por entender que não se encontravam preenchidos os pressupostos previstos na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação de IMT em 15-02-2024, tendo a AT iniciado quatro procedimentos de reclamação graciosa, com os n.ºs ...2024..., ...2024..., ...2024... e ...2024... (cf. decisões de indeferimento das reclamações graciosas juntas ao PA, e artigo 5.º da resposta ao PPA).
- k.** Notificados dos projetos de decisão, o Requerente exerceu o direito de audição e apresentou o contrato de transmissão relevante, bem como a documentação contabilística da sociedade C..., com o objetivo de demonstrar que os imóveis em causa se encontravam efetivamente afetos a uma atividade comercial, industrial ou agrícola (cf. decisões de indeferimento das reclamações graciosas juntas ao PA).
- l.** Por Ofícios n.ºs ...-DJT/2024, ...-DJT/2024, ...-DJT/2024 e ...-DJT/2024, de 11-06-2024, a AT indeferiu as reclamações graciosas em apreço com base no entendimento de que, no caso concreto, se havia verificado a *“Aquisição de partes sociais em sociedade anónima”*, *“A sociedade adquirida detém a propriedade de imóveis rústicos ou urbanos no ativo”*, *“Com a aquisição resultou uma detenção superior a 75% do capital social”*, sem fazer qualquer referência à afetação dos imóveis em causa (cf. decisões de indeferimento das reclamações graciosas juntas ao PA).
- m.** O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 31-07-2024.

Factos não provados

Não existem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de 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. Assim sendo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT). Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, e das posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados.

MATÉRIA DE DIREITO

Para efeitos do Código do IMI, o conceito de transmissão de bens imóveis abrange a aquisição de partes sociais em sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando se verificarem os requisitos elencados no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), do referido diploma. Este preceito, na redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, dispõe que constitui uma transmissão de bens imóveis para efeitos de IMT a “*aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas, quando cumulativamente:*

- i) O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50 % por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao valor patrimonial tributário;*
- ii) Tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis;*
- iii) Por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75 % do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados*

ou unidos de facto, devendo em qualquer dos casos as partes sociais ou quotas próprias detidas pela sociedade ser proporcionalmente imputadas aos sócios na proporção da respetiva participação no capital social”.

Da subalínea ii) *supra* retira-se que a incidência de IMT (i) não abrange a aquisição de partes sociais quando os imóveis que integram o património da sociedade adquirida se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, e (ii) abrange a aquisição de partes sociais quando os imóveis que integram o património da sociedade adquirida se encontrem diretamente afetos a uma atividade comercial de “compra e venda de imóveis”.

In casu, das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas em apreço resulta que, relativamente ao requisito previsto na subalínea ii) da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT, a AT considerou o mesmo verificado por a sociedade C... deter “*a propriedade de imóveis rústicos ou urbanos no ativo*”, sem atender ao facto de os imóveis em causa se encontravam afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, ou a uma atividade de compra e venda de imóveis.

Ora, a afetação dos imóveis detidos pela sociedade cujas partes sociais são adquiridas não é irrelevante para efeitos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT. Pelo contrário, o legislador fiscal estabeleceu explicitamente na subalínea ii) que, para efeitos de determinar se uma transmissão de partes sociais se encontra sujeita a IMT, é necessário determinar se os imóveis detidos pela sociedade cujas partes sociais são adquiridas se encontram afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não a atividade de compra e venda de imóveis. Significa isto que, no caso *sub judice*, ao não ter considerado a afetação dos imóveis detidos pela sociedade C... em 18 de outubro de 2023, a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de direito.

A este respeito, note-se também que, à luz do princípio da proibição da fundamentação *a posteriori*, a fundamentação contida nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas ora impugnadas não pode ser substituída ou corrigida em sede arbitral. Como resulta da jurisprudência arbitral e do Supremo Tribunal Administrativo, o tribunal arbitral tem de quedar-

se pela formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados *a posteriori* (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-05-2013, processo n.º 01429/12; Decisão Arbitral de 07-09-2021, processo n.º 646/2020-T; Decisão Arbitral de 10-09-2021, processo n.º 772/2020-T; Decisão Arbitral de 26-07-2022, processo n.º 587/2021-T).

Considerando que praticado um ato com determinada fundamentação, a apreciação contenciosa da sua legalidade tem de se fazer em face dessa mesma fundamentação, temos não ser de admitir a fundamentação *ex novo* avançada pela AT em sede arbitral, sendo apenas de atender à fundamentação que integra as decisões de indeferimento das reclamações graciosas ora impugnadas (fundamentação contextual). E tal como referido *supra*, ao não ter considerado a afetação dos imóveis detidos pela sociedade C... em 18 de outubro de 2023, a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a anulação das decisões de indeferimento das reclamações graciosas autuadas com os n.ºs ...2024..., ...2024..., ...2024... e ...2024..., e da liquidação de IMT com n.º..., no montante total de € 290.500,25, o que se determina.

Por último, quanto à argumentação vertida na resposta ao PPA, cumpre notar que o facto de objeto social da sociedade adquirida abranger a compra e venda de imóveis, e de a mesma estar habilitada para o exercício desta atividade, não significa necessariamente que os imóveis em apreço se encontrem efetivamente afetos à atividade de compra e venda de imóveis. Aliás, a atividade de desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários implica a compra e venda de imóveis, mas não se confunde com esta atividade.

Anulados os atos tributários impugnados, impõe-se a restituição ao Requerente do respetivo montante (€ 290.500,25), acrescido de juros indemnizatório, nos termos dos artigos 24.º, n.º 1, do RJAT, 43.º LGT e 61.º do CPPT. Dado que a liquidação de IMT impugnada (com n.º 160 723 363 070 039) foi emitida com base na declaração Modelo 1 de IMT submetida pelo Requerente, apenas pode ser imputado erro aos serviços da AT (de que resultou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido), para efeitos do n.º 1 do artigo

43.º da LGT, com as decisões de indeferimento de reclamações gratuitas impugnadas. Assim sendo, os juros indemnizatórios deverão contar desde o dia seguinte à data destas decisões, ou seja, desde 12-06-2024. Em suporte do entendimento de que o indeferimento de reclamação gratuita torna o erro numa liquidação de imposto imputável aos serviços da AT para efeitos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, vejam-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 07-04-2021, processo n.º 0360/11.8BELRS, e de 29-11-2023, processo n.º 011/19.2BELRS.

DECISÃO

Termos em que o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- (i) Declarar ilegais e anular as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2024..., ...2024..., ...2024... e ...2024..., e a liquidação de IMT com n.º ..., no montante total de € 290.500,25;**
- (ii) Condenar a AT no reembolso ao Requerente do montante de € 290.500,25, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde 12-06-2024, nos termos dos artigos 24.º, n.º 1, do RJAT, 43.º LGT e 61.º do CPPT.**

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e no Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **290.500,55**.

CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT e 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e da Tabela II anexa ao mesmo Regulamento, fixa-se o montante das custas em € **5.202,00**, a cargo da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 7 de abril de 2025.

O Tribunal Arbitral,

Profª. Doutora Rita Correia da Cunha

Dra. Magda Feliciano

Dr. Arlindo José Francisco