

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1046/2024-T**

**Tema: IMT. Aquisição de prédio em massa insolvente. Artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.  
Isenção.**

## Sumário

- I. A isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, consubstancia um benefício fiscal automático, porque resulta direta e imediatamente da lei, não estando legalmente previsto que tenha de ser objeto de reconhecimento
- II. Se na e com a declaração oficial ou oficiosa, Modelo 1, apresentada, mesmo que sob forma oral, junto do serviço competente, para a liquidação do IMT, na qual devem igualmente ser invocados os benefícios fiscais a que o requerente se considere com direito, forem expressos factos, tais como a identificação do facto tributário onde se inclui a arrematação judicial, o não preenchimento do campo 48 do quadro V relativo à isenção em IMT, a identificação do processo de insolvência em cujo âmbito a transmissão vai ocorrer e se junta ainda uma declaração não impugnada emitida pelo Liquidatário Judicial da massa insolvente declarando a adjudicação do imóvel ao contribuinte e referindo-se expressamente à aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 27.º, n.º 2, do CIRE, acrescendo que daquelas não consta qualquer elemento que indície de que se trata de uma compra para revenda, a isenção não pode deixar de ser apreciada e declarada verificada, na categoria de isenção automática, em momento anterior ao da transmissão dos bens imobiliários.
- III. A existência e vigência de orientações genéricas emitidas pela administração tributária sobre a "convolação de isenções" nas transmissões onerosas de imóveis, sempre fundamentaria a sua observância pela administração tributária, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 86.º-A da LGT.
- IV. A isenção resultante de "convolação" de isenção anterior, extingue esta e torna-se originária, com todos os legais efeitos. A convolação não significa, pois, a cumulação de isenções ou a sucessão no tempo de isenções, mas apenas a declaração de uma isenção, tendo suporte legal no princípio da igualdade consagrado no artigo 6.º do CPA, assim matizando a aparente rigidez do princípio da legalidade, na atividade administrativa entendida como "reserva de lei".
- V. A caducidade da isenção atribuída não preclui a sua convolação, uma vez que a nova isenção substitui integralmente aquela, tornando-se originária e retroagindo à data em que se verificavam os pressupostos da sua declaração.

## DECISÃO ARBITRAL

O signatário, Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Manuel Faustino, árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 26-11-2024, decide o seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. **A...**, SA, NIPC..., doravante **Requerente**, com sede na Rua..., ..., Braga, tendo sido notificada da decisão de indeferimento proferida no âmbito da Reclamação Graciosa (RG) n.º ..2024..., através da qual se pretendia a anulação total da liquidação oficiosa de IMT, efetuada, em 10-09-2023, pelo SF de Braga-..., com base na declaração registada com o n.º 2023/... (notificada, conjuntamente com o DUC, através do E-balcão, em 23-10-2023), no valor de 21.775,00 EUR, acrescido de Juros Compensatórios no valor de 4.698,63 EUR, respeitante à aquisição do prédio a que corresponde o artigo U-..., situado no concelho de Braga, freguesia ... (código...), vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), submeter PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, tendo por objeto imediato a anulação do indeferimento expresso da RG e, por objeto mediato, a liquidação de IMT, devendo manter-se, ainda que convolada, a isenção inicialmente reconhecida.
2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida.
4. Em 26 de novembro de 2024, foi comunicada, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a constituição do presente tribunal arbitral singular, nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 11.º do RJAT.
5. No PPA, a Requerente pretende, em síntese, a anulação do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa previamente apresentada pelo Requerente e, em consequência, a anulação da liquidação de IMT no valor de € 21.775,00, acrescido de juros compensatórios no valor de € 4.698,63, num total de € 26.473,63, relativa à aquisição do imóvel já identificado, ocorrida em 20 de março de 2015, com o benefício da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT (CIMT) para a aquisição de prédios para revenda, convolvendo-se esta para a isenção consagrada no artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março.

6. Como fundamento da sua pretensão, o Requerente alegou, em resumo, que, não obstante a indicação de todos os dados relativos à aquisição do imóvel em massa insolvente, a AT não reconheceu a isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, tendo, em substituição, concedido a isenção ao abrigo do artigo 7.º do CIMT (isenção na aquisição de prédios para revenda), que, ao contrário da primeira, uma isenção permanente, era uma isenção temporária e, conseqüentemente, veio a caducar pelo facto de o prédio adquirido não ter sido revendido no prazo de 3 anos, antes tendo sido integrado no seu ativo tangível. Defende, no entanto, que ao ato translativo em causa, já à data da sua realização, se aplicavam os pressupostos de facto e de direito para aplicação da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, pelo que esta, na RG, deveria ter sido reconhecida, com todas as suas conseqüências legais.
7. Em 29 de novembro de 2024, foi proferido despacho arbitral tendo em vista a notificação do dirigente máximo do serviço da AT para (i) apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, e, bem assim, (ii) remeter ao Tribunal Arbitral cópia do Processo Administrativo (PA), em cumprimento do disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT.
8. A Requerida apresentou, em 13 de janeiro de 2025, resposta ao PPA apresentado pela Requerente, alegando, também em síntese, que esta requereu a isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, a qual lhe foi concedida, tendo, no entanto, caducado porque, no prazo legal, o imóvel adquirido não foi revendido sem ser para revenda, o que se traduziu na verificação da condição resolutiva da isenção e, em conseqüência, defende a legalidade da liquidação oficiosa efetuada pelos Serviço Fiscal competente. Juntou, na mesma data, o PA.
9. Por despacho arbitral de 14 de janeiro de 2025, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias, a Requerida foi notificada para identificar os recursos jurisdicionais interpostos de decisões do CAAD para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), o que fez por resposta de 22 de janeiro de 2025. Até à data da prolação da presente decisão arbitral, o Tribunal não teve conhecimento de que os mencionados Recursos já tivessem sido decididos e os respetivos Acórdãos tivessem transitado em julgado.
10. Em 22 de janeiro de 2025, (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova por produzir, o Tribunal Arbitral, proferiu o seguinte despacho, logo notificado às partes:

*... e em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico*

da Arbitragem em Matéria Tributária), e não havendo outros elementos sobre que as partes devam pronunciar-se, dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações.

...

Não tendo acesso individual aos processos identificados pela Requerida e que comprovadamente estão em recurso no STA, o Tribunal solicita-lhe que o mantenha informado sobre atos de cuja prática venha a ter conhecimento. Em todo o caso, o Tribunal entende não existir motivo justificado para, nos termos do n.º 1 do artigo 272.º do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29.º do RJAT, ordenar a suspensão da instância.

**11.** Ainda a 19 de março de 2025, e em resposta ao despacho arbitral que, entretanto, havia sido proferido em 13 de março de 2025, a Requerente juntou aos autos a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, proferida em impugnação judicial de que, como alegou na petição inicial, foi Autora, tendo por objeto situação que qualifica de idêntica e na qual obteve vencimento.

**12.** Em 9 de abril de 2025, o Tribunal proferiu o seguinte despacho:

1. Na preparação da prolação da decisão arbitral do presente processo, o Tribunal constatou que o PA não integra o Relatório da Inspeção Tributária que fundamenta a liquidação impugnada e que a Requerente se absteve de juntar, por considerar que o mesmo seria junto no PA.

2. O Tribunal entende que tal documento é absolutamente essencial para o conhecimento da verdade relativamente a factos alegados, quer pela Requerente, quer pela Requerida.

3. Nestes termos, e ao abrigo do princípio do inquisitório, consagrado no artigo 99.º da LGT, notifique-se a Requerente para juntar aos autos, no prazo de 5 dias, o mencionado Relatório da Inspeção Tributária.

4. Por outro lado, e porque permitirá a verificação ou não da verdade de factos alegados, também ao abrigo do princípio do inquisitório e, particularmente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 99.º da LGT, notifique-se a Requerida para juntar aos autos, também no prazo de 5 dias, cópia da declaração mod. 1 de IMT apresentada no Serviço de Finanças de Braga ..., que deu origem à liquidação/reconhecimento de benefício associado à Requerente, com o n.º..., de 11-03-2015.

**13.** No dia 15 de abril de 2025, a Requerente, na sequência do despacho antes referido, juntou aos autos o RIT, a declaração mod. 1 de IMT que apresentou em 14 de setembro de 2014 no Serviço de Finanças de Braga ... e as liquidações de IMT e Imposto do Selo efetuadas na mesma data e ainda a liquidação de IMT efetuada em 11-03.2015, que antes não tinha remetido.

14. Assim, o Tribunal entendeu dever proferir novo despacho, o que fez logo no mesmo dia, 15 de abril de 2025, nos termos seguintes:
1. Tendo a Requerente apresentado hoje não apenas o RIT, mas também a declaração mod. 1 de IMT, o Tribunal, ao abrigo dos princípios do contraditório, e do inquisitório e da cooperação, determina que a Requerida, no prazo de 10 dias:
    - Se pronuncie, querendo, sobre os documentos apresentados;
    - Informe o que tiver por conveniente sobre o facto de a liquidação/ declaração de isenção de IMT, emitida em 19-04-2014, com o n.º ..., indicar como benefício associado ao sujeito passivo o "15 - Prédios para revenda (artº 7º do CIMT)" e, com o mesmo teor da declaração mod. 1, o benefício associado ao Imposto do Selo - Verba 1.1, se encontrar identificado com o "Código 101-Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas em Planos de insolvência ou de pagamentos no âmbito da liquidação da massa insolvente";
    - Informe, se for do conhecimento dos Serviços, a razão ou razões da emissão do documento declarativo de isenção relativamente ao mesmo facto tributário em 11-03-2015, com o n.º..., quando o anteriormente emitido se afigura válido nessa data, além de que o junto no PA, com a RG, precisamente este último, não integrar a declaração de isenção relativa ao Imposto do Selo, podendo compreender-se que assim tivesse sido pelo facto de os Serviços terem o documento completo.
  2. O cumprimento do despacho anteriormente proferido para que a Requerida apresentasse a Declaração mod. 1 de IMT apresentada no Serviço de Finanças de Braga ... fica sem efeito, caso aquela entenda que a enviada pela Requerente corresponde à existente nos serviços.
15. A Requerida veio, no prazo concedido, apresentar a declaração mod. 1 de IMT apresentada em 11 de março de 2015, acompanhada de uma declaração emitida pelo Liquidatário Judicial, mais adiante reproduzida, o RIT e responder às questões colocadas.

## II. SANEADOR

16. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato de indeferimento de reclamação graciosa e da liquidação contra a qual a havia deduzido (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º do RJAT).
17. O PPA, apresentado em 16 de setembro de 2024, é tempestivo porquanto foi cumprido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT, a contar da data da notificação do indeferimento expresso da RG deduzida em 7 de fevereiro de 2024 e efetuada, VIA CTT, por ofício de 26 de agosto de 2024, contra o ato tributários impugnado.

18. 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).
19. Não foram identificadas nulidades ou exceções que obstem ao conhecimento do mérito.

## I. QUESTÃO A DECIDIR

20. A questão *decidenda* nos presentes autos reconduz-se à apreciação da legalidade do indeferimento expresso da reclamação graciosa em referência e, nessa medida, da legalidade da liquidação de IMT que teve por fundamento caducidade da isenção que havia sido reconhecida à Requerente
21. A legalidade do ato de liquidação depende da questão de saber se, à data em que foi requerido o declarada a isenção da IMT por aquisição de um imóvel no âmbito de uma insolvência estavam ou não reunidos os pressupostos de facto e de direito de que depende a aplicação do disposto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE e, devendo ter sido declarada como tal, todavia o não foi, pelo que a declaração do benefício declarado devia ser convalidada.

## II. MATÉRIA DE FACTO

### §1. Factos provados

22. Com relevo para a decisão, o Tribunal julga provados os seguintes factos:
  - A) A Requerente é uma sociedade anónima, cujo objeto social visa a compra e venda de imóveis, arrendamento de imóveis, bem como alojamento para turistas (*cf. Resposta, art. 4.º, facto não controvertido*);
  - B) No âmbito do SICAE - Sistema Informação da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, a Requerente tem os seguintes CAE's: (i) CAE Principal - 68100, Compra e venda de bens imobiliários; (ii) CAE Secundário 1 – 047790, Com. Ret. Artigos Segunda Mão, Estab. Espeq; (iii) CAE Secundário 2 – 068200, Arrendamento de bens imobiliários; (iv)-CAI Secundário 3 – 055201, Alojamento Mobilado para Turistas (*Cfr. Resposta, art. 4.º, facto não controvertido*);
  - C) Em 19-09-2014, a requerente procedeu à submissão da declaração modelo 1 de IMT, tendo a mesma sido registada com o n.º 2014/..., para aquisição do imóvel identificado com o artigo U-... da freguesia de ..., concelho de Braga (*cf. mod. 1 anexa ao PPA*);

- D)** Nem a Requerente com o PPA., nem a Requerida com o PA, juntaram cópia da declaração mod. 1 de IMT referida na alínea anterior, o que fizeram mais tarde, a solicitação do Tribunal (*cfr. Documentos Dc Imt, enviado em 15-04-2025 pela Requerente e Image 2025-04-... enviada em 05-05-2025, pela Requerida*). No entanto,
- E)** A Requerente apresentou a seguinte declaração mod. 1, que indicia ter sido gerada informaticamente, extraíndo-se, depois, em 19-09-2014, uma cópia da declaração no próprio Serviço de Finanças de Braga ...:

Imposto Municipal Transmissões - Detalhe de Declaração de Liquidação

Página 1 de 1

Sistema | Registo | Consulta | Relatórios | Especials | cc China Antena

**Detalhe de Declaração de Liquidação Modelo 1**

Opção Independente para Códigos de Facto Tributário diferentes de 1.

**IDENTIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO**  
Ano: 2014 Nº Registo: [ ] Tipo: Normal Situação: Liquidada 1ª Vez Nº: 026 Utilizador: CM13764

**QUADRO I - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**  
Nº: [ ] A...  
Tit / Tit: [ ]  
Domicílio Fiscal: 01-Território Nacional País/Território: [ ]  
Estado Civil: - Reg. Casamento: - NF Cônjuge: -  
Benefícios: IS - Prédios para venda  
IS - Verba 1.1: -

**QUADRO II - IDENTIFICAÇÃO DO FACTO TRIBUTÁRIO**  
Código: 33 - Aquisição de Imóveis do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais; aquisição de imóveis por arrendamento  
Cód. Certeza de Isenção: - Data: -

**QUADRO III E ANEXO I - TITULAR(ES) DO(S) BENS OU DIREITOS TRANSMITIDOS**

Nº - NIPC	EST. CIVIL	REG. CASAMENTO	Nº CÔNJUGE
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]

**QUADRO IV E ANEXO II - IDENTIFICAÇÃO DO BEM**  
Nº Ord: 1 Tit: [ ]  
Localização: [ ]  
Norte: Naveante:  
Sit: Poente:  
Área: 0,00 m² Dest. Bem: Armazém e actividade industrial Tipo Bem: Presente  
Dt Arrend: - Ônus/Encargos: [ ] Vistas: NÃO Passageiros: NÃO Águas: NÃO  
Rendas: € 0,00 Pensões: € 0,00 Bonif: € 0,00 Integ: € 0,00  
Tipo Direito: - Período: - Idade: - Duração do Contrato: -  
Tipo Acto: - Valor Toms: € 0,00 Avaliação: Obrigatório  
Obs: -

**QUADRO V E ANEXO III - FACTO TRIBUTÁRIO**

Nº GRD	NF-MPC	QUOTA PARTE	VALOR DO CONTRATO	ÔNUS/ENCARGOS		BENEFÍCIOS INT		BENEFÍCIOS IS - VERBA 1.1	
				COD	VALOR	COD	VALOR	COD	VALOR
[ ]	[ ]	1/1	€ 335.000,00	[ ]	€ 0,00	[ ]	€ 0,00	[ ]	€ 0,00

**QUADRO VIII - DESCRIMINAÇÃO DE OUTROS VALORES QUE INTEGRAM O ACTO**  
Valor Móvel: - Valor Global: € 335.000,00

**QUADRO IX - OUTROS ELEMENTOS REFERENTES AO FACTO TRIBUTÁRIO**  
Proc. nº [ ] YL88

**QUADRO X - ENCERRAMENTO DA DECLARAÇÃO**  
Representante: [ ] Data Respeção: 2014-09-19 Data Juros Comp: - Responsabilidade: Contribuinte

© 2009 DGITA - Todos os Direitos Reservados. 2.32.3-3 (2014-09-03) 2014-09-19 Tpo

[ ]

[ ]

Letras // assina [ ] isp

19-09-2014

- F) Com base nesta declaração mod. 1 de IMT foram emitidas as seguintes liquidações:
- i. Com declaração da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT (aquisição de prédios para revenda), a liquidação com o número ... de IMT, de 14-09-2014, no valor de € 0,00, que a seguir se reproduz:

 <b>AT</b> autoridade tributária e aduaneira	<b>IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES</b>	
	<b>ONEROSAS DE IMÓVEIS</b>	
IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
	DATA DA DECLARAÇÃO	
	2014-09-19	

IMPORTÂNCIA DO IMT	€ 0,00
Juros Compensatórios	€ 0,00
Abatimentos	€ 0,00
<b>TOTAL</b>	<b>€ 0,00</b>

**VALOR TOTAL € 0.00**  
**BENEFÍCIO ASSOCIADO AO SUJEITO PASSIVO**  
**15 - Prédios para revenda (Artº 7º do CIMT)**

**Sujeito Passivo -** [redacted]

A... SA

RUA [redacted]  
BRAGA  
Território Nacional

**Benefício:** 15 - Prédios para revenda (Artº 7º do CIMT)

**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

**Bem - 1**

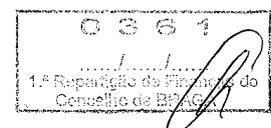
Prédio: U- [redacted] Concelho: BRAGA Freguesia: [redacted] Localização: [redacted]  
Parque [redacted] Tipo: Presente Destino: Armazéns e actividade industrial

**Alienante do Bem - 1**

Identificação Fiscal: [redacted] Nome: B...  
S.A. EM LIQUIDAÇÃO Parte: 1/1 Nº Liquidação [redacted] Valor Declarado: € 335.000,00 Benefícios: 15 - Prédios para revenda (Artº 7º do CIMT), 100% sobre a matéria colectável **Matéria Colectável:** € 335.000,00  
**Taxa:** 6,50 % **Colecta:** € 0,00

**Valor Global do Acto ou Contrato:** € 335.000,00

**Observações:** Proc. nº. [redacted] 13 TYLSB



- ii. Com declaração da isenção prevista no artigo 269.º do CIRE (transmissões integradas em Planos de Insolvência ou de pagamentos no âmbito da liquidação da massa insolvente), a liquidação do imposto do Selo, de 14-09-2014, no valor de € 0,00, que a seguir se reproduz:

	<b>IMPOSTO SELO - Verba 1.1</b>	
	IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
	[ ]	
IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DATA DA DECLARAÇÃO	
	2014-09-19	

Colecta de IS Verba 1.1 (Total)	€ 0,00
Juros Compensatórios (Total)	€ 0,00
<b>Valor a Pagar</b>	<b>€ 0,00</b>

**VALOR TOTAL € 0.00**

**Sujeito Passivo -** [ ] SA

A...

BRAGA  
Território Nacional

**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

**Bem - 1**

Prédio: U-[ ] - Concelho: BRAGA Freguesia: [ ] Localização: [ ]  
[ ] Tipo: Presente Destino: Armazéns e actividade industrial

**Alienante do Bem - 1**

Identificação Fiscal: [ ] Nome: B...

S.A. EM LIQUIDAÇÃO Parte: 1/1 Nº Liquidação: [ ] Valor Declarado: €335.000,00 Benefícios: 101 - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas em Planos de insolvência ou de pagamentos ou no âmbito da liquidação da massa insolvente (Artº 269º do CIRE, aprovado pelo DL 53/04), 100% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: €335.000,00 Taxa: 0,80 % Colecta: €0,00

Valor Global do Acto ou Contrato: €335.000,00

Observações: Proc. nº. [ ]/13. [ ]YLSB

Vº Registo Decl.: 2014/ [ ]

Página 1 de 2

- G) A declaração mod. 1 de IMT junta aos autos pela Requerida, embora de conteúdo igual ao referido na declaração mod. 1 transcrita na alínea E), supra, diverge apenas na data, indiciando-se igualmente a sua geração informática, com recibo de apresentação de 11 de

março de 2015 e acompanhada de uma declaração emitida pelo administrador da insolvência, reproduzindo-se ambas em seguida:

Sistema | Registo | Consulta | Relatórios | Especiais |

**Detalhe de Declaração de Liquidação Modelo 1**

Declaração liquidada com sucesso.

**IDENTIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO**

Ano: 2015 Nº Registo:  Tipo: Normal Situação: Liquidada 1ª Vez SF:  Utilizador:

**QUADRO I - IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

NIF:  A...  S A  
Tel / Tim:  E-Mail:   
Domicílio Fiscal: 01-Território Nacional País/Território/Região: -  
Estado Civil: - Reg. Casamento: - NIF Cônjuge: -  
Benefícios  
IMT: 15 - Prédios para revenda  
IS - Verba 1.1: -

**QUADRO II - IDENTIFICAÇÃO DO FACTO TRIBUTÁRIO**

Código: 31 - Aquisição de imóveis do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais; aquisição de imóveis por arrendamento judicial ou administrativo ou ao abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação  
Cód. Caducidade Isenção: - Data: 2015-03-11

**QUADRO III E ANEXO I - TITULAR(ES) DO(S) BENS OU DIREITOS TRANSMITIDOS**

NIF - NIPC	EST. CIVIL	REG. CASAMENTO	NIF C
<input type="text"/>			

**QUADRO IV E ANEXO II - IDENTIFICAÇÃO DO BEM**

Nº Ord: 1 Tipo: Urbano Freg:  Artigo:  Fracção:   
Localização:   
Norte: Nascente:  
Sul: Poente:  
Área: 0,00 m<sup>2</sup> Dest. Bem: Armazéns e actividade industrial Tipo Bem: Presente  
Dt Arrend: - Ônus/Encargos: Vistas: NÃO Passagens: NÃO Águas: NÃO  
Rendas: € 0,00 Pensões: € 0,00 Benf.: € 0,00 Integ.: € 0,00  
Tipo Direito: - Período: - Idade: - Duração do Contrato: -  
Tipo Acto: - Valor Terreno: € 0,00 Avaliação: Obrigatório  
Obs:

**QUADRO V E ANEXO III - FACTO TRIBUTÁRIO**

Nº ORD	NIF-NIPC	QUOTA PARTE	VALOR DO CONTRATO	ÔNUS/ENCARGOS		P	BENEFÍCIOS IMT		B C
				COD	VALOR		COD	VALOR	
1	<input type="text"/>	1/1	€ 335.000,00	-		€ 0,00	-		€ 0,00 1

**QUADRO VIII - DESCRIMINAÇÃO DE OUTROS VALORES QUE INTEGRAM O ACTO**

Valor Móveis: - Valor Global: € 335.000,00

**QUADRO IX - OUTROS ELEMENTOS REFERENTES AO FACTO TRIBUTÁRIO**

Pº insolvência nº  13  T/LSB

[Redacted]

Economista | Administrador Judicial

## DECLARAÇÃO

C... Administrador de Insolvência nomeado no Processo N.º [Redacted] T/LSB, a correr termos no Tribunal do Comércio de Lisboa – 3.º Juízo, onde foi declarada a Insolvência de B... [Redacted] LDA., NIPC [Redacted] declara para os devidos efeitos, que foi **deliberado adjudicar** à empresa A... [Redacted] S.A., o imóvel apreendido a favor da massa insolvente em apreço, a que corresponde Prédio Urbano - edifício de dois pisos: rés do chão para armazém e atividade industrial e 1.º piso para escritórios e serviços e logradouro - sito no [Redacted] com arruamentos públicos, a Nascente com lote [Redacted] e lote [Redacted] (formado pela anexação dos sítios [Redacted] - [Redacted] - [Redacted]). Descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de Braga sob o n.º [Redacted] inscrito na matriz predial urbana com o número [Redacted] freguesia de [Redacted] concelho de Braga, pelo valor de **335.000,00€ (trezentos e trinta e cinco mil euros)**.

Para os devidos efeitos, mais se declara que, por força do disposto no Art.º 269.º e n.º 2 do Art.º 270.º, ambos do C.I.R.E., e por praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente, a presente transmissão beneficia de isenção de Imposto do Selo – Verba 1.1., da T.G.I.S. e de I.M.T.

Leiria, 13 de fevereiro de 2015

O Administrador de Insolvência / Declarante,

C... [Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

- H) Constan dos documentos referidos na alínea anterior os seguintes elementos essenciais relativos ao facto tributário: A sua codificação, onde consta a adjudicação judicial como podendo ser a sua fonte, a identificação do alienante do bem, uma sociedade em situação de insolvência, a identificação do bem, a indicação, em observações, de preenchimento exclusivo pela administração tributária segundo as respetivas instruções oficiais, da identificação numérica de um processo de insolvência; acresce a declaração emitida pelo Liquidatário Judicial que, como se referiu, foi junta pela Requerida tal como a recebeu do Serviço de Finanças de Braga ... . Factos todos eles objetivamente indiciadores de que o imóvel ia ser adquirido num processo de insolvência. Pelo contrário, nada se refere quanto à compra para revenda, que só aparece, sem qualquer fundamento, no quadro II de qualquer uma das referidas declarações;
- I) Com base na declaração supratranscrita mod. 1 de IMT foi efetuada a liquidação n.º ..., também a zeros, associando-se-lhe o benefício 15 - Prédios para revenda (Artigo 7.º do CIMT), do mesmo dia 11-03-2015, referida ao mesmo facto tributário e ao mesmo imóvel, que de seguida se reproduz:

AT autoridade tributária e aduaneira		IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS	
IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO		IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
		DATA DA DECLARAÇÃO	
		2015-03-11	
		IMPORTÂNCIA DO IMT	€ 0,00
		Juros Compensatórios	€ 0,00
		Abatimentos	€ 0,00
		<b>TOTAL</b>	<b>€ 0,00</b>
<b>VALOR TOTAL € 0.00</b>			
<b>BENEFÍCIO ASSOCIADO AO SUJEITO PASSIVO</b>			
<b>15 - Prédios para revenda (Artº 7º do CIMT)</b>			
<b>Sujeito Passivo -</b>			
A...			
BRAGA Território Nacional			
<b>Benefício: 15 - Prédios para revenda (Artº 7º do CIMT)</b>			
<b>Facto Tributário</b>			
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			
<b>Bem - 1</b>			
Prédio: U... - Concelho: BRAGA Freguesia: ... Localização: ... Tipo: Presente Destino: Armazéns e actividade industrial			
<b>Alienante do Bem - 1</b>			
Identificação Fiscal: ... Nome: B...			
S.A. EM LIQUIDAÇÃO Parte: 1/1 N.º Liquidação: ... Valor Declarado: € 335.000,00 Benefícios: 15 - Prédios para revenda (Artº 7º do CIMT), 100% sobre a matéria colectável Matéria Colectável: € 335.000,00 Taxa: 6.50 % Colecta: € 0,00			
Valor Global do Acto ou Contrato: € 335.000,00			
Observações: Pº insolvência nº ...			

- J)** A requerente, em 20-03-2015, adquiriu, por escritura pública (cfr. *caderneta predial junta com o RIT*) pelo valor de € 335.000,00, o referido prédio urbano, com destino a armazéns e atividade industrial, inscrito na respetiva matriz sob o artigo U-..., no âmbito de processo de insolvência n.º .../13.1TYLSB, em que era insolvente a sociedade. B..., S.A., tendo beneficiado da isenção de IMT, embora ao abrigo do art.º 7º do CIMT (prédios para revenda) (cfr. *RIT*);
- K)** Em 28-01-2020, a Direção de Finanças de Braga, no âmbito de procedimento de inspeção tributária, efetuado a coberto da ordem de serviço n.º OI2020..., detetou que relativamente à aquisição do imóvel identificado com o artigo U-... da freguesia de ..., concelho de Braga, tinha caducado a isenção do art.º 7º do CIMT e que o SP não solicitou a liquidação de IMT (cf. art.º 34.º/CIMT), nele se escrevendo (Cfr. *RIT*):

### 3-Caducidade da isenção do IMT

- Ao efetuarmos a análise das isenções de IMT obtidas pelo sujeito passivo nas aquisições efetuadas no âmbito do artº 7º do CIMT, desde o ano de 2015, verificamos o seguinte em relação a três imóveis:

Compra						Venda					
Freg	Prédio	Data compra	Valor	IMT	DUC N°	Motivo isenção	Data venda	valor	IMT	DUC	Motivo isenção/obs
		20-03-2015	335.000	0		Revenda					não vendido
		03-02-2017	206.000	0		Revenda	16-01-2018	290.000	0		Revenda
		21-07-2017	136.000	0		Revenda	20-08-2018	207.500	0		Revenda
		06-07-2016	323.000	0		Revenda	13-07-2018	2.800.000	187.200		Revendido depois 3 anos
							03-05-2019	3.000.000	195.000		

(Valores em Euros)

\*este artigo deu origem ao prédio artº 1738 (código freguesia)

- Nos termos do nº 5 do artº 11º do CIMT:

A aquisição a que se refere o artigo 7.º do CIMT deixará de beneficiar da isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda:

- 1) foi dado um destino diferente da revenda (também denominado de "desvio do fim"),  
ou  
2) não foram revendidos dentro do prazo de 3 anos pós-aquisição,  
ou  
3) apesar de terem sido revendidos dentro do prazo de 3 anos foram-no novamente destinados a revenda por parte da entidade adquirente.

Do quadro acima podemos verificar:

- o prédio artº [ ] não foi alienado no prazo de três anos conforme se pode verificar da análise do balancete final onde está registado pela conta 3221019, mais, à data do presente relatório, este prédio é propriedade da A... [ ]
- O prédio artº [ ], apesar de ter sido alienado, foi novamente vendido para revenda.
- O prédio artº [ ] apesar de ter sido alienado, foi novamente vendido para revenda.
- O prédio artº [ ] foi adquirido em 2015-07-08. Em 2018-07-12, por escritura nº [ ] foi constituído direito de superfície por um prazo de 15 anos por 2.800.000€, em 2019-05-20, por escritura pública, da transmissão após conclusão da construção ou plantação, de um direito que se constituiu antes dessa construção ou plantação se iniciarem, também por um prazo de 15 anos. Pelo que, este prédio não foi revendido no prazo de três anos, conforme se pode evidenciar também pelo registo em 2018-12-31, no balancete sob a conta nº [ ]

**Apuramento de impostos em falta:**

**IMT:**

Nos termos do nº1 do artº 35 do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões de Imóveis (CIMT), só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que isenção ficou sem efeito.

Nos termos do nº1 do artº 12º do CIMT, o IMT incide sobre o valor constante do ato ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

A taxa de 6,5% conforme alínea d) do nº 1 do artº 17º do CIMT e para o artº [ ] a taxa segundo alínea b) do nº1 do artº 17º do CIMT.

Freguesia	Prédio	Data compra	Valor contrato/compra	Valor Patrimonial Tributário	Cálculo do IMT
[ ]	[ ]	20-03-2015	335.000,00	337.620,00	21.945,30
[ ]	[ ]	03-02-2017	206.000,00	576.539,69	37.475,08
[ ]	[ ]	21-07-2017	136.000,00	161.945,33	3.381,04
[ ]	[ ]	08-07-2015	323.000,00	543.525,50	35.329,16
<b>Total</b>					<b>98.130,58</b>

(Valores em Euros)

Anexamos a este relatório, como **Anexo 1 (fis 01 a fis 20)**, composto pelo balancete final a 31-12-2018 das existências finais, documentos de cobrança de IMT pela compra e venda dos prédios acima referidos e cadernetas prediais do prédio [ ]

- L)** Ou seja, quanto ao prédio aqui em causa, o inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ..., Concelho de Braga, sob o artigo U-..., foi também entendido no RIT que, não tendo sido revendido no prazo de 3 anos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 11.º do Código de IMT, deu-se a caducidade da isenção, tendo sido apurado o imposto em falta de € 21.945,30 (cfr. RIT, pp. 15);
- M)** Notificado para o efeito, a Requerente exerceu, tempestivamente, em 10-12-2020, o direito de audição prévia, suscitou a ponderação da questão da reapreciação da atribuição da "isenção de prédios para revenda", tendo em vista a atribuição da isenção do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, não colocando em causa que aquela tinha caducado, por se tratar de

aquisição de prédio no âmbito de um processo judicial de insolvência, devidamente identificado na declaração mod. 1 de IMT (Cfr. RIT, pp. 17/18);

- N)** Na análise do direito de audição exercido pela Requerente, o RIT expressa-se nos seguintes termos quanto às isenções que estavam em causa, entre elas aquela a que os presentes autos se referem, uma vez que os prédios tinham sido adquiridos no âmbito de processos de insolvência:

Análise desta questão:

Até à publicação da Circular nº 4/2017, o entendimento da Administração Tributária era que a isenção de IMT prevista no nº2 do artº 270º do CIRE não se aplicava à transmissão isolada de bens imóveis da empresa insolvente, mas apenas à venda, permuta ou cessão de imóveis que abrangesse a universalidade da empresa ou um seu estabelecimento.

Com a publicação da Circular nº4/2017, a Administração Tributária vem reconhecer que a isenção de IMT 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 bens imóveis da empresa insolvente ou de estabelecimento 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.

A primeira consequência a extrair da emanação da Circular nº 4/2017 é a vinculação legal da Administração Tributária, ao seu conteúdo e à sua aplicação. Uma vez emanada a Circular, os serviços da Administração Tributária estão obrigados a atuar em conformidade com a interpretação que deram à lei, não podendo atuar de forma diversa.

Outra possível consequência a extrair desta Circular é a que os contribuintes que tenham agido com base na interpretação anteriormente adotada pela Administração Tributária, e agora substituída, devem também, beneficiar desta nova interpretação. A Circular deve ser aplicada da mesma forma para todos os contribuintes, de modo não arbitrário ou discriminatório.

Outra consequência a ponderar porventura a mais relevante para os contribuintes, é a possibilidade de estes atendendo a este novo entendimento da Administração Tributária e, bem assim, à jurisprudência consolidada dos tribunais superiores a revisão das liquidações de IMT já emitidas (e eventualmente, pagas) para que as mesmas sejam anuladas e em consequência, restituído o imposto pago.

Com efeito, o contribuinte poderá, no prazo de quatro anos, contados da emissão da liquidação de IMT, formular um pedido de revisão oficiosa da liquidação à Administração Tributária a invocar a ilegalidade do ato praticado. A revisão dos atos tributários constitui um mecanismo administrativo de reação a atos ilegais que funciona como válvula de escape do ordenamento jurídico, privilegiando os valores da justiça e igualdade em detrimento dos valores de certeza jurídica, que o conceito de caso decidido acautelar.

As aquisições dos três prédios em referência ocorreram em momentos anteriores à publicação da Circular nº 4/2017.

A questão fundamental aqui é que a exponente, não pagou IMT, nem tem direito a qualquer restituição, por não ter pago qualquer imposto, uma vez que, ao tempo em que foram adquiridos os prédios em referência, não invocou na Modelo 1 do IMT, como motivo da isenção o nº2 do artº 270º do CIRE, tendo invocado a isenção prevista no artº 7º do CIMT por se verificarem os respetivos pressupostos de aplicação, tendo em conta que, e qualquer uma das três situações, se estava perante imóveis que efetivamente estavam a ser adquiridos com intenção de revenda.

Pelo que, a exponente não pode invocar a revisão oficiosa da liquidação de IMT, uma vez que o seu pressuposto não existe.

- O)** Em 23-10-2023, com base na declaração oficiosa Mod. 1 de IMT, registada com o n.º 2023/..., foi promovida, pelo Serviço de Finança de Braga ..., a liquidação oficiosa de IMT n.º ..., no valor total de € 26.473,63 (IMT=€ 21.775,00 + JC=€ 4.246,48), referente ao DUC..., relativa à aquisição do prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo U-..., da freguesia de ..., concelho de Braga (cfr. Doc. 2 apresentado pela Requerente);
- P)** A referida liquidação, no montante total de € 26.473,63, foi paga, em 23-10-2023, pela requerente (facto não controvertido);

- Q)** Todavia, discordando, em 07-02-2024, a requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação em referência, na qual solicitou, a final, a restituição do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), pago com o DUC..., pela aquisição do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de..., concelho de Braga, sob o artigo U..., bem como dos juros compensatórios, alegando a sua ilegalidade, tendo em conta que a aquisição do prédio anteriormente identificado, não obstante ter beneficiado da isenção de IMT com base no artigo 7.º do Código do IMT (que posteriormente veio a caducar), beneficia também da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, porquanto preenchia todas as condições legais exigidas para o efeito; tendo a mesma sido instaurada com o n.º ...2024... (*facto consensual*);
- R)** Em 24 de abril de 2024, o Adjunto do Chefe do Serviço de Finanças de Braga ... solicitou ao Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Braga orientações sobre o requerido na reclamação graciosa em causa, ao que este respondeu "*em referência ao solicitado, esta Divisão é de opinião que será de dar razão ao contribuinte por força da circular 18/1988 e 16/1995, já enviadas por e-mail*" (Cfr. PA - RG);
- S)** Notificada do projeto de despacho de indeferimento para o exercício do direito de audição prévia, e não o tendo exercido dentro do prazo estabelecido, a reclamação foi, por despacho de 20-08-2024, do Chefe de Finanças de Braga ..., indeferida e, conseqüentemente, foi notificada à requerente a decisão de indeferimento, por ofício do Serviço de Finanças de Braga ..., remetido "Via CTT", a qual foi disponibilizado com registo de 27-08-2024, considerando-se notificada em 14-09-2024 - art.º 39.º, n.º 10 do CPPT, com a seguinte fundamentação, na parte relevante (cfr. PA - RG):

*No que concerne ao reconhecimento das isenções fiscais, conforme refere o n.º 1 do Artigo 10º do CIMT, são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar.*

*A questão que se coloca e que cabe apreciar, será a de verificar se a isenção de IMT requerida ao abrigo do dispositivo legal, pode ser concedida nos termos do n.º 2 do artigo 270º CIRE.*

*Não se afigurando correta a convalidação de isenções, ou seja, a substituição no procedimento de liquidação de uma isenção por outra, tal, não será possível porquanto nem a isenção de IMT com base no n.º 2 do artigo 270º CIRE, foi requerida antes da ocorrência da caducidade da isenção inicialmente obtida.*

*A convalidação de isenção não se encontra expressamente prevista na legislação em vigor, em vindo, contudo, a ser autorizada sempre que requerida pelos interessados e verificados determinados condicionalismos.*

*Nestes termos, a convalidação de um regime de isenção para outro, que se fundamente unicamente no interesse do aquirente pela mudança de regime, é autorizada desde que se mostrem preenchidos os condicionalismos seguintes:*

- a) que o regime por que se pretende optar seja coexistente, á data da transmissão, com o regime que tenha sido escolhido;*

b) Que, na referida data, se mostrem reunidos todos os pressupostos da isenção para tal o adquirente pretende optar;

c) Que, á data em que seja requerida a convolação de um regime de isenção para outro, não tenha ocorrido a caducidade da isenção inicialmente obtida nos casos em que esta seja condicional.

Tendo-se verificado a caducidade pela ocorrência de qualquer dos factos previstos no condicionalismo do regime anteriormente escolhido, não poderá autorizar-se qualquer convolação.

O facto do [...] reclamante vir agora invocar uma isenção distinta de IMT, quando no início teve a oportunidade de o requerer e não o fez, leva ao entendimento que o reclamante renunciou ao direito de isenção que ora peticiona e cuja [...] aplicação ficou subsequentemente prejudicada.

**T)** A requerente apresentou, tempestivamente, o presente pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral em 16-09-2024.

## §2. Factos não provados

23. Com relevo para a decisão, ponderados todos os factos dados como provados, em particular o indicado sob a alínea H) do número anterior, e verificada a reprodução em formato informático das declarações mod. 1 de IMT juntas pelo pela Requerente e pela AT, que têm em comum o facto de no quadro V, campo 48.º, não estar indicado qualquer benefício fiscal em IMT e, pelo contrário, está indicado o benefício fiscal em Imposto do Selo, o Tribunal não julga provado que a Requerente:
- a. Tenha peticionado ou não tenha peticionado a isenção de IMT aplicável na aquisição de prédios para revenda, nos termos do artigo 7.º do CIMT;
  - b. Tenha peticionado ou não tenha peticionado a isenção de IMT nos termos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.
24. Não há outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

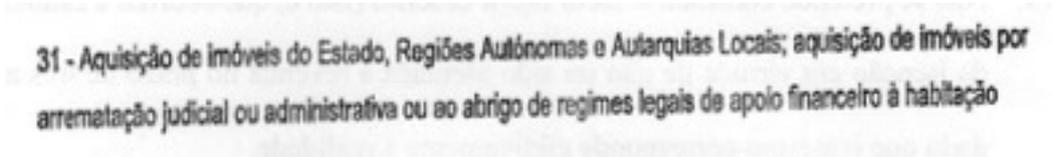
## §3. Fundamentação da matéria de facto

25. Os factos pertinentes e com interesse para a boa decisão da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em face das várias e plausíveis soluções para o objeto do litígio à luz do direito aplicável, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1, e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, cabendo-lhe o dever de selecionar as questões de facto que interessam à decisão, bem como discriminar a matéria que julga provada e a que considera não provada.
26. A convicção deste Tribunal fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados e no teor e resultado da prova documental produzida nos autos.

#### IV. MATÉRIA DE DIREITO

##### § 1.º Posição das partes

27. A Requerente, relativamente à matéria de direito, adota a posição que a seguir se transcreve, correspondendo aos artigos 10.º a 37.º do seu PPA:
  - i. 10. *A Requerente não se conforma com a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, salientando-se, no entanto, que está em causa, exclusivamente, matéria de direito, uma vez que os factos apurados pela AT em sede dos procedimentos de Inspeção Tributária e, posteriormente, de Reclamação Graciosa (descritos, respetivamente, no Relatório e na informação que sustenta a decisão administrativa de deferimento parcial) são incontestáveis e encontram-se devidamente relatados.*
  - ii. 11. *Defende a AT, em suma, não ser aplicável a isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, por não ser possível a "convolação de isenção", porquanto a aquisição em apreço havia beneficiado da isenção prevista no art.º 7.º do Código do IMT, entendendo-se que a Requerente "renunciou ao direito de isenção que ora peticiona e cuja aplicação ficou subsequentemente prejudicada".*
  - iii. 12. *Primeiramente, importa começar por contextualizar quais as circunstâncias que levaram a Requerente a invocar, ao tempo, a isenção prevista no art.º 7.º do Código do IMT (que posteriormente veio a caducar ao abrigo do disposto no n.º 5 do art.º 11.º do Código do IMT), ao invés de solicitar a isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.*
  - iv. 13. *Tal como anteriormente referido, foi apurado, no âmbito de um procedimento inspetivo, que o artigo urbano em apreço, adquirido em 20-03-2015 com isenção de IMT, ao abrigo do art.º 7.º do respetivo Código, não foi revendido no prazo de três anos, motivo pelo qual se deu a caducidade da isenção, facto que está origem da liquidação oficiosa que aqui mediatamente te se impugna.*

- v. 14. Não se pretende contestar o facto supra descrito (isto é, que ocorreu a caducidade da isenção em virtude de não ter sido efetuada a revenda no prazo de três anos), dado que o mesmo corresponde efetivamente à realidade.
- vi. 15. No entanto, a Requerente entende que, tendo o prédio em causa sido adquirido no âmbito de um processo de insolvência (na sequência da liquidação da respetiva massa insolvente), deverá a sua aquisição beneficiar da isenção consignada no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE.
- vii. 16. De acordo com a referida disposição legal:
- "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."*
- viii. 17. Com efeito, tal como resulta do próprio Relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, a aquisição em referência ocorreu no âmbito do processo de insolvência n.º .../13...TYLSB, que envolveu a sociedade B..., S.A. em Liquidação, no âmbito da liquidação da respetiva massa insolvente.
- ix. 18. A própria declaração modelo 1 do IMT, apresentada em 19-09-2014, na qual consta a isenção prevista no art.º 7.º do Código do IMT, contém informação sobre a identificação do vendedor (sociedade em liquidação), bem como que se trata de uma aquisição no âmbito de uma insolvência, nomeadamente na identificação do "Facto Tributário", onde consta o código "31 - (...) Aquisição de imóveis por arrematação judicial (...)", conforme consta na imagem seguinte,
-   
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
- x. 19. Constando igualmente na referida declaração, em "Observações", a referência ao processo de insolvência n.º .../13...TYLSB, supra referenciado, conforme se verifica na imagem seguinte:
-   
Observações: Proc. nº  TYLSB
- xi. 20. De referir que também a liquidação de IMT em anexo (Doc. 2), efetuada em 10-09-2023, contém a identificação do alienante (B... em Liquidação), bem como que se trata de uma aquisição no âmbito de uma insolvência (Facto Tributário - Código 31).
- xii. 21. Como é sabido, a interpretação que a AT fazia da norma supracitada, no momento da aquisição, era a de que a isenção em causa apenas era aplicável nos casos em que as aquisições abarcassem as denominadas "universalidades", não se aplicando, portanto, a referida isenção, segundo a interpretação da AT, ao tempo, no caso de vendas isoladas de

imóveis, entendimento este que veio a ficar expressamente consagrado na Circular n.º 10/2015, de 9 de setembro.

**xiii.** 22. Segundo a referida Circular:

"(...) A aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente. (...)"

**xiv.** 23. Mais tarde, fruto de várias decisões judiciais dos nossos tribunais superiores, nas quais era unanimemente veiculada interpretação diversa, tal entendimento da AT foi revisto/alterado, tendo, para o efeito, sido publicada a Circular n.º 4/2017, de 10 de fevereiro.

**xv.** 24. De acordo com esta Circular:

"(...) 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. (...)"

**xvi.** 25. Ora, no caso em apreço, a aquisição do prédio em referência ocorreu em momento anterior à publicação da referida Circular n.º 4/2017, ou seja, numa altura em que a AT preconizava o entendimento de que a isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE não era aplicável no caso em apreciação, dado que não estava a ser adquirida a "universalidade" da massa patrimonial da empresa insolvente.

**xvii.** 26. De referir que, ao tempo em que foi adquirido o prédio em referência, era do perfeito conhecimento da Requerente que, caso invocasse a isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE na modelo 1 do IMT, a mesma não seria aceite pela AT, daí que se tenha enveredado pela isenção prevista no art.º 7.º do Código do IMT, por se verificarem os respetivos pressupostos de aplicação, tendo em conta que se estava perante um imóvel que efetivamente estava a ser adquirido com a intenção de revenda.

**xviii.** 27. No sentido de corroborar a afirmação contida na parte inicial do parágrafo anterior, de que a Requerente tinha perfeito conhecimento de que a isenção prevista no CIRE não era, ao tempo, aceite AT, importa sublinhar que a própria Requerente havia, em data anterior à aquisição em apreço, sido objeto de uma ação inspetiva (efetuada pelos serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga), credenciada pela ordem de serviço n. 012012..., de 05-12-2013, a qual deu origem, precisamente, a uma liquidação oficiosa de IMT relativamente a um imóvel adquirido pela Reclamante em processo de insolvência (processo n.º ..0TBBRG).

**xix.** 28. Mais detalhadamente, no âmbito do referido procedimento inspetivo, a Requerente foi objeto de uma liquidação oficiosa de IMT, decorrente do facto de ter beneficiado, em 2009, da isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, tendo mais tarde, em 2013, vindo a AT (Direção de Finanças de Braga) a considerar que tal isenção não era aplicável por não estar em causa uma "universalidade".

**xx.** 29. Tal liquidação oficiosa acabou por ser impugnada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, tendo dado origem ao processo n.º 1385/13.4BEBRG, o qual veio a ser decidido

favoravelmente à Impugnante, ora Requerente, conforme sentença datada de 30-11-2017, tendo, em consequência, sido anulada a liquidação de IMT aí em causa (no valor de 94.250,00 EUR).

- xxi.** 30. Perante os factos descritos, e porque o prédio que agora está em causa nos presentes autos, adquirido em 20-03-2015, se destinava a revenda, conforme já referido, não poderia a Requerente, no momento da aquisição do mesmo, segundo as regras da experiência comum, ter enveredado pela invocação da isenção prevista no CIRE, mas sim pela isenção aplicável à revenda consagrada no Código do IMT, por se verificarem os respetivos pressupostos, tal como, efetivamente, veio a ocorrer.
- xxii.** 31. Caso tal não tivesse sucedido, a Requerente ver-se-ia certamente a braços com uma liquidação oficiosa de IMT e com o subsequente contencioso tributário que seria forçada a intentar (num momento em que estava ainda pendente de decisão o processo de impugnação anteriormente referido), com todas as consequências daí decorrentes, nomeadamente o pagamento do IMT e respetivos juros, bem como o pagamento de honorários com advogados e das taxas de justiça exigidas pelos tribunais.
- xxiii.** 32. No caso em apreço, é indubitável que, ao tempo em que ocorreu a aquisição, de acordo com a interpretação da AT atualmente vigente (desde a publicação da Circular n.º 4/2017, datada de 10-02-2017), se verificavam os pressupostos para a aplicação da isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, daí que se entenda, desde logo por uma questão de justiça, que a presente liquidação oficiosa de IMT não deva subsistir.
- xxiv.** 33. Efetivamente, aplicando-se a isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE à aquisição imobiliária em causa, facto que atualmente, mesmo para a AT, é indiscutível, a mesma não está subordinada às condicionantes previstas no n.º 5 do art.º 11.º do Código do IMT, logo, não terá ocorrido qualquer caducidade da isenção,
- xxv.** 34. Ou então, ainda que se considere que ocorreu a caducidade da isenção prevista no art.º 7.º do Código do IMT, deverá entender-se que, nesse momento, terá renascido o direito à isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, por se encontrarem verificados os respetivos pressupostos, à data da aquisição, tendo presente, aliás, que a mesma não carece de qualquer reconhecimento por parte da AT, tratando-se, portanto, de uma isenção automática.
- xxvi.** 35. Com efeito, sendo a AT conhecedora de está em causa um imóvel adquirido em processo de insolvência, estando, como tal, a referida aquisição isenta pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, não poderia a mesma, em caso algum, proceder a uma liquidação oficiosa de IMT, sob pena de o Estado estar a arrecadar tributos relativamente a factos tributários que, à luz da lei vigente (CIRE), beneficiam de uma isenção que não carece, sequer, de reconhecimento por parte da mesma.
- xxvii.** 36. Em suma, entende-se que a caducidade da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT, não extingue ou preclude o direito ao benefício fiscal constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, cujos pressupostos se verificavam à data da aquisição.

**xxviii.** 37. Este entendimento é, aliás, totalmente corroborado pela jurisprudência, de modo unânime, mormente a produzida pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

**28.** Por sua vez, a Requerida, expressou a sua posição nos termos seguintes:

- i.** Ora, desde logo verificamos que o motivo subjacente ao pedido não reside em quaisquer questões sobre o alcance da isenção do IMT prevista no artigo 7.º n.º 1 do CIMT, ou do fundamento legal da liquidação de IMT ora controvertida, mas apenas e tão somente, o objetivo do Requerente, é o de ser aplicado aos factos tributários ocorridos em 2015, a isenção prevista no art.º 270.º n.º 2, do CIRE, dado tal isenção não se encontrar sujeita a qualquer condição resolutive de caducidade, ao invés do que acontece com a isenção de IMT prevista no artigo 7.º n.º 1 do CIMT.
- ii.** Relativamente a esta questão cumpre dizer que, tal como se retira dos documentos juntos aos autos e dos factos supra identificados, a isenção do IMT - n.º 1 artigo 7.º do CIMT – de que beneficiou 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 a situações previstas no âmbito deste artigo, referentes à aquisição de prédios para revenda.
- iii.** Trata-se de uma isenção automática que depende da declaração Modelo 1 apresentada pela Requerente e não estava na disposição da Entidade Requerida “escolher” qual a isenção que melhor serviria os interesses da Requerente.
- iv.** Razão pela qual, na sequência da Modelo 1 apresentada pela Requerente beneficiou da isenção nos termos do n.º 1 do artigo 7º do CIMT.
- v.** Posteriormente, no âmbito de procedimento inspetivo, foi oficiosamente emitida a liquidação ora controvertida, em razão da verificação da condição resolutive de caducidade prevista no artigo 11.º n.º 5 do CIMT, pelo que se mostra devida porque emitida de acordo com o quadro legal constante do CIMT, não padecendo, por isso, das ilegalidades que vêm assacadas.
- vi.** E pela mesma razão, não se vê como pode ter ocorrido qualquer erro dos serviços nem na verificação dos pressupostos, nem na atribuição da isenção, que simplesmente foi concedida de acordo com o requerido.
- vii.** De salientar que, quer a isenção do IMT prevista no artigo 7.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.
- viii.** Com efeito: no artigo 7.º n.º 1 do CIMT, sob a epígrafe “Isenção pela aquisição de prédios para revenda”, estabelece-se que: “São isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto

sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.”.

- ix. 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”.
- x. Ora, relativamente à isenção do IMT prevista no n.º 1 do artigo 7.º do CIMT estamos perante uma norma de isenção que restringe a sua aplicação: - Numa perspetiva subjetiva- apenas a adquirentes que exerçam normal e habitualmente a atividade de comprador de prédios para revenda; - Numa perspetiva objetiva - às aquisições destinadas a revenda, a qual terá de ser efetuada no prazo de um ano, sem que lhe seja dado destino diferente ou que seja alienado novamente para revenda (cf. n.º 1 do art.º 7 e n.º 5 do art.º 11 do CIMT);
- xi. Trata-se, pois, de uma norma que pretende prevenir a utilização de sucessivas vendas "para revenda" como forma de perpetuar a isenção de IMT sem que haja uma efetiva comercialização destinada a consumidores finais, ressaltando que a aplicação das isenções deve ser rigorosa e fundamentada no princípio da boa-fé fiscal. Caso contrário, poderiam ocorrer situações de planeamento fiscal abusivo que comprometam a justiça tributária.
- xii. Por isso, facilmente se compreende que, nos termos do artigo 11.º n.º 5 do CIMT, as aquisições referidas deixarão de beneficiar de isenção se os prédios não forem alienados no prazo de três anos ou forem novamente para revenda. (redação à data de aquisição)
- xiii. Em suma, trata-se de uma isenção criada especificamente em sede de IMT, com caráter estrutural e destinada a contribuintes cuja atividade principal seja a revenda de imóveis, promovendo a neutralidade fiscal e evitando a dupla tributação no circuito comercial. Contudo, a isenção cessa caso o imóvel seja vendido novamente para revenda ou não seja alienado no prazo concedido para tal, uma vez que o benefício está condicionado à finalidade de efetiva colocação do bem no mercado e à concretização da atividade de revenda no prazo legalmente estabelecido, de modo a assegurar o cumprimento do seu propósito económico e evitar abusos fiscais.
- xiv. Já no que se refere ao artigo 270.º n.º 2 do CIRE, (benefício fiscal de natureza automática), a sua aplicação depende de as transmissões onerosas de imóveis da empresa insolvente se encontrarem integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.
- xv. 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 resolutiva de caducidade.

- xvi.** *Por outro lado, é uma isenção que, contrariamente à isenção prevista no artigo 7.º do CIMT, poderá ser aplicada independentemente de quem seja sujeito passivo do imposto: a entidade devedora, os seus credores ou alguns terceiros.*
- xvii.** *Quanto ao momento da constituição do direito à isenção, as condições para usufruição de uma isenção de IMT têm de ser aferidas 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).*
- xviii.** *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.*
- xix.** *No que se refere ao benefício da isenção de IMT prevista no art.º 270.º do CIRE, benefício fiscal de carácter automático conforme decorre da al. d) do n.º 8 do artigo 10.º do CIMT, cabe ao serviço onde for apresentada a declaração/pedido de isenção prevista no art.º 19.º do CIMT, a sua verificação e declaração.*
- xx.** *Resulta das disposições conjugadas previstas no n.º 8 do artigo 10.º e n.º 3 do art.º 19.º todos do Código do IMT, que nas situações de isenção de reconhecimento automático é do interessado a iniciativa de solicitar a isenção através da declaração/pedido de isenção, de IMT, a apresentar em qualquer serviço de finanças, ou por meios eletrónicos, [a qual deve ser apresentada antes do ato ou facto translativo dos bens]. (Parênteses nosso).*
- xxi.** *Assim, o serviço que recepcione a declaração prevista no n.º 1 do art.º 19.º CIMT, acompanhado de documentos tendentes ao averbamento de um benefício fiscal de carácter automático, de acordo com o disposto na legislação, emite declaração comprovativa do averbamento do benefício fiscal ou, ao invés, inicia procedimento de liquidação de IMT, emitindo o respetivo documento para o sujeito passivo efetuar o pagamento.*
- xxii.** *Pelo que, foi com base nos elementos declarados pela Requerente junto do Serviço de Finanças respetivo, que foi emitida a respetiva declaração de isenção de IMT.*
- xxiii.** *Por outro lado, uma factualidade abstratamente enquadrável em ambas as previsões (artigo 7.º n.º 1 do CIMT/ artigo 270.º n.2 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.*
- xxiv.** *No caso concreto, verifica-se que no momento da aquisição a Requerente apresentou Mod. 1, com o campo “Benefícios” preenchido com o “Código 15 – Prédio para revenda (Art.º 7.º, n.º 1 do CIMT). [cf. Pag 18 (cf. numeração informática) do PA]*
- xxv.** *Pelo que se impugna o alegado no ppa por absoluta falta de prova, e verificando-se que a 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, subsequentemente, prejudicada.
- xxvi.** Saliente-se que o ato de concessão de um benefício fiscal está legalmente vinculado e os pressupostos e procedimento de atribuição resultam diretamente da lei.
- xxvii.** E não se diga, como faz a Requerente, que a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270º do CIRE não foi aplicada por ser outro, o entendimento da Administração Fiscal, à data, sobre a interpretação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.
- xxviii.** É que, ao ter beneficiado da isenção nos termos do artigo 7.º n.º 1 do IMT, tal benefício tornou-se eficaz no momento do nascimento da obrigação tributária, que, ao impedir a tributação, inviabilizaria a possibilidade – ainda que hipotética – de funcionar, relativamente à mesma situação, a previsão contida na norma que estabelece uma outra isenção.
- xxix.** Assim, cabendo ao interessado a iniciativa de solicitar a isenção através da declaração Modelo 1 de IMT, tem-se por certo que a Requerente, concordou com a isenção atribuída nos termos do artigo 7.º n.º 1 do IMT, e em tempo, não reagiu nem pediu que lhe fosse atribuída outra isenção, socorrendo-se de quaisquer dos meios de defesa que a lei lhe conferia, fazendo prova dos factos constitutivos do direito à isenção que agora pretende ver ser-lhe atribuída.
- xxx.** Face ao enquadramento legal acima exposto, quanto às isenções previstas no art.º 270.º n.º 2 do CIRE e art.º 7.º do CIMT, e aos factos descritos, verifica-se que a Requerente pretende agora, (depois de ter beneficiado da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT +), a anulação da liquidação de IMT, através da troca dos benefícios com efeitos retroativos, relativamente ao imóvel que não vendeu no prazo legal, o que se afigura inaceitável.
- xxxi.** Antes de mais, é bom referir que o código “31” declarado pela Requerente no pedido de emissão de liquidação, 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, a qual é mais abrangente que a “arrematação judicial ou administrativa”.
- xxxii.** Como bem sabe a Requerente, e decorre das instruções de preenchimento da Modelo 1 do IMT, o benefício fiscal previsto no art.º 270.º do CIRE, tem os Códigos 59 e 60, e 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” (cf. Art.º 270.º, n.º 2 do CIRE).
- xxxiii.** E os pressupostos da isenção prevista no art.º 270.º não têm correspondência direta e exata com a regra de determinação do valor tributável prevista no art.º 12.º, n.º 4, regra 16.ª do CIMT.
- xxxiv.** Ora, como se vem defendendo, o ato de concessão de um benefício fiscal está legalmente vinculado e os pressupostos e procedimento de atribuição resultam diretamente da lei.

- xxxv.** Assim, tendo a isenção prevista no artigo 7.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.
- xxxvi.** Razão pela qual, 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 do imóvel, o exercício deste direito ficou precludido e deixou de existir na esfera jurídica da empresa adquirente.
- xxxvii.** Tanto mais que a Requerente nem sequer o fez valer, em tempo oportuno, perante a entidade competente para o seu reconhecimento, pois que, 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.
- ...
- xxxviii.** Como ficou patente, a jurisprudência tem vindo a decidir maioritariamente no sentido que vem propugnado na presente resposta, donde não padece a liquidação visada, dos vícios nem ilegalidades que lhe são assacadas.
- xxxix.** Importa voltar a referir, que a situação que está aqui em discussão, ocorre tão só, porque a Requerente não cumpriu a condição prevista no artigo 11.º n.º 5 do CIMT, não tendo alienado o imóvel no prazo previsto de 3 anos.
- xl.** Ora, também a relação entre a Administração e os particulares se deve reger por princípios estruturantes do sistema jurídico, nomeadamente pelos princípios da segurança jurídica e da estabilidade da relação jurídico-tributária, entre outros;
- xli.** E a isenção de que a Requerente beneficiou, na relação jurídico-tributária em sede de IMT originada pela transmissão do imóvel identificado supra, foi efetuada de forma livre, informada e da total responsabilidade do sujeito passivo que entregou a declaração modelo 1 do IMT;
- xlii.** Qualquer “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.
- xliii.** Sendo que a AT confiou na veracidade e na boa-fé do conteúdo dessa declaração modelo 1 de IMT (v. art.º 75.º/1/LGT), e, nessa base, confiou na estabilidade e previsibilidade da relação jurídico-tributária assim constituída.
- xliv.** Daí que, a Entidade Requerida não pode concordar com a argumentação da Requerente, desde logo porque a AT se encontra vinculada a agir de acordo com o princípio da legalidade previsto no artigo 266º da Constituição e concretizado nos artigos 55.º LGT e no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e o determinado em sede de IMT.
- xlv.** A este respeito, cite-se o Ac. do STA, de 15-10-87, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): “I - O princípio da legalidade, inscrito no art. 266º da Constituição, significa, além do mais, que a lei não é somente um limite a actuação da Administração pois é também fundamento da actuação administrativa”.

- xlvi.** *Conclui-se, pois, que na precisa e concreta situação em apreço a liquidação de IMT emitida em razão de o imóvel em questão não ter sido alienado no prazo de três anos a contar da data de aquisição, mostra-se emitida em conformidade com o quadro legal supra referido, não sendo aplicável aos factos tributários em causa a isenção a que se refere o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, tal como vem defendendo.*
- xlvii.** *Decorre de todo o exposto que a liquidação de IMT em crise assenta numa interpretação correta das normas de isenção fiscal e que nenhuma censura merece, devendo manter-se por não padecer de qualquer ilegalidade.*

## § 2.º Das disposições legislativas, regulamentares e administrativas aplicáveis

- 29.** O quadro jurídico vigente à data dos factos incorporava disposições legislativas, regulamentares e administrativas que que lhes deviam ter sido aplicadas, antecipando-se que o Tribunal considera não o terem sido de forma apropriada. Assim,
- 30.** No que diz respeito **às disposições legislativas**, nos termos da lei em vigor ao tempo dos factos, procede que à aquisição de um prédio no âmbito de um processo de insolvência poderiam, em abstrato, aplicar-se duas isenções de IMT:
- a.** A Isenção automática, temporária e condicionada quanto à sua finalidade, consagrada no artigo 7.º do Código do IMT, com a seguinte redação<sup>1</sup>:

### Artigo 7.º

#### *Isenção pela aquisição de prédios para revenda*

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

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

3 - Para efeitos do disposto na parte final do número anterior, considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a actividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo serviço de finanças competente, devendo

<sup>1</sup> Transcrita do CIMT disponível no site da AT e que se configura como "legislação atualizada" nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 6, da LGT.

constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

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

(\*) *Nota:* o artigo 109.º do CIRC foi renumerado para artigo 117.º pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho

- b. A isenção automática, permanente e não condicionada quanto à sua finalidade, ou seja, é indiferente ao facto de a compra ser feita para revenda ou ser feita com qualquer outro fim, consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, com a seguinte redacção:

Artigo 270.º

**Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis**

1 - ...

2 - 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.

31. Nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 8, alínea d), do CIMT, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 97.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2009, a entidade competente **para verificar e declarar**<sup>2</sup> as isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código é o chefe do serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, ou seja, a declaração de modelo oficial designada por mod. 1.
32. Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIMT, aditada pelo artigo 97.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2009, a apresentação declaração mod. 1 de IMT passou a ser exigida, com carácter de generalidade, antes do ato ou facto translativo dos bens, **na situação de isenção**, o que até então não estava legislado.
33. Em matéria **de disposições regulamentares**, a declaração mod. 1 de IMT, uma declaração de modelo oficial, foi aprovada pela Portaria n.º 1423-H/2003, de 31 de dezembro, publicada no DR, I Série B, n.º 301, da mesma data, **mantendo-se até hoje em vigor sem qualquer alteração**, mesmo após o aditamento do n.º 3 ao artigo 19.º do CIMT referido no número anterior,

<sup>2</sup> O que se interpreta no sentido de as isenções automáticas, que, nos termos do artigo 5.º do EBF, dependem diretamente da lei, não serem objeto do procedimento para o reconhecimento dos benefícios fiscais consagrado no artigo 65.º do CPPT: as isenções automáticas são *verificadas e declaradas*, não são *reconhecidas*.

impondo a obrigação da sua apresentação no serviço de finanças competente, *antes do facto translativo dos bens na situação de isenção*, consultável em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/imt/Pages/imt.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/imt/Pages/imt.aspx)

34. Certo é que, de harmonia com o disposto no n.º 5 do artigo 59.º da LGT, "A administração tributária disponibiliza a versão eletrónica dos códigos e demais legislação tributária atualizada". O que nesta específica matéria não ocorre. Com efeito,
35. As instruções públicas e disponíveis, relativas ao preenchimento da declaração mod. 1 de IMT, não previam, à data da sua aprovação, até por ser inexistente<sup>3</sup> e continuam a não prever e codificar, expressamente, a isenção de IMT consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, desconhecendo-se qualquer outro local onde estejam a ser disponibilizadas oficial e publicamente<sup>4</sup>.
36. O que, além de inusitado, desde logo, constitui uma compressão dos direitos e garantias dos contribuintes, uma vez que lhes está vedado, pelo formulário, invocar a isenção que pretendem ver reconhecida, e, por outro lado, se configura como uma informação deficiente e de difícil compreensão para os contribuintes por parte da administração fiscal, violadora do princípio da colaboração consagrado nos n.ºs 1 e 3 do artigo 59.º da LGT, e, expressamente, do seu n.º 6.
37. Em sede de **disposições administrativas**, acresce, neste particular domínio, que, tanto nas datas da submissão da declaração mod. 1 de IMT (em 19-09-2024 e em 11-03-2015), como na data da emissão do documento de liquidação do IMT a "zeros" identificado pelo n.º 160.415.050. 265.037, o que foi considerado no RIT, emitido em 11-03-2015, considerando-se esta a data da prática do ato administrativo, o órgão decisor não se encontrava vinculado a qualquer orientação genérica sobre os pressupostos de facto e de direito da concessão da isenção consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

<sup>3</sup> O CIRE apenas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, que estabelecia a isenção em causa, 40039, de posteriormente à aprovação e publicação da declaração mod. 1 de IMT, sendo que a lista de códigos relativos a benefícios fiscais constantes de legislação avulsa ali existente só contempla diplomas emitidos até 202, inclusive.

<sup>4</sup> Parece reger, injustificadamente, diga-se, alguma informalidade neste domínio. De facto, existe, por exemplo, a Instrução de Serviço n.º 43039, Série II, de 23-11-2015, emitida pelo Gabinete da Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Património, não pública ou oficialmente divulgada, mas publicada numa base de dados privada, que parece afastar-se, substancialmente, da lei no que diz respeito às formalidades a cumprir para a verificação e declaração ou para o reconhecimento de determinadas isenções, não parecendo exigir, por exemplo, a apresentação da declaração mod. 1. Por outro lado, em artigo publicado em 23-08-2024, no Jornal Vida Económica, pág. 22, Bernardo Correia, Consultor da Ordem dos Contabilistas Certificados, divulga todos os códigos das isenções de IMT respeitantes ao IRS Jovem, no quadro da alteração efetuada ao Código do IMT pelo DL n.º 48-A/2024, de 25 de julho.

38. Vigorava, então, sobre a matéria, a Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro, omissa quanto ao benefício em causa.
39. E ainda não tinha sido emitida, em nenhum dos momentos referidos na alínea anterior, a Circular n.º 10/2015, **de 9 de setembro**, em cujo Guia para o cumprimento das Obrigações Fiscais de pessoas coletivas em situação de insolvência, se divulgou o entendimento vinculativo para a administração fiscal, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT, sobre os pressupostos de facto e de direito da aplicação do benefício consagrado no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, que se transcreve:

**III - ÂMBITO DE APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NO DECURSO DA INSOLVÊNCIA**

*A aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.*

*Assim, a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento.*

...

40. Ora, decorrendo da lei que a isenção é automática, conclui-se que o órgão competente para a respetiva declaração, conhecendo como conhecia e não podia ignorar os dados que foram transmitidos com a apresentação da declaração mod. 1, nomeadamente a junção de uma declaração do Liquidatário Judicial da massa insolvente sobre a adjudicação da transmissão do imóvel no âmbito da massa insolvente e sobre a aplicabilidade do benefício ao IMT previsto no CIRE e a indicação expressa, quer na caracterização do facto tributário que se verifica no âmbito de uma situação codificada que inclui a aquisição em adjudicação judicial que o Serviço de Finanças de Braga ... anexou à declaração mod. 1 de 11-03-2015, agiu, ao decidir como decidiu, no uso de poderes discricionários onde a lei os não consentia. Como se sumariou no n.º III do Acórdão do STA n.º 01044/17, de 14-03-2018, *III - O legislador não conferiu à Administração Tributária qualquer poder vinculado ou discricionário relativamente à concessão desta isenção.*
41. Ou seja, mesmo que se tivesse dado como provado que o contribuinte tinha requerido a isenção consagrada no artigo 7.º do IMT - o que, de todo, se não deu - o órgão competente não podia presumir a renúncia à isenção consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, atento o disposto no n.º 8 do artigo 14.º do EBF.
42. Entretanto, a Circular n.º 4/2017, de 10 de fevereiro, em cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, na sequência do trânsito em julgado do Acórdão do STA de

Uniformização de Jurisprudência n.º 3/2017, alterou o entendimento divulgado pela Circular 10/2015, nos seguintes termos:

2. Deste modo, os dois primeiros parágrafos do ponto III do “GUIA PARA O CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS DE PESSOAS COLECTIVAS EM SITUAÇÃO DE INSOLVÊNCIA”, anexo à Circular n.º 10/2015, de 9 de setembro, são substituídos pelo seguinte entendimento:

**Âmbito da isenção do IMT na aquisição de imóveis**

«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.»

43. Vigoravam, ainda, as orientações administrativas emitidas pelas Circulares n.ºs 16/88, de 9 de setembro e 18/95, de 11 de outubro, sobre "convolação de isenções", emitidas pelos Serviços Centrais de gestão do então vigente Imposto Municipal de Sisa, de cujo conteúdo mais adiante se dará conta.

### § 3.º Fundamentação jurídica

44. Feito este necessário percurso legal que contextualiza e **conforma** a apresentação de uma declaração mod. 1 de IMT, enquanto obrigação declarativa, imposta por lei, **na qual o contribuinte não tem a possibilidade de invocar o benefício fiscal que pretende**, no caso de existir mais do que um em abstrato aplicável à transmissão onerosa de um prédio, por inexistir código público de identificação e, por isso, até pode vir a "aceitar" outro que, na verdade, lhe é mais desfavorável, vejamos agora se, à data do facto translativo do bem imóvel, se verificavam os pressupostos de facto e de direito de que dependia o benefício da isenção de IMT prevista no artigo 270.º do CIRE.
45. O Tribunal não pode dar como provado se a Requerente pediu, como também não pode dar como provado, que não pediu, a isenção de IMT prevista no artigo 270.º do CIRE - Cfr. supra, factos não provados. Com efeito, os documentos apresentados como "Detalhe de Declaração de Liquidação Modelo 1", tanto pela Requerente como pela Requerida, como as declarações mod. 1 que a Requerente apresentou, que denominaremos *modelo oficioso*<sup>5</sup>,

<sup>5</sup> No sentido em que é de uso exclusivo da administração tributária e em formato de submissão eletrónica de dados, podendo ser preenchida por funcionário mediante declarações verbais do contribuinte em qualquer Serviço de Finanças que disponha de meios informáticos adequados, tal como se encontra consignado no artigo 119.º do Código do IRC, no artigo 112.º do Código do IRS e no artigo 29.º do Código do IVA para efeitos de apresentação das declarações de início, alteração ou cessação de atividade.

afastam-se significativamente do desenho da declaração de modelo oficial aprovada por Portaria e disponível, como se já referiu, no sítio da internet da AT, em cumprimento do disposto no n.º 6 do artigo 59.º da LGT. Assim, e no que é relevante para a decisão:

- a. No quadro I da Declaração oficial, relativo à Identificação do Sujeito Passivo, não existe nenhum campo para a solicitação do benefício ou, sequer, para a sua menção; já no quadro I da declaração oficiosa, também respeitante à "Identificação do Sujeito passivo", aparecem, sem motivo justificado, os benefícios de IMT, no caso concreto o identificado com o Código 15 e o de IS, Verba 1.1. sem qualquer referência<sup>6</sup>;
  - b. No quadro V, relativo ao facto tributário, a declaração oficial contém o campo 48 para indicação do benefício fiscal, as instruções de preenchimento da declaração oficial não contemplam qualquer código para o benefício de aquisição de prédios para revenda como pode verificar-se nas relativas ao preenchimento do campo 48; a declaração oficiosa contempla, no mesmo quadro, um campo para benefícios fiscais em IMT, que não se encontra preenchido e um campo para benefícios fiscais em IS, preenchido com o código 101;
  - c. Na declaração oficial, o quadro VIII - OUTROS ELEMENTOS REFERENTES AO FACTO TRIBUTÁRIO é, em conformidade com as instruções de preenchimento, de utilização exclusiva pelos Serviços, e na declaração oficiosa, com a mesma identificação, aparece o quadro IX, nele se encontrando inscrito o número do Processo de Insolvência no âmbito do qual a aquisição se efetuou, presumindo-se, pois, que o seu preenchimento é da exclusiva responsabilidade dos Serviços da Requerida.
46. Estes factos não têm aptidão para suportar as reiteradas afirmações da Requerida, incluindo as constantes do próprio RIT e da fundamentação da reclamação graciosa, de acordo com as quais é ao contribuinte que incumbe requerer o benefício. De facto, não tendo sido indicado no campo 48 do quadro V o código do benefício requerido, desconhece-se, por omissão de comunicação, a motivação da indicação, no quadro I, da isenção prevista no artigo 7.º do CIMT.
47. Pelo contrário, sustentam mais a tese da Requerente segundo a qual **teve que aceitar, deixando implícito que o órgão da administração fiscal a tal a induziu**, não indicação de

---

<sup>6</sup> Não pode deixar de se referir que carece de toda a lógica jurídica forma que um benefício fiscal apareça no campo destinado à "identificação do sujeito passivo", exceto se se tratasse de um benefício pessoal, como, por exemplo, o derivado de grau de deficiência, que, por si só, é suscetível de modelar toda a liquidação.

qualquer benefício fiscal em sede de IMT, ao contrário do que se mostra comprovado para efeitos de IS.

48. No mesmo sentido corrobora o facto de a Requerente ter requerido muitos antes, em 23-09-2009, e obtido, a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, com a codificação "59-Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas em Planos de Insolvência ou pagamentos (art.º 270.º, n.º 1 e 2 do DL 53/04)" - que afinal existe, apenas não é público - facto dado como provado na sentença proferida no Processo 1385/13.4BEBRG e que posteriormente, em 01-04-2013, os Serviços de Inspeção Tributária anularam com o fundamento a que já se fez referência, mais tarde consagrado administrativamente, com carácter de orientação genérica, na Circular 10/2015. A liquidação resultante de tal decisão foi anulada na referida sentença, junta aos autos a solicitação do Tribunal e sobre a qual a Requerida nada disse, daqui se retirando que a referida sentença jurisdicional transitou em julgado.
49. O Tribunal dá, pois, como assente que, à data da verificação do facto tributário, se encontravam reunidos os pressupostos legais para que pudesse ter sido verificada e declarada a isenção de IMT consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.
50. Este Tribunal, não adere, sem reservas, à tese, já admitida na jurisprudência (v.g., Decisão Arbitral de 15 de março de 2023, tirada no Processo 586/2022-T) da admissibilidade de *cumulação de isenções de IMT, de reconhecimento sucessivo ou de convolução*, fundamentada na inexistência de qualquer **princípio que o impeça**.
51. Na verdade, tendo presente que, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo CPA), *"Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites que lhes forem conferidos e em conformidade com os referidos fins"*, poderia concluir-se, com CABRAL DE MONCADA, que *"Fica perfeitamente claro do Código que a lei constitui não apenas o limite negativo da actividade administrativa mas positivamente o seu fundamento e critério, por mínimo que seja, pelo que esta é sempre uma actividade secundária relativamente à lei. A Administração não pode fazer o que quiser dentro dos limites da lei (preferência da lei) mas apenas o que a lei lhe deixa fazer (reserva de lei)"*<sup>7</sup>.
52. Todavia, a consagração do princípio da igualdade no artigo 6.º do CPA, que veda à Administração Pública, que, nas suas relações com os particulares, os discrimine, permite ao Tribunal aderir à tese de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, assim enunciada: *"... exige [o princípio da igualdade], que, no exercício dos seus poderes, a Administração compare o caso que vai decidir com outros casos, reais ou virtuais, pertencentes ao mesmo universo de relevância e o*

<sup>7</sup> In *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Quid Juris, Lisboa2022, 4.ª edição, pp. 84.

*decida como uma espécie de género, proibindo-lhe que o considere um caso isolado, único e irrepetível. Não existindo na ordem jurídica uma norma precisa para uma dada situação concreta, há que inventar um critério uma máxima dessubjectivada e destemporalizada, que, nascendo em função das concretas particularidades da situação em apreço, tem de ser concebida em moldes que, à partida e em abstracto, a tornem susceptível de aplicação em casos juridicamente análogos"*<sup>8</sup>.

53. Assim, se a um mesmo facto translativo da propriedade de imóveis previsto no elemento objetivo da incidência do IMT for suscetível de se aplicar mais do que um benefício fiscal, é o beneficiário quem opta por aquele que entender, não sendo essa opção reversível, não sendo expectável, à luz das regras da experiência, que o contribuinte opte pelo benefício fiscal que lhe é menos favorável.
54. Questão diferente é a que pode suceder se, tendo sido, ou manifestamente pretender ter sido, invocada uma determinada isenção, os serviços competentes para o respetivo reconhecimento lhe reconheceram outra, mesmo sem ter sido invocada. É esta a hipótese que aqui se coloca.
55. Neste contexto, o Tribunal não pode ignorar, e deve fazer aplicar, tendo em conta o disposto no n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT, "*as orientações genéricas [a que a administração tributária está vinculada] constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias*" quando, devendo tê-lo feito, todavia não o fez. Vejamos.
56. Deu-se como provado que não era pública qualquer orientação genérica, emitida pelos Serviços de Administração dos Impostos Sobre o Património sobre a interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE<sup>9</sup> e a que os serviços regionais/distritais e os serviços periféricos da administração fiscal estivessem vinculados e, conseqüentemente, tivessem de observar em qualquer uma das datas em que foram submetidas as declarações mod. 1 de IMT a que se tem vindo a fazer referência.
57. Instada pelo Tribunal sobre as dúvidas que subsistiam após a verificação dos documentos posteriormente enviados (por não integrarem nem os documentos juntos com o PPA nem o Processo Administrativo), a Requerida respondeu o seguinte:

1. Quanto à primeira solicitação, referente ao facto de terem sido aplicados benefícios fiscais diferentes nas declarações de isenção de IMT e de IS, apesar de o facto tributário ser o mesmo,

<sup>8</sup> In *Teoria Geral do Direito Administrativo*, Almedina, 11.ª ed., Coimbra, 2024, pp. 253.

<sup>9</sup> A Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro, revogada pela Circular 4/2017, era omissa sobre a matéria relativa aos impostos sobre o património.

*apenas cumpre referir que, de acordo com o artigo 19º n.º1 e n.º3 do CIMT, é ao Sujeito passivo que cabe a iniciativa de apresentar a declaração de modelo oficial devidamente preenchida, antes do acto ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção. Assim, os benefícios fiscais são pedidos pelo Sujeito Passivo na Declaração apresentada.*

*2. No que respeita ao segundo pedido de informação, sobre a razão ou razões da emissão do documento declarativo de isenção relativamente ao mesmo facto tributário em 11-03-2015, com o n.º 160415050265037, apesar de não termos dados concretos para prestar essa informação, apenas podemos juntar a declaração que nos foi enviada pelos serviços, assim como o Relatório de Inspeção Tributária.*

58. Esta réplica não responde cabalmente às dúvidas que, legitimamente se suscitam sobre a forma de apresentação da declaração, que se sabe ter começado por ser exclusivamente mediante a declaração de modelo oficial, em formato de papel, para paulatina e faseadamente passar a ser "apresentada por meios informáticos", estando hoje, embora sem lei, regulamento ou disposição administrativos, confinada à submissão eletrónica de dados. Não está em causa, ainda que com reserva jurídico constitucional pelas exclusões que pode originar, a legitimidade da "imposição" para apresentação da declaração mod. 1 de IMT exclusivamente por transmissão eletrónica de dados. O que não se aceita é que essa imposição acabe por ter sido introduzida pela gestão do imposto sem a existência de qualquer suporte legal para essa obrigação e, também, pela não aprovação e publicação em DR, por Portaria, do mod. 1 de IMT em vigor na formatação que resulta da sua informatização, como a lei determina<sup>10</sup>.
59. Sucede, porém, que a administração tributária, atentas as orientações genéricas transmitidas pelas Circulares n.ºs 16/88, de 9 de agosto e 18/1995, de 11 de outubro, não revogadas

<sup>10</sup> Veja-se o que sucede, nomeadamente, com todas as obrigações declarativas consagradas nos Códigos do IRS, do IRC e do IVA, cujas declarações estão sujeitas a submissão eletrónica de dados que, observando as respetivas disposições legais, mas são aprovadas oficialmente mediante o instrumento legislativo naquelas previsto (Portaria ou Aviso, em regra), juntamente com as respetivas instruções de preenchimento, e publicadas em Diário da República e que, independentemente do seu *lay out* informático, quando, após a submissão e cumpridas as restantes rotinas de validação, são impressas em formato absolutamente igual ao das declarações aprovadas.

expressamente até à data<sup>11</sup>, **admitiu e sancionou a "convolação de isenções"**, não obstante reconhecer que aquela se não se encontra prevista na lei<sup>12</sup>:

- a. Da Circular n.º 16/88, de 9 de Agosto:

...

#### II - CONVOLAÇÃO DE ISENÇÕES

1. *Não obstante a convolação de isenções não se encontrar expressamente prevista na legislação em vigor, tem vindo, contudo, a ser autorizada sempre que requerida pelos interessados e verificados determinados condicionalismos.*

....

*Além disso, também nada impede que se autorize a convolação de um regime para outro julgado mais favorável pelo adquirente desde que este continue a reunir as condições da isenção escolhida.*

2. *Nestes termos, a convolação de um regime de isenção para outro, que se fundamente unicamente no interesse do adquirente pela mudança de regime, é autorizada desde que se mostrem preenchidos os condicionalismos seguintes:*

- a) *Que o regime de isenção por que se pretende optar seja coexistente, à data da transmissão, com o regime que tenha sido escolhido;*
- b) *Que, na referida data, se mostrem reunidos todos os pressupostos da isenção para a qual o adquirente pretende optar;*
- c) *Que à data em que seja requerida a convolação de um regime de isenção para outro, não tenha ocorrido a caducidade da isenção inicialmente obtida, nos casos em que esta*

---

<sup>11</sup> E que, não obstante o Imposto Municipal da Sisa, em cuja vigência foram emitidas, ter sido revogado e substituído em 01-01-2004, pelo Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de novembro, o Tribunal considera em vigor, porque, como expressamente se refere o respetivo Preâmbulo, logo no seu primeiro parágrafo se diz o seguinte: *O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), que substitui o imposto municipal de sisa, **continua a incidir** sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos (negrito e sublinhado nossos). E devendo igualmente ter-se em conta o disposto no n.º 2 do artigo 28.º do citado diploma, segundo o qual "2 - Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente". Na aceção ampla de "textos legais", nesta Decisão entendida na terminologia do direito europeu, não podem deixar de incluir-se as "disposições administrativas", nelas se incluindo os instrumentos de divulgação das orientações genéricas adotadas pela Administração Tributária, designadamente as Circulares.*

<sup>12</sup> Aplicando-se, pois, o princípio da igualdade na sua dimensão garantística de não discriminação. Este princípio jurídico, com consagração legal, suporta a suscetibilidade de convolação de isenções, com carácter geral e abstrato, mediante instrumento que, à partida e em abstrato, o torne suscetível de aplicação a todos os casos genericamente análogos - cfr, supra, n.º 52.

seja condicional. Tendo-se verificado a caducidade pela ocorrência de qualquer dos factos previstos no condicionalismo do regime anteriormente escolhido, não poderá autorizar-se qualquer convolação (**Revogada pela Circular n.º 18, de 11/10/1995**).

...

4. Autorizada a convolação de isenções, extrair-se-ão da mesma todas as consequências legais, tudo se passando como se, originariamente, a transmissão tivesse beneficiado do regime de isenção que, por convolação, foi autorizado, a cujos condicionalismos fica sujeito.

b. Da Circular n.º 18, de 11/10/1995

**Razão das instruções:**

*Para os devidos efeitos se comunica que, reapreciada que foi a problemática atinente à convolação de isenções, em sede de Imposto Municipal de Sisa, foi, por despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 19.09.95, revogada a al. c) do n.º 2 da II Parte da Circular n.º 16/88, de 09.08.88.*

**Procedimentos adotáveis**

*Consequentemente, a convolação da isenção é requerível em qualquer altura, mantendo-se em pleno vigor os restantes condicionalismos e procedimentos evidenciados naquela circular 16/88.*

60. Nestes termos, a decisão que recusou, apesar da informação prestada pelo órgão regional da administração tributária, hierarquicamente superior ao órgão periférico competente para a proferir, da convolação da isenção é ilegal por fundamentação incongruente, inconsistente e obscura, o que equivale a falta de fundamentação, nos termos seguintes:
- a. Desde logo, transcreve, embora sem a citar, a II Parte, n.º 2, da Circular 16/88, incluindo o último segmento da alínea c) que, em rigor, acaba por ser o fundamento substantivo do indeferimento da RG. Com efeito, não é verdade que não se verificam os factos previstos nas alíneas a) e b).;
  - b. A isenção que se pretendia ver aplicada é automática e, consequentemente, a condição prevista na alínea c) nunca seria aplicável, reservada, como estava, à aplicação a isenções dependentes de reconhecimento;
  - c. E mesmo admitindo-se que assim não fosse, há muito que esse condicionalismo temporal estava revogado pela Circular 18/95, o que é omitido na informação.
61. É pois evidente, e em consequência do antes exposto, que a decisão de indeferimento, proferida na RG, não observa a vinculação legal do órgão decisor às orientações genéricas da administração fiscal vigentes, violando assim o disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT.

62. Finalmente, tendo vindo a Requerida a invocar na sua Resposta a renúncia por parte do sujeito passivo da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, - o que, em qualquer caso, constituiria fundamentação superveniente, conclui-se que a mesma não é legalmente possível, face ao disposto no n.º 8 do artigo 14.º do EBF, seguindo-se, neste ponto, a Decisão Arbitral proferida no Processo 318/2022-T, que aqui se dá como reproduzida no segmento que se lhe refere.
63. Termos em que o pedido formulado pela Requerente é procedente e vai, em sede própria, determinar a anulação da decisão da RG e a consequente anulação do ato de liquidação impugnado, com todas as legais consequências.

#### § 4.º Juros indemnizatórios

64. A Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 do artigo 43.º da LGT, contados desde a data de pagamento até ao efetivo reembolso dessas quantias.
65. De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.
66. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
67. Acrescendo, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, respetivamente, destes diplomas legais.
68. Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade da liquidação de IMT objeto do pedido arbitral, ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal em vigor, sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente, desde a data de pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

## V. DECISÃO

Nos termos expostos, o pedido é totalmente procedente e, em conformidade, o Tribunal decide:

- a. Considerar ilegal, por vício de violação de lei, a decisão de indeferimento proferida na Reclamação Graciosa, apresentada em tempo e com legitimidade pela ora Requerente;
- b. Consequentemente, determinar a anulação do imposto e juros compensatórios liquidados, no montante de € 26.473,63;
- c. Declarar o direito da Requerente a juros indemnizatórios, a calcular desde a data do pagamento da liquidação impugnada até à data do processamento da respetiva **nota de crédito**.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se em € 26.473,63 o valor do processo, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida.

## VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4, e da Tabela I anexa, do citado Regulamento e dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 20 de maio de 2025

O Juiz Singular,

(*Manuel Faustino*)