

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 686/2024-T

Tema: IMT – Isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, do CIMT. Permuta.

SUMÁRIO

I. Para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, do CIMT para as aquisições de prédios para revenda, é apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico, não assumindo qualquer relevo a troca ou permuta de bens (cf. Acórdãos do Douto Supremo Tribunal Administrativo proferidos nos processos n.ºs 0456/17, em 21 de junho de 2017, e 01161/17, em 14 de março de 2018).

II. As normas que atribuem uma isenção de imposto são insuscetíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente considerados no benefício concedido (cf. Acórdão do Douto Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 01161/17, em 14 de março de 2018).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dr. Sérgio Santos Pereira e Dr. André Festas da Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

Em 27 de maio de 2024, **A...., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na..., ..., ..., n.º..., ...-... Coimbra (“Requerente”), veio, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo

10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com designação dos árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“AT” ou “Requerida”), peticionando (i) a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IMT n.º ... (referente ao registo de declaração Mod. 1 n.º 2024/..., de 02-04-2024), relativa ao ano de 2022, no valor de € 97.269,25, e respetivos juros compensatórios no valor de € 5.180,59, e (ii) a condenação da AT nas custas processuais.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 25 de maio de 2024.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 6 de agosto de 2024 e, no mesmo dia, proferiu um despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua resposta ao PPA.

A AT apresentou a sua resposta em 30 de setembro de 2024, tendo junto o processo administrativo em 2 de outubro de 2024.

Por despacho de 14 de outubro de 2024, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.

A Requerente apresentou as suas alegações em 24 de outubro de 2024. A Requerida não apresentou alegações.

SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e encontram-se legalmente representadas.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo. Impõe-se agora, assim, apreciar o mérito do PPA.

QUESTÃO DECIDENDA

A questão a decidir no presente processo consiste em saber se, para efeitos da isenção de IMT prevista no artigo 7.º, n.º 1, do CIMT para as aquisições de prédios para revenda, a permuta de imóveis deverá obter o mesmo tratamento jurídico que a compra e venda de imóveis?

POSICÃO DAS PARTES

Requerente

A lei estabelece uma isenção de IMT para as aquisições de prédios para revenda no exercício de uma atividade económica, caducando essa isenção caso o prédio não tenha sido revendido no prazo de três anos, ou que lhe tenha sido dado um destino diferente da revenda.

O facto de o legislador fiscal não ter previsto, no Código do IMT, a definição legal do conceito de revenda, à semelhança do que sucede com o conceito de transmissão, permite – e aconselha – uma interpretação extensiva, que se impõe face às especificidades do presente caso, para concluir que a factualidade integra a operação em crise numa revenda, enquanto operação primordial subjacente à alienação realizada.

A incidência do IMT regulada pela legislação em vigor ao tempo em que a obrigação tributária é constituída, ou seja, no momento em que ocorrer a transmissão - cfr. artigo 5.º do Código do IMT. No caso de contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão ocorrerá logo que os mesmos se tornem presentes, o que ainda não sucedeu.

A operação económica subjacente ao contrato denominado de “permuta” é uma compra e venda, sendo prova disso mesmo o facto de a fatia leonina correspondente a 80% do preço ser pago por meio pecuniário, restando 20% do pagamento em espécie.

Os entendimentos constantes da jurisprudência e da doutrina administrativa citadas no despacho que determinou a revogação do benefício fiscal concedido não são aplicáveis à situação em

crise, uma vez que não está em causa uma permuta que consubstancia uma troca de um bem por outro, mas antes o pagamento de uma fatia leonina do preço por meio pecuniário, restando uma parte residual em espécie, através de bens futuros.

Nas situações em que o pagamento seja efetuado através de dinheiro e, de forma residual, através de um determinado bem, tal facto não é bastante para afastar a qualificação do contrato como de compra e venda, para o enquadrar de forma inelutável como um contrato de troca ou permuta.

Acresce que os bens recebidos em troca se destinam a integrar o ativo circulante da empresa, conforme se conclui do facto de os referidos bens estarem já sujeitos a promessa de venda, cuja concretização depende apenas do termo da construção e da consequente emissão de licença de utilização, o que afasta o entendimento do desvio do fim que é o facto suscetível de desencadear a revogação do benefício fiscal, nos termos do artigo 11.º, n.º 5, do Código do IMT.

O princípio da justiça impõe que a Administração Tributária se não alheie das consequências práticas que da sua própria atuação possam resultar, devendo abster-se da prática de atos de que resulte a violação de princípios constitucionalmente protegidos.

A isto acresce que o princípio da prevalência da substância sob a forma impõe que a Administração Tributária apure a realidade efetiva para efeitos de tributação e não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado.

A Requerente concebe que, ao abrigo dos princípios de direito fiscal invocados, apenas poderia ter-se como razoável que o pagamento do preço em espécie, correspondente a 20% do valor do negócio, poderia estar sujeito a IMT, nos mesmos termos aplicáveis à revenda parcial dentro do prazo legal, em que a liquidação se efetua pela parte proporcional correspondente à parte não revendida.

Requerida

A transmissão ocorrida em 29 de setembro de 2022, que foi de facto titulada como permuta, é no mínimo iniciador daquela revenda não se ter de facto concretizado.

O n.º 5 do art.º 11.º do CIMT (na redação em vigor à data dos factos) vem retirar o benefício da isenção prevista no art.º 7.º do CIMT “(...) logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda”. Assim, constitui condição resolutiva do benefício, qualquer facto que evidencie um desvio em relação à finalidade que justifica o mesmo, evidenciando-se que este só atua desde que, para além da verificação das condições formais exigidas no artigo 7.º do CIMT, os prédios adquiridos para revenda, sejam objeto desse destino no prazo de três anos a contar da data de aquisição, nas condições em que se encontravam no momento em que foram comprados pela empresa revendedora.

A escritura pública sob a qual se formalizou esta transmissão, titula este contrato como “Permuta”. Ora uma escritura pública é um documento autêntico nos termos do artigo 369.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil. E faz, por isso, prova plena dos factos que sejam atestados pela entidade documentadora, cfr. artigo 371.º, n.º 1, do Código Civil.

É certo que, *in casu*, houve uma contrapartida monetária. Contudo a mesma não opera a transformação de um contrato de permuta num contrato de compra e venda.

O conceito de permuta está tipificado no Código do IMT: “*entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros*” (cfr. artigo 4.º, alínea c), do CIMT). Assim, para os efeitos expressos e literais do Código do IMT, basta que se trate de um contrato em que as “*prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis*”, para este ser de troca ou permuta, independentemente de ter compensação monetária, ou não, ou até do seu montante. Ou seja, apenas os atos ou contratos que titulam a transmissão onerosa jurídico-civil do direito real (v.g. escritura pública de compra e venda - artigo 879.º do Código Civil), integram o conceito fiscal de ato de revenda, ficando assim excluídos do seu âmbito, os contratos de permuta.

Relativamente ao pedido subsidiário de pagamento parcial do imposto proposto, em função do valor dos bens imóveis entregues como troca, trata-se de solução que não se encontra prevista legalmente. A lei não admite a cisão do contrato em várias partes com diferentes enquadramentos jurídicos através do ficcionamento de factos jurídicos diferenciados sem

qualquer respaldo no Código do IMT.

E, em respeito do princípio da igualdade tributária ou da capacidade contributiva, uma vez que, todos os contratos de permuta, não se subsumindo no conceito de revenda, farão operar a caducidade da isenção de IMT de que os adquirentes tenham beneficiado aquando da aquisição dos prédios, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 11.º do CIMT.

As normas de benefícios fiscais merecem assim tratamento autónomo porque são normas anti-sistemáticas por definição, estando em tensão permanente com o princípio da capacidade contributiva, que derrogam como padrão na repartição do imposto. E é essa circunstância que legitima que se sustente quanto a elas um princípio de interpretação estrita ou declarativa (*strict interpretation*), fundado precisamente na sua natureza excecional ou anti-sistemática. Daí que se entenda que, a isenção de imposto, na medida em que contraria os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, é insuscetível de aplicação a casos que não tenham sido expressamente contemplados no benefício concedido. Assim, numa interpretação estrita do preceito (artigo 11.º, n.º 5, do Código IMT), há-de entender-se que, no caso da isenção de prédios adquiridos para revenda, a lei exige, sem mais, a efetivação da revenda como pressuposto essencial da isenção, sem equiparar a ela qualquer outro tipo de ato ou contrato.

O Tribunal Arbitral está obrigado a julgar de acordo com o direito constituído, estando impedido de julgar o processo de acordo com critérios da equidade.

MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões que compõem a lide, cumpre estabelecer a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A 30 de agosto de 2022, a Requerente adquiriu, por escritura de compra e venda, ao Fundo de Gestão Património Imobiliário –B..., com o NICP ..., o prédio urbano, composto por terreno para construção, com o valor patrimonial de € 246.450,00, sito na Rua, inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., da freguesia de..., concelho de Guimarães, e descrito na Conservatória do Registo Predial de Guimarães sob o n.º..., bem como as respetivas benfeitorias que neste estavam edificadas, conforme construção iniciada ao abrigo do alvará .../2002 da Câmara Municipal de Guimarães (Proc. .../2000) e com Licença Especial com o n.º .../2022, de 11 de agosto de 2022, pelo preço de € 750.000,00 (€ 250.000,00 para o terreno, e € 500.000,00 para as benfeitorias).
2. Aquando da aquisição do referido prédio, a Requerente declarou tratar-se de prédio destinado a revenda.
3. Tal aquisição ficou isenta de IMT (cf. Modelo 1, identificada sob o n.º de registo de declaração 2022/..., que originou uma liquidação a zeros, na qual ficou consignada a isenção - benefício 15 – prédios para revenda).
4. Em 29 de setembro de 2022, a Requerente outorgou escritura pública de permuta, cedendo à sociedade C..., LDA. o referido prédio (ao qual foi atribuído o valor de € 1.250.000,00), em troca de duas frações autónomas destinadas a habitação, correspondentes a bens futuros a edificar no bem permutado (às quais foi atribuído o valor global de € 250.000,00), acrescidas ainda, para efeitos de igualação dos valores da permuta, da quantia de € 1.000.000,00.
5. A Requerente foi notificada, em 1 de março de 2024, pelo ofício n.º 2024..., de 27-02-2024, com a Ref. n.º.../2022, do Serviço de Finanças de ..., do despacho do Chefe de Finanças de ..., datado de 26-02-2024, para, no prazo de trinta dias, a contar da data da assinatura do aviso de receção, efetuar o pagamento do IMT, no montante de € 97.269,25, acrescido de juros compensatórios no valor de € 5.180,59, através de guia cuja emissão deverá ser solicitada naquele serviço, bem como dos meios de defesa ao seu dispor.

6. Foi emitida oficiosamente a liquidação com o n.º ... (referente ao registo de declaração Mod. 1 n.º 2024/..., de 02-04-2024), no valor total de € 102.449,84, sendo € 97.269,25, a título de imposto, e € 5.180,59, a título de juros compensatórios, com a data limite de pagamento de 02-04-2024.

Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos. Os factos que constam dos números 1 a 6 são dados como assentes pela análise dos documentos juntos pela Requerente, pelo processo administrativo e pela posição assumida pelas partes.

MATÉRIA DE DIREITO

O artigo 7.º, n.º 1, do CIMT prevê uma isenção de IMT para a aquisição de prédios para revenda. Esta isenção fundamenta-se na circunstância de tais prédios, destinados a integrar o ativo permutável da empresa adquirente, constituírem “mercadorias” da respetiva atividade. O objetivo da isenção é afastar elevados encargos financeiros que, não obstante serem custos dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento sujeito a imposto, tenderiam a repercutir-se no preço final da venda dos bens imóveis (cfr. J. Silvério Mateus & L. Corvelo de Freitas, *Os Impostos sobre o Património. O Imposto do Selo: Anotados e Comentados*, Engifisco, 2005, pág. 385, e António Santos Rocha & Eduardo Brás, *Tributação do Património*, Almedina, 3ª Ed., 2022, pág. 532).

Note-se que a isenção de IMT em apreço aplica-se exclusivamente a prédios adquiridos para revenda e efetivamente revendidos no prazo de 3 anos, não se aplicando a prédios adquiridos para outros fins e posteriormente afetos ao ativo permutável, ou a prédios adquiridos para revenda e posteriormente afetos a outros fins. O artigo 11.º, n.º 5, do CIMT, relativo à

8.

caducidade das isenções, com a redação aplicável à data dos factos, estatui o seguinte: “*A aquisição a que se refere o artigo 7.º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda.*”

No caso *sub judice*, as partes contendem sobre se a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, do CIMT para as aquisições de prédios para revenda é aplicável a prédios adquiridos para revenda que sejam posteriormente cedidos através de um contrato de permuta?

Esta questão é objeto de jurisprudência (constante) do Supremo Tribunal Administrativo. Assim sendo, em cumprimento do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, resta-nos aderir ao sentido e fundamentos da mesma, e considerar que (i) para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, do CIMT, é apenas de relevar a revenda no seu sentido técnico-jurídico, e (ii) a referida isenção não é aplicável em caso de permuta de imóveis (cfr. Acórdãos do Douto Supremo Tribunal Administrativo proferidos nos processos n.ºs 0456/17, em 21 de junho de 2017, e 01161/17, em 14 de março de 2018).

A este respeito, pode ler-se no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 01161/17, em 14 de março de 2018, o seguinte:

“A relevância jurídica da permuta em sede de isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e a susceptibilidade de beneficiar ela da isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis prevista para a revenda, foi já por nós analisada, recentemente, em consonância com a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão n.º 1450/16, de 04/10/2018, sem que este processo aporte qualquer elemento que nos permita afastar desse entendimento, (...).

Considera a recorrente que em sede de isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis se deve atender à realidade económica do negócio

realizado e não ao desenho civilístico do negócio realizado, pelo que a permuta e a compra e venda deverão obter o mesmo tratamento.

O legislador ao isentar, em certas condições, de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis as aquisições de prédios para revenda pretendeu que os custos financeiros destas operações não viessem a inflacionar o preço de venda ao consumidor final, sendo que os imóveis adquiridos por uma empresa que exerce a actividade de compra e venda de imóveis os usa como uma verdadeira mercadoria na sua actividade. Porém, tal isenção é concedida verificadas que sejam diversas condicionantes de molde a evitar a fraude fiscal.

A questão não é nova e foi recentemente apreciada por este Supremo Tribunal Administrativo em termos que colhem o nosso inteiro acordo, no processo 0456/17, de 21 de Junho de 2017, acessível em www.dgsi.pt, que, por economia de meios nos permitimos citar:

«(...) Não há entre as disposições do Código da Sisa e do Código do IMT que regulam a matéria – artigos 11.º n.º 3 do CIMSSD e 7.º, n.º 1 e 11.º, n.º 5 do Código do IMT, respectivamente -, diferenças que levem a que a orientação que este STA afirmou quanto ao âmbito de aplicação das normas se deva ter por desajustada, antes pelo contrário, tendo já este STA reafirmado que tal posição vale de igual modo, e por idênticas razões, no âmbito do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis – cfr. o Acórdão deste STA de 28 de Novembro de 2012, rec. n.º 0529/12, citado na sentença recorrida, e para cuja fundamentação se remete e também aqui se acolhe.

Daí que, como bem decidido, apenas obstaria à caducidade da isenção, a revenda – em prazo e que não novamente para revenda -, do prédio adquirido com isenção de IMT, não obstando a tal caducidade a respectiva permuta, pois que, como se sintetizou naquele Acórdão “Para efeitos da isenção prevista no art.º 7.º, n.º 1 do CIMT não assume qualquer relevo a troca ou permuta de bens, sendo apenas de considerar a revenda no seu sentido técnico-jurídico”.

Diga-se, ainda, que o acórdão do Pleno deste STA invocado pela recorrente nas suas alegações de recurso trata de questão diversa da que é objecto dos presentes autos, sendo abusivo dele extrair consequências para o caso presente, pois que dele não cura. E diga-se, finalmente, que a “interpretação económica das normas fiscais”, para quem a advogue, tem o seu campo de aplicação por excelência na interpretação das normas de incidência, que não nas de benefícios fiscais, as quais, por se traduzirem em excepções ao princípio da generalidade da tributação, não devem ver o seu âmbito de aplicação alargado a casos que o legislador não tenha expressamente contemplado.».

(...)

Para além disso, e tendo em conta o pedido subsidiário formulado quer na impugnação, quer no recurso, improcede ele manifestamente por ausência de fundamento legal, por não haver norma que permita proceder, para efeitos fiscais, à cisão do contrato pretendida pela recorrente de molde a que funcione como uma venda na parte em que o valor de um bem equivale ao permutado e como permuta a parte em que excede tal valor.

A tributação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis tem uma lógica de tributação que se refere aos diversos negócios jurídicos, pela sua denominação civilística e adoptando o seu regime civilístico. Veio o legislador a conceder isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis às operações de revenda, verificados diversos condicionalismos legais, mas não conceder qualquer isenção às permutas. Assim, evidente se torna que na lógica do sistema não pode em cada negócio proceder-se a uma cisão artificial de molde a obter isenção relativamente à parte que ficcionávamos que tinha sido uma venda que seguia a par de uma tributação quanto ao restante valor que então funcionaria como permuta, transmutando o negócio de permuta, num misto de compra e venda para revenda e permuta, para obter uma isenção parcial. O contrato em causa é um contrato de permuta, não é um contrato misto de compra e venda e de permuta. O bem objecto de contrato é um só e foi permutado, sendo esta uma forma de transmissão do direito de propriedade sobre imóveis como é a compra e venda. Para a permuta há um regime próprio em sede

de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis que deve ser aplicado”.

No sumário do mesmo Acórdão pode ler-se que: “*As normas que atribuem a isenção de imposto são insuscetíveis de aplicação a casos que não tenham sido expressamente considerados no benefício concedido*”. Ora, o artigo 7.º, n.º 1, do CIMT apenas refere expressamente a revenda de bens imóveis adquiridos para o efeito. Temos, assim, que, para efeitos da isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, do CIMT, é apenas de relevar a revenda no seu sentido técnico-jurídico, não assumindo qualquer relevo a permuta de bens imóveis, ainda que esta inclua algum pagamento pecuniário. O artigo 4.º, alínea c), do CIMT, que define permuta como “*o contrato em que as prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros*”, não faz qualquer alusão a contratos mistos (ou seja, que incluam imóveis e dinheiro), e torna claro que se contrato incluir bens imóveis futuros, continua a ser classificado como permuta para efeitos de IMT.

Daqui se retira que a proeminência do valor monetário entregue no contrato de permuta em apreço no caso *sub judice* não afasta a sua classificação, em sede de IMT, como de permuta. A este propósito, veja-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 07-06-2023, processo n.º 02373/07.5 BELSB, e de 14-03-2018, processo n.º 1161/17.

Pelo exposto, conclui-se *in casu* que, por força do artigo 11.º, n.º 5, do CIMT, operou a caducidade da isenção de IMT concedida à Requerente aquando da aquisição ocorrida em 30 de agosto de 2022, por ter sido conferido ao imóvel adquirido um destino diferente da revenda.

Quanto ao princípio da justiça ínsito no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, assente na ideia de “justiça no caso concreto”, ou equidade, cumpre lembrar, primeiramente, que aos Tribunais Arbitrais é expressamente vedado o recurso à equidade (cfr. artigo 2.º, n.º 2, do RJAT). Em segundo lugar, sendo certo que os tribunais judiciais e arbitrais têm vindo a aplicar este princípio para afastar o rigor de certas normas fiscais, a verdade é que o mesmo “*tem um campo de aplicação residual, estando o seu acionamento reservado para situações de injustiça grave e notória*”

(cfr. Acórdão proferido no processo n.º 01952/11.0BEBRG, em 15 de abril de 2021, pelo TCAN), e tem assumido relevância sobretudo relativamente ao princípio da especialização dos exercícios contido no artigo 18.º do CIRC.

À luz destas considerações, o Tribunal Arbitral não considera próprio ou adequado afastar a aplicação de normas jurídicas que o legislador fiscal adotou expressamente, ou afastar-se da interpretação sustentada pelos Tribunais Superiores relativamente às mesmas, com fundamento numa alegada injustiça grave e notória, que não vislumbra sequer ter ocorrido no caso *sub judice*.

Em face de todo o exposto, julga-se o PPA totalmente improcedente, e absolve-se a Requerida do pedido.

DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido;**
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, em razão do decaimento.**

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **102.449,84**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

CAAD, 6 de fevereiro de 2025

A Presidente do Tribunal Arbitral

(Rita Correia da Cunha)

O Árbitro vogal - relator

(André Festas da Silva)

O Árbitro vogal,

(Sérgio Santos Pereira, vencido, conforme declaração de voto junta)

Declaração de voto vencido

Voto de vencido por entender que a posição que fez vencimento, em linha com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, efetua uma interpretação demasiado restritiva, para efeitos de aplicação da isenção prevista no artigo 7º, nº 1 do CIMT, não indo ao encontro do plasmado no artigo 11º da LGT, nomeadamente no seu número 3, sustentando que, para as aquisições de prédios para revenda, é apenas de considerar a revenda no seu sentido “técnico-jurídico”, não permitindo considerar a realização de uma operação de permuta como elegível.

Sustento o meu voto de vencido na convicção que se deve dar maior importância ao ponto de vista económico ou consideração económica do ato jurídico, conforme nos exige o citado nº 3 do artigo 11º da LGT, não se devendo atender de forma tão estrita à forma jurídica utilizada pelos contraentes, mas sim aos efeitos do negócio jurídico praticado.

Esta tese encontra suporte na técnica interpretativa centrada nas relações entre o direito privado e o direito fiscal (sustentada na aplicação do nº 1 e nº 2 do artigo 11º da LGT), que assegure uma posição neutra que não deverá ser influenciada pelas formas jurídicas escolhidas pelos contraentes (*“interpretação económica das normas fiscais”* o *Prof Saldanha Sanches em Manual de Direito Fiscal*), mas indo buscar as regras efetivamente aplicáveis, neste caso, no Código Civil, designadamente o seu artigo 939º.

Da mesma forma, alguma jurisprudência do STA invoca que *“ao direito fiscal importa sobretudo a real configuração das situações de facto”*. De uma forma mais intensa numa orientação administrativa onde se afirma *“ser princípio assente que a tributação deve*

surpreender os factos como ocorrem na vida económica, independentemente da sua adequação ao rigor jurídico” (Despacho do secretário de estado dos assuntos fiscais de 96/05/03).

Adicionalmente, a posição adotada por este tribunal coloca em causa, na minha perspetiva, um princípio consagrado constitucionalmente, designadamente o princípio da igualdade, senão vejamos:

1. Realização simultânea de duas escrituras de compra e venda em sentido contrário – beneficia da aplicação do artigo 7º do CIMT (cumpridos os demais requisitos).
2. Realização de compra e venda em que se fixa um preço, mas para pagamento do preço estipulado, se entrega um bem a título de dação em cumprimento ou dação para pagamento – beneficia da aplicação do artigo 7º do CIMT (cumpridos os demais requisitos).
3. Permuta, que é negócio com efeito económico igual – não há isenção!

Não vejo razão para que se faça esta distinção e se penalize a realização de permutas com a impossibilidade de beneficiar da aplicação do artigo 7º do CIMT (cumpridos os demais requisitos).

Sérgio Santos Pereira