

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 123/2015-T

Tema: IMT – Isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 123/2015-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins e Dr. Rui Ferreira Rodrigues, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 30-04-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

“A..., S. A.”, NIPC ..., com sede na Avenida ..., n.º ..., ..., ... Lisboa (doravante designada como "Requerente"), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("IMT") n.º ..., no valor global de € 2.246.010, e à condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") no reembolso da quantia indevidamente paga com respeito a esta liquidação, acrescida dos devidos juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 25-02-2015.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-04-2015, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 30-04-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo a improcedência dos pedidos. Por despacho de 03-06-2015 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes apresentaram alegações.

Com as suas alegações a Requerente juntou três documentos que reproduzem textos emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a questão jurídica que é objecto do processo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou aos autos o processo administrativo em que se baseou o acto de liquidação.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou as questões prévias da impropriedade do meio processual utilizado (erro na forma de processo) e da incompetência material deste Tribunal Arbitral,

Cumprе apreciar prioritariamente as questões prévias, que constituem possíveis obstáculos ao conhecimento do mérito da causa.

2. Questão da junção de documentos com as alegações do Requerente

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que não podem ser juntos documentos com as alegações, por tal não ser permitido pelo artigo 10.º, n.º 2, alínea d), do RJAT, em que se refere que do pedido de constituição do Tribunal Arbitral devem constar «*os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir*».

Porém, os documentos referidos naquele artigo 10.º são os que se destinam a provar os factos materiais da causa. Os documentos juntos pela Requerente com as alegações reproduzem posições jurídicas da Autoridade Tributária e Aduaneira, que constituem «*pareceres*» para efeitos processuais, pelo que não têm relevância para fixar a matéria de facto, mas sim para apreciar a matéria de direito.

Não há obstáculo à junção com as alegações de documentos que contêm posições jurídicas da Autoridade Tributária e Aduaneira, já que os pareceres, independentemente de quem os emita, podem ser juntos em qualquer estado do processo [artigo 426.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], desde que seja assegurado o princípio do contraditório.

Por outro lado, quanto aos únicos factos que os documentos referidos poderiam ter utilidade para provar, que são os de a Autoridade Tributária e Aduaneira ter emitido esses pareceres, são irrelevantes para a decisão da causa, já que não está em causa apreciar qualquer vício assente em actuações anteriores da Autoridade Tributária e Aduaneira

Por outro lado, sendo esses pareceres juntos com as alegações da Requerente e só se iniciando o prazo para alegações da Autoridade Tributária e Aduaneira depois de juntas as alegações da Requerente, está convenientemente assegurado o exercício do contraditório.

Consequentemente, não era obrigatória a junção dos documentos referidos com o pedido de pronúncia arbitral, pelo que nada há a ordenar relativamente a essa matéria.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A sociedade B... -..., S.A. - em liquidação (doravante “B”), contribuinte fiscal n.º ... c com sede na Avenida ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de ..., era proprietária dos seguintes imóveis:
- (i). Terreno para construção, registado na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ... – (caderneta predial junta com o pedido de pronúncia arbitral como doc. n.º 2)
 - (ii). Terreno para construção, registado na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ... - (caderneta predial junta com o pedido de pronúncia arbitral como doc. n.º 3);
 - (iii). Terreno para construção, registado na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ... (caderneta predial junta com o pedido de pronúncia arbitral como doc. n.º 4);
 - (iv). Terreno para construção, registado na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ... (caderneta predial junta com o pedido de pronúncia arbitral como doc. n.º 5); e
 - (v). Terreno para construção, registado na matriz sob o artigo ..., da União das Freguesias de ... e ... (caderneta predial junta com o pedido de pronúncia arbitral como doc. n.º 6);
- B) Por sentença de 28 de Novembro de 2013, proferida no processo n.º .../13...TYVNG, pelo Tribunal de Comércio de ... 3.º juízo, a referida sociedade B foi declarada insolvente (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) Enquanto credora da B e beneficiária de hipotecas sobre os Imóveis, a Requerente reclamou os seus créditos no processo de insolvência (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D) Os créditos da Requerente foram integralmente reconhecidos pelo Administrador da Insolvência e classificados como garantidos (por hipoteca sobre os Imóveis) (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) No referido processo de insolvência foi deliberado em assembleia de credores avançar com a liquidação da massa insolvente, documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) No âmbito dessa liquidação, foi anunciada a venda dos Imóveis indicados na alínea A) (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- G) A Requerente e a C... - ..., ..., contribuinte fiscal n.º ..., com sede em Lisboa, na Rua ..., ...-..., ... Lisboa (doravante "C"), enquanto credoras da insolvente, apresentaram uma proposta de aquisição dos referidos imóveis pelo valor global de € 47.511.000,00, na sequência da qual eles lhes foram adjudicados, nas proporções, respectivamente, de 72,728421% (ou € 34.554.000,01) para a primeira e de 27,271579% (ou € 12.956.999,99) para a segunda, para satisfação parcial dos créditos que ambas detinham sobre a sociedade insolvente (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) A Requerente apresentou a declaração "Modelo 1 de IMT" relativa aos imóveis referidos, requerendo «a isenção prevista nos arts. 269.º e 270.º do CIRE) (documentos n.ºs 13 e 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- I) A Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu apenas a aplicação da isenção de IS - emitindo em consequência a liquidação cuja cópia consta do documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, na qual apurou um valor total de € 0 de imposto a pagar);
- J) Relativamente à aquisição dos referidos imóveis pela Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a liquidação com o n.º de documento ..., datada de 24-11-2014, no valor de € 2.246.010,00, com data limite de pagamento de 25-11-2014 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K) Em 25-11-2014, a Requerente pagou a quantia de € 2.246.010,00, respeitante à liquidação referida (documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L) Em 25-11-2014, foi celebrada a escritura de compra e venda, mútuo e hipotecas que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- M) Em 23-02-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou o processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Questões da impropriedade do meio utilizado e da incompetência material deste Tribunal Arbitral por estar em causa uma isenção tributária

As questões do erro na forma de processo e da incompetência material têm fundamento comum pelo que serão apreciadas concomitantemente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que:

- a Requerente vem impugnar a liquidação de IMT, alegando, em síntese, que aquele ato tributário consubstancia uma violação do artigo 270.º/2 do CIRE, porquanto assiste à Requerente o direito à isenção fiscal prevista naquela norma;
- o thema decidendum prende-se com a concessão de um benefício fiscal previsto no artigo 270.º/2 do CIRE;
- ou seja, no fundo a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral Colectivo profira decisão no sentido do reconhecimento da isenção de IMT;
- à luz desta pretensão é a Acção Administrativa Especial que configura o meio processual adequado para efectuar a apreciação da matéria (pois que aquela constitui o meio de reacção destinado a apreciar actos em matéria tributária – artigo 97.º/2 do CPPT), e não o pedido de pronúncia arbitral (pois que este constitui um dos meios de reacção destinados a apreciar actos tributários – artigo 2.º/1 do RJAT);
- a Requerente pretende enxertar uma Acção Administrativa Especial no presente pedido de pronúncia arbitral, mas tal não é legalmente possível, pelo que o Tribunal Arbitral

Colectivo deve abster-se de conhecer do pedido, uma vez que o meio processual utilizado pela Requerente não comporta a apreciação daquele;

– a competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no artigo 2.º/1 do RJAT;

– está fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais, sob pena de violação da lei;

– a questão do reconhecimento de isenções fiscais é matéria reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais;

– para além disso, o Tribunal Arbitral Colectivo é também incompetente para a apreciação do reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integradas em processo de insolvência, por a isenção fiscal prevista no artigo 270.º/2 do CIRE assenta na verificação de dois pressupostos:

1.º Que a transmissão dos imóveis opere por (i) venda, (ii) permuta ou (iii) cessão da empresa ou de estabelecimentos desta; e

2.º Que a (i) transmissão dos imóveis esteja integrada num plano de insolvência ou num plano de pagamentos ou (ii) a transmissão seja praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente.

– a verificação daqueles pressupostos legais recai exclusivamente sobre o órgão judicial onde correu o processo de insolvência;

– apenas o juiz titular do processo de insolvência está em condições de proceder à verificação dos pressupostos legais exigidos no artigo 270.º/2 do CIRE;

– em total sintonia com o funcionamento da similar isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT e, conseqüentemente, com a verificação dos pressupostos legais ínsitos naquela norma, verificação essa que é exclusivamente feita pelo juiz titular do processo judicial (executivo, falimentar ou de insolvência):

– tal verificação é feita por via de auto judicial ou de sentença homologatória da transacção;

– sendo que será um destes dois documentos que constituirá o documento que servirá de base ao reconhecimento da isenção aqui em causa aquando da apresentação da declaração Modelo 1, por parte do sujeito passivo, no serviço de finanças competente da Requerida;

- o presente Tribunal Arbitral Colectivo não foi o órgão judicial onde correu o processo de insolvência;
- o presente Tribunal Arbitral Colectivo não detém sequer os elementos mínimos para aferir da verificação dos pressupostos legais exigidos no artigo 270.º/2 do CIRE. (elementos esses que a Requerente nem sequer alega e, menos ainda, prova)
- significa isto que, quer à luz do artigo 270.º/2 do CIRE quer por força dos elementos (não) carreados no pedido de pronúncia arbitral, resulta claramente que se encontra fora da esfera do Tribunal Arbitral Colectivo a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integradas em processo de insolvência;
- o reconhecimento da isenção do artigo 270.º/2 do CIRE constitui uma questão sujeita à jurisdição judicial.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita as excepções do erro na forma de processo e da incompetência material deste Tribunal Arbitral por, em suma, estar em causa a apreciação de uma isenção de IMT e, no entender da Autoridade Tributária e Aduaneira não estar abrangido no âmbito da competência material do Tribunal Arbitral o conhecimento da matéria relativa ao reconhecimento de isenções tributárias, que deve ser apreciada nos tribunais tributários em acção administrativa especial.

Para além disso, defende a Autoridade Tributária e Aduaneira que cabe exclusivamente ao Juiz do processo de insolvência apreciar se se verificam os pressupostos da isenção.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, que estabelece o seguinte:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

Em segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pela vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, veio a ser definida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

Como se vê, apenas em relação a matérias aduaneiras a definição de competências é feita tendo em atenção o tipo de tributos a que se dirigem as pretensões. E quanto a estes a Autoridade Tributária e Aduaneira só se vinculou quanto aos impostos por esta administrados.

Quanto ao resto, a competência é definida apenas tendo em atenção o *tipo de actos que são objecto da impugnação*, não havendo, designadamente, qualquer proibição de apreciação de matérias relativas a isenções fiscais ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos actos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT. Uma liquidação de imposto que parta da desconsideração de uma isenção não deixa de ser um acto tributário de liquidação. E a apreciação da legalidade ou da ilegalidade dessa desconsideração não deixa, portanto, de ser a apreciação de uma pretensão relativa à declaração de ilegalidade de actos de liquidação.

No caso em apreço, é impugnado um acto de liquidação de IMT, que se inserem na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e cuja apreciação não é excluída por qualquer das normas da referida Portaria.

Assim, no processo arbitral pode, em regra, ser imputada aos actos de liquidação qualquer ilegalidade, como decorre do artigo 99.º do CPPT, subsidiariamente aplicável.

Só não será assim, nos casos em que a lei preveja a impugnabilidade autónoma de actos administrativos que são pressuposto dos actos de liquidação, como pode suceder com os actos de reconhecimento de isenções fiscais, que, nos casos das isenções não automáticas, assumem a natureza de actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa. Mas, para haver esta limitação à impugnabilidade do acto de liquidação impugnado, teria de ser praticado, anteriormente, algum acto administrativo que fosse pressuposto do acto de liquidação, o que não sucedeu no caso em apreço.

Por outro lado, neste caso, está-se perante uma isenção de reconhecimento automático, como resulta da alínea d) do n.º 8 do artigo 10.º do CIMT, pelo que nem tinha de haver qualquer acto autónomo de reconhecimento da isenção, sendo no momento apropriado para a prática de um acto de liquidação a Autoridade Tributária e Aduaneira terá de apreciar se o interessado usufrui de benefício fiscal.

Por isso, sendo o acto de liquidação lesivo dos interesses da Requerente e sendo o único acto praticado pela administração tributária sobre a situação, tem de ser assegurada a sua impugnabilidade contenciosa com fundamento em qualquer ilegalidade, como decorre do princípio da tutela judicial efectiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

Por outro lado, a questão de saber se o acto de liquidação é legal, quando não há qualquer acto destacável trata-se a questão de saber se tem ou não de haver um reconhecimento da isenção (pelo Tribunal Judicial ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira) são questões que têm a ver com a legalidade da liquidação, que devem ser apreciadas nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

No que concerne à tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que seria exclusivamente competente o Tribunal Judicial onde correu termos o processo de insolvência, é manifesto que ela não tem qualquer fundamento legal.

Na verdade, não há qualquer norma especial do processo de insolvência que atribua competência aos tribunais judiciais para reconhecerem isenções fiscais e o regime geral dos benefícios fiscais contraria inequivocamente essa hipótese.

Com efeito, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) aplica-se a todos os benefícios fiscais (seu artigo 1.º). Do artigo 5.º do EBF resulta que os benefícios fiscais, quando são automáticos, não são objecto de qualquer acto autónomo de reconhecimento, pelo que é no próprio momento adequado a decidir se deve ser praticado um acto de liquidação que se coloca a questão da verificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira da ocorrência ou não dos pressupostos do benefício fiscal. No que concerne aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, este é feito através de acto administrativo, como resulta dos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo 5.º, em consonância com os artigos 54.º, n.º 1, alínea d), da LGT e 65.º do CPPT.

No específico caso da isenção prevista no artigo 270.º do CIRE, está-se perante um benefício fiscal para o qual só se prevê, no artigo 16.º, n.º 2, do CIRE, a necessidade de reconhecimento prévio pela Autoridade Tributária e Aduaneira quando aplicado no âmbito de processo de reestruturação e revitalização de empresas, previsto no Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto (¹). Nos outros casos enquadráveis no artigo 270.º do CIRE, não se prevendo expressamente a necessidade de reconhecimento prévio (nem no CIRE, nem no EBF, nem no artigo 10.º do CIMT), está-se perante isenção de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for

1

Alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro.

apresentada a declaração prevista no artigo 19.º, n.º 1, do CIMT, como resulta do disposto na alínea d) do n.º 8 daquele artigo 10.º

Por outro lado, sendo o direito a benefícios fiscais direito em matéria tributária, a possibilidade do seu reconhecimento directo pelos Tribunais está reservada aos Tribunais Tributários, através da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos dos artigos 212.º, n.º 3, da CRP, 144.º, n.º 1, da Lei da Organização do Sistema Judiciário (Lei n.º 62/2013, de 26 de Agosto), 49.º, n.º 1, alínea c), do ETAF, 101.º, alínea b) da LGT e 97.º, n.º 1, alínea h) e 145.º do CPPT, pelo que não há qualquer suporte legal para afirmar a competência exclusiva dos Tribunais Judiciais para reconhecimento da isenção em apreço.

Por isso, im procedem as excepções do erro na forma de processo e da incompetência material suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Questão da legalidade da liquidação

Está em causa apreciar a legalidade do acto de liquidação que não aplicou a isenção prevista no artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas à aquisição de imóveis efectuada pela Requerente.

Este artigo 270.º deste Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas estabelece o seguinte:

Artigo 270.º

Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

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

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

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

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

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

Resulta da matéria de facto fixada que a Requerente adquiriu imóveis no âmbito da liquidação da massa insolvente da B... -..., S.A., pelo que a situação será potencialmente enquadrável no n.º 2 deste artigo.

As dúvidas interpretativas advêm da falta de clareza do texto deste n.º 2, mais concretamente quanto a saber se a referência a venda se reporta apenas à venda da empresa ou de estabelecimentos nela integrados ou abrange quaisquer imóveis.

Como refere a Requerente, o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre esta questão duas vezes, nos acórdãos de 30-05-2012, processo n.º 0949/11, e de 17-12-2014, processo n.º 01085/13 (²), tendo decidido que estão «*isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*».

Como se refere neste último aresto:

«Porém, os bens que integram a massa insolvente são os bens do património da empresa declarada insolvente e nenhuns outros pertencentes a outra pessoa singular ou colectiva. Por definição, os bens que são vendidos em processo de insolvência são bens do insolvente ou que, pelo menos, que foram tidos como tal. Não há qualquer venda de bens diversos dos que integravam o património do insolvente. O legislador para garantir que assim é prevê mesmo um procedimento de reclamação para a restituição e separação de bens destinado a separar da massa os bens de terceiro indevidamente apreendidos, ou aqueles de que o insolvente não seja pleno e exclusivo proprietário, ou *sejam estranhos à massa ou*

² No acórdão de 03-07-2013, processo n.º 765/13, o Supremo Tribunal Administrativo não decidiu esta questão, embora lhe faça referência.

insusceptíveis de apreensão para a massa – artº 141º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas -.

Além disso no capítulo da liquidação do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas encontram-se indicações claras e precisas dos bens que podem ser vendidos nessa liquidação e daqueles que deverão ser temporária ou definitivamente excluídos da venda, só se liquidando no processo de insolvência o direito que o insolvente tenha sobre bens de que é contitular – artº 159º -, não se procedendo à venda dos bens de titularidade controversa até ao transito em julgado da sentença que defina a titularidade do direito de propriedade relativamente a esses bens – artº 160º.

O processo de insolvência é – artº 1º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – um processo de execução universal cujo fim é a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência destinado a promover a recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não for possível, a liquidar o património do devedor insolvente com a subsequente repartição do produto obtido pelos credores. A massa insolvente abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo e ainda aqueles cuja impenhorabilidade não seja absoluta e sejam voluntariamente apresentados pelo devedor – artº 46º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - pelo que se não consegue conceber que haja bens que integrando a massa insolvente de uma empresa declarada insolvente possam ser integrados numa categoria de bens sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento.

Pode ler-se no ponto 49 do preâmbulo do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas que se mantém, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais. Tal como analisado no ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Maio de 2012, proferido no proc. 949/11, olhando o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, - artºs 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, e no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou

de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...))».

Pode admitir-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, o governo decidiu excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo-a apenas nos casos de venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento, em desrespeito pelo sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito dessa autorização legislativa que lhe foi conferida.

Tendo em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - 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, dando «um bónus» a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente – compre estes bens que compra mais barato porque não tem de pagar o IMT que seria devido na aquisição de um imóvel similar fora do processo de insolvência – e que serão vendidos em fase de liquidação, o ambíguo texto do n.º 2 do artº 270º pode ser objecto de uma leitura mais clara e inequívoca sem recurso a qualquer interpretação extensiva. Basta que nos interroguemos se para alcançar o fim antes definido faz qualquer diferença que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, que se esteja a vender bens que integravam o seu património mas não eram utilizados no seu giro comercial – por exemplo um imóvel recebido em pagamento de uma dívida de que a empresa insolvente era credora – para que se esteja perante uma venda que é praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente? E, se nas mesmas situações se tratar não de vendas mas de permutas ou cessões – sendo que esta palavra há-de ter sido utilizada em sentido impróprio na medida em que associada ao mundo empresarial se costuma reportar a cessão de exploração, cessão do estabelecimento comercial, próximos da locação e não da alienação, e no Código da Insolvência e da Recuperação de

*Empresas se mostra utilizada também quanto à aquisição de bens pelos credores -?.
Cremos que a resposta não pode deixar de ser negativa.*

O n.º 1 do art.º 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas concede a isenção de IMT às transmissões de bens imóveis efectuadas em cumprimento de:

- 1. plano de insolvência*
- 2. plano de pagamentos*
- 3. plano de recuperação*

desde que tais transmissões tenha por fim uma das seguintes situações:

- a. constituição de nova sociedade ou sociedades*
- b. realização do capital social de nova sociedade ou sociedade*
- c. realização do aumento do capital social da sociedade devedora*

ou decorram de:

- i. dação em cumprimento de bens da empresa*
- ii. cessão de bens aos credores.*

O n.º 2 deste artigo, não repete a isenção que estatuiu no n.º 1, estende-a para as pessoas que, exteriores ao processo de insolvência porque não são os credores que adquiriram os bens, a empresa insolvente que viu aumentado o seu capital social, ou a empresa que se formou a partir deste processo, estes, já contemplados no n.º 1 do art.º 270.º, mas àqueles que adquiram bens imóveis unitariamente considerados ou integrados na aquisição global ou parcial da empresa.

Cremos que o n.º 2 do art.º 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas deverá ser interpretado, tendo em conta o que acaba de expor-se, sem necessidade de qualquer interpretação extensiva, respeitando o seu texto, o fim que visa alcançar, as diversas variantes do processo de insolvência constantes do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a lógica sistemática deste diploma, como conferindo isenção de IMT, aos seguintes actos:

- 1. Venda*
- 2. Permuta*

3. *Cessão*

. da empresa

. ou de estabelecimentos dessa empresa,

desde que qualquer um desses actos esteja ou integrado no âmbito de

1. plano de insolvência

2. plano de pagamentos

3. plano de recuperação,

ou seja praticado no âmbito de da liquidação da massa insolvente.»

Para além de esta interpretação, permitida pelo teor literal do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, ser manifestamente a que se sintoniza com a teleologia da modalidade de isenção identificada, que é incentivar as aquisições de bens da empresa insolvente, no caso em apreço a venda foi efectuada a credores da empresa insolvente, pelo que se está perante uma situação cuja substância económica é essencialmente idêntica à das situações de dação em cumprimento de bens da empresa ou de cessão de bens aos credores, que estão expressamente previstas na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo 270.º, como casos de isenção de IMT.

Por isso, nos casos em que a venda é efectuada a credores da empresa insolvente, a substância económica, a que o artigo 11.º, n.º 3, da LGT manda atender na interpretação das normas de incidência tributária (³), sempre importaria que se entendesse se trata de situações abrangidas pela isenção, pelo que, a não se enquadrar a situação no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, ela sempre caberia, por interpretação extensiva no n.º 1 do mesmo artigo.

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação do artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da

3 São normas de incidência, em sentido lato, as que «definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação» (SOARES MARTINEZ, Direito Fiscal, 7.ª edição, página 126; Em sentido idêntico, pode ver-se e NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, página 56).

Neste sentido, são normas de incidência as que determinam os sujeitos activo e passivo da obrigação tributária, as que indicam qual a matéria colectável, a taxa e os benefícios fiscais.

Recuperação de Empresas, que justifica a sua anulação (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo).

5. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral pelas razões apontadas, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento das outras questões suscitadas pela Requerente.

6. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios, tendo-se provado que pagou a quantia liquidada de € 2.246.010,00.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

No caso em apreço, o erro que afecta a liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que praticou o acto de liquidação por sua iniciativa, apesar de que Requerente ter requerido a isenção.

Por isso, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia que pagou (artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) e a juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia, 25-11-2014, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação o n.º de documento ..., datada de 24-11-2014, no valor de € 2.246.010,00;

c) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a quantia paga pela Requerente acrescida de juros, à taxa legal, desde a data do pagamento até o reembolso da quantia paga.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **2.246.010,00**.

9. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **29.070,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 01-09-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Rui Ferreira Rodrigues)