

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 693/2015-T

Tema: IMT - (art. 270º, 2 CIRE); competência do tribunal arbitral

Decisão Arbitral

Os árbitros Conselheiro José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Professor Doutor Luis Menezes Leitão e Dra. Cristina Aragão Seia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 01.02.2016, acordam no seguinte:

1. No dia 23.11.2015, a Requerente, A... SA, portadora do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Avenida ..., Lote ..., Fração ..., freguesia do ..., ...-... Lisboa, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com vista à anulação da liquidação de Imposto Municipal de Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., com todas as consequências legais e, designadamente, a emissão de nova liquidação em que se aplique a isenção de IMT prevista no art. 270º, nº 2 do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos

prazos legalmente aplicáveis, foram designados árbitros os signatários, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao CAAD a aceitação do encargo no prazo aplicável.

I. Relatório

1. Os fundamentos apresentados pela Requerente em apoio da sua pretensão foram, sinteticamente, os seguintes:

Considera estarem preenchidos os requisitos exigidos para a aplicação da isenção de IMT prevista no art. 270º, nº 2 do CIRE, que requereu a título principal, aquando da apresentação das Declaração Modelo 1 de IMT, com vista à concretização da escritura de compra e venda dos imóveis que lhe foram adjudicados em processo de insolvência.

A AT, ao emitir a liquidação em crise, aplicando à Requerente a isenção destinada à aquisição de prédios para revenda, prevista no art. 7º do Código do Imposto Municipal de Transmissão Onerosa de Imóveis (CIMT), nos termos do art. 10º, nº 8, al. a) do CIMT e não a requerida a título principal, violou o referido art. 270º, nº 2 do CIRE.

Discorda da interpretação e aplicação que a AT faz do art. 270, nº 2 do CIRE e assenta o seu entendimento em jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e do CAAD, defendendo que a isenção em causa opera também relativamente a vendas, permutas ou cessão de imóveis (enquanto elementos do activo da empresa ou dos estabelecimentos desta), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Porque enferma do vício de violação de lei, entende que a liquidação impugnada deve ser anulada.

2. A AT, chamada a pronunciar-se, apresentou Resposta suscitando as excepções de ineptidão da petição inicial por oposição entre o pedido e a causa de pedir, falta de objeto,

impropriedade do meio processual empregue e incompetência da Jurisdição Arbitral em razão da matéria, defendendo a improcedência do pedido.

Defendeu-se, ainda, por impugnação, alegando sumariamente que a interpretação que a Requerente faz do art. 270º, nº 2 está errada, uma vez que a isenção de IMT ao abrigo daquela disposição só tem aplicação relativamente à transmissão da empresa ou estabelecimento como um todo e já não à venda de parte ou parcelas da massa insolvente.

3. Foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT, por se entender não haver mais prova a produzir.

4. As partes apresentaram alegações nas quais, no essencial, mantiveram as posições já expostas nos articulados.

5. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- a) Se o Tribunal Arbitral deve ser declarado incompetente em razão da matéria, no tocante à questão do reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integradas em processo de insolvência, nos termos do art. 270º, nº 2 do CIRE;
- b) Se o meio processual utilizado é impróprio;
- c) Se a petição inicial deve ser considerada inepta por oposição entre o pedido e a causa de pedir;
- d) Se o pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente carece de objecto;
- e) Se a liquidação objeto do presente processo enferma do vício de violação de lei.

II. Saneamento

1. Excepções da incompetência material deste Tribunal Arbitral e da impropriedade do meio utilizado.

As questões da incompetência material deste Tribunal Arbitral e da impropriedade do meio utilizado têm fundamentos comuns pelo que serão apreciadas em conjunto.

A AT defende que, pretendendo a Requerente que o Tribunal Arbitral Colectivo profira decisão no sentido do reconhecimento da isenção de IMT prevista no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, será a acção administrativa especial (da competência dos tribunais estaduais) que configura o meio processual adequado para efectuar a apreciação da matéria – art. 97.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) – e não o pedido de pronúncia arbitral, que considera impróprio. Logo, o Tribunal Arbitral Colectivo, materialmente incompetente, deve abster-se de conhecer o pedido uma vez que a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei (cfr. art. 2.º, n.º 1 do RJAT).

A AT suscita ainda a incompetência do Tribunal Arbitral Colectivo para a apreciação do reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integrada em processo de insolvência, nos termos do art. 270.º, n.º 2 do CIRE.

Defende, ainda, a AT que só o juiz titular do processo de insolvência está em condições de proceder à verificação dos pressupostos legais exigidos para a aplicação da isenção do art. 270.º, n.º 2 do CIRE, em total sintonia com o funcionamento da similar isenção prevista no art. 8.º do CIMT 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) por via de auto judicial ou de sentença homologatória de transacção. Será, depois, um destes dois documentos que servirá de base ao reconhecimento da isenção em causa, aquando da apresentação da declaração Modelo 1, por parte do sujeito passivo, no serviço de finanças competente. Não sendo o Tribunal Arbitral Colectivo o órgão judicial onde correu o processo de insolvência, não detém sequer os elementos mínimos para aferir da verificação dos pressupostos legais exigidos no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, encontrando-se claramente fora da sua esfera, no entender da AT, a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integrada em processo de insolvência.

Seguindo de perto o entendimento do CAAD nos Processos n.ºs 123/2015-T e 599/2015-T, que trataram questões da mesma natureza, não nos parece de acolher a posição da AT no que a estas questões tange.

De facto, o pedido apresentado pela Requerente respeita à declaração de ilegalidade de um acto de liquidação de imposto, no caso de IMT, por violação do disposto no n.º 2 do art. 270º do CIRE.

Ora, estabelece o art. 2º, nº 1 do RJAT no que se refere à competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD,

“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;”*

Esta competência é limitada pela vinculação da AT que veio a ser definida, de acordo com o art. 4º, nº 1 do RJAT, pela Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, que estabelece o seguinte:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

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.”

Cingindo-se o processo arbitral aos *actos de liquidação de tributos, (...) incluindo os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*, entende-se que o pedido deduzido pela Requerente de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IMT, com base na violação do art. 270º, nº 2 do CIRE, é susceptível de apreciação pelo Tribunal Arbitral.

Como ensina Jorge Lopes de Sousa¹, quanto ao âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários, “*a competência destes tribunais arbitrais restringe-se à atividade conexonada com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, bem como dos atos de agravamento à coleta, de apreensão e de adoção de providências cautelares pela Administração Tributária, a que se reportam o mesmo artigo 97.º, n.º 1, na sua alínea e) e os artigos 143.º e 144.º do mesmo Código.*

¹ Em Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, in Guia da Arbitragem Tributária, Editora Almedina, 2013, pp. pág. 105

Nesse sentido, e acompanhando aqui a decisão arbitral proferida no Processo 599/2015-T, a competência dos tribunais do CAAD, com excepção do que se refere a matérias aduaneiras, “ *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. (...)*”

No caso em apreço, é impugnado um acto de liquidação de IMT, que se insere 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.

(...) Sendo o acto de liquidação lesivo dos interesses da Requerente, por não ser nele aplicada uma isenção mais favorável, e sendo aquele o único acto praticado pela AT na sequencia da Declaração Modelo 1 de IMT apresentada pela Requerente, 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 ao não reconhecer uma isenção, tem a ver com a legalidade da liquidação apreciada nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.”

De facto, no caso sub judice, estamos perante uma isenção de reconhecimento automático, nos termos do art. 10º, nº 8, al. d) do CIMT, pelo que é no próprio momento adequado a decidir se deve ser praticado o acto de liquidação que se coloca a questão da verificação pela AT da ocorrência ou não dos pressupostos do benefício fiscal.

E é a apreciação da legalidade desse acto de liquidação que a Requerente pretende.

Também a tese defendida pela AT de que só o órgão judicial onde correu o processo de insolvência teria competência para a verificação dos pressupostos legais exigidos no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, não tem qualquer fundamento legal.

Citando o mesmo acórdão:

“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 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 (^[11]). 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 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.”

Sufragando este entendimento, consideramos também, pelas razões indicadas, que não ocorre incompetência material.

Acresce que o STA tem repetidamente apreciado a verificação dos pressupostos da isenção prevista no art. 270, nº 2 do CIRE, como pode ver-se nos acórdãos proferidos nos procs nºs 1350/2015, 1345/2015, 1085/2015 e 1067/2015, de entre muitos mais, todos eles recursos interpostos em processos de impugnação judicial, o que contraria igualmente a posição da AT ao defender a “*acção administrativa ou outro*” como meio processual de reacção à não atribuição da isenção de IMT ao abrigo do art. 270, nº 2 do CIRE.

Improcedem assim as excepções de impropriedade do meio processual e de incompetência material do Tribunal Arbitral, no que refere ao pedido principal.

2. Excepção da ineptidão do pedido arbitral por oposição entre o pedido e a causa de pedir.

A AT vem suscitar a ineptidão do pedido arbitral por entender existir uma insanável contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Defende, na sua Resposta, a existência desta contradição porque:

- a liquidação impugnada além de corresponder ao solicitado (ainda que subsidiariamente) pela própria Requerente como consta dos documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, foi emitida de acordo com aquilo que a lei estabelece (cfr. art. 7.º do CIMT);
- no pedido arbitral, a Requerente vem requerer a anulação daquela liquidação por entender que a mesma padece do vício de violação de lei;
- o pedido formulado pela Requerente prende-se com a anulação de uma (pretensa e inexistente) liquidação por violação do art. 270.º, n.º 2 do CIRE;
- verifica-se no caso vertente uma falta de correspondência lógico-normativa entre o facto concreto alegado pela Requerente e a providência jurisdicional por ela requerida.

A ineptidão da petição inicial é considerada nulidade insanável, nos termos do art. 98.º, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. c) do RJAT.

O art. 186.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, consagra como uma das situações de ineptidão da petição inicial a da contradição entre o pedido e a causa de pedir.

Como resulta dos art.s 99.º e 124.º do CPPT, no contencioso tributário de anulação de atos de liquidação, a causa de pedir é constituída pelos vícios ou ilegalidades que o contribuinte lhes imputa.

A Requerente requer, nos presentes autos, a anulação da liquidação impugnada por vício de violação de lei uma vez que lhe deveria ter sido aplicada a isenção do art. 270.º, n.º 2 do CIRE e não a prevista no art. 7.º do CIMT, não se vislumbrando aqui qualquer contradição entre o pedido e a causa de pedir.

De facto, ao não ser aplicada a isenção requerida a título principal, em violação do art. 270º, nº2 do CIRE, a liquidação padecerá de uma ilegalidade que, nos termos dos referidos arts 99º e 124º do CPPT, será fundamento de anulação.

Logo, não se vê qualquer contradição entre a causa de pedir (ilegalidade da liquidação por não ter sido aplicada a isenção do art. 270º do CIRE – violação de lei) e o pedido (anulação da liquidação com fundamento na referida ilegalidade).

Neste contexto, é irrelevante o facto de a Requerente ter requerido à Autoridade Tributária e Aduaneira, subsidiariamente, a aplicação da isenção do artigo 7.º do CIMT pois o obstáculo processual que o deferimento da pretensão subsidiária poderia suscitar seria a nível de falta de interesse em agir, que é um pressuposto processual inominado. Ora, não há falta de interesse em agir da Requerente: a isenção de IMT definitiva e não subordinada à condição resolutiva prevista no art. 234º, nº 2 do CIRE é juridicamente mais vantajosa para a Requerente do que a isenção condicionada do art. 7º do CIMT.

Improcede, assim, a exceção de ineptidão do pedido arbitral suscitada pela AT.

3. Excepção de falta de objecto do pedido arbitral

A AT defende que o pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente carece de objecto, o que constitui uma excepção peremptória nos termos do art. 577º, nº 3 do CPC, *ex vi* do art. 29º, nº 1, al. e) do RJAT.

Para esse efeito, sustenta que a liquidação impugnada além de corresponder ao solicitado (ainda que subsidiariamente) pela própria Requerente (documentos nºs 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral) foi emitida de acordo com aquilo que a lei estabelece (cfr. art. 7º do CIMT); que juridicamente só é possível anular aquilo que existe e que é contrário à lei: não existe, quer dentro quer fora deste processo arbitral, qualquer liquidação atinente ao art. 270º, nº 2 do CIRE, mas apenas e só uma liquidação emitida ao abrigo do artigo 7º do CIMT, totalmente conforme à lei fiscal e solicitada no serviço de finanças, ainda que

subsidiariamente, pela Requerente; que a competência dos tribunais arbitrais nunca pode ser dirigida à apreciação de uma eventual futura liquidação de IMT, extravasado que seja o prazo de 3 anos previsto no art. 7º, nº 4 do CIMT; e, por fim, que o pedido de pronúncia arbitral colide frontalmente com o requisito fundamental do conteúdo lesivo do acto uma vez que a liquidação de IMT foi emitida a 0,00 (zeros), sendo, nessa medida, insusceptível de lesar direitos ou interesses legítimos da Requerente.

A Requerente, por seu turno, defende que a liquidação impugnada deveria ter aplicado a isenção do art. 270º, nº 2 do CIRE, como requerido a título principal, e não a do art. 7º do CIMT, pugnando pela sua anulação, por violação de lei, e pela emissão de nova liquidação em que se aplique a isenção de IMT prevista no art. 270º, nº 2 do CIRE.

Ora, a ilegalidade de um acto de liquidação não se consubstancia necessariamente através da aplicação de uma norma desconforme com o direito constitucional ou comunitário. Pode também resultar da não aplicação de uma norma que deveria ter sido aplicada.

Assim, tendo a Requerente pedido a título principal, que lhe fosse concedida a isenção do art. 270º, nº 2 do CIRE, se esta devesse ser aplicada, haverá ilegalidade do acto de liquidação que não a aplicou, independentemente de ser também aplicável outra isenção requerida subsidiariamente.

É este o objecto do pedido de pronúncia arbitral: a liquidação impugnada que não aplicou a isenção do art. 270. Nº 2 CIRE.

Improcede, assim, a excepção de falta de objecto do pedido arbitral.

4. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

5. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (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).

6. O processo não enferma de nulidades.

7. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Mérito

A. Matéria de facto

1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

a. A sociedade B... – ..., S.A. - em liquidação (doravante B...), portadora do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ... andar, freguesia do ..., ...-... Lisboa, era proprietária das frações designadas pelas letras A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U, V, X, Z, AA, AB, AC, AD, AE, AF, AG, AH, AI, AJ, AK, AL, AM, AN, AO, AP, AQ, AR, AS, AT, AU, AV, AX, AZ, BA, BB, BC, BD, BE, BF, BG, BH, BI, BJ, BK, BL, BM, BN, BO, BP, BQ, BR, BS, BT, BU, BV, BX, BZ, CA, CB, CC, CD, CE, CF, CG, CH, CI, todas do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º, da freguesia de Avenidas Novas, concelho e distrito de Lisboa (anterior artigo matricial ... da freguesia de São Sebastião da Pedreira), doravante abreviadamente designadas de “Imóveis”.

b. Por sentença de 17 de Dezembro de 2014, proferida no processo n.º 11627/14.3T8LSB, pelo Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa – Instância Central

– 1ª Secção de Comércio, Juiz 2, a referida sociedade B... foi declarada insolvente (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

c. Enquanto credora da B... e beneficiária de hipotecas sobre os imóveis, a Requerente reclamou os seus créditos no processo de insolvência no valor de € 41.737.477,91 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

d. Os créditos da Requerente foram integralmente reconhecidos pelo Administrador da Insolvência e classificados como garantidos (por hipoteca sobre os Imóveis) (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

e. No processo de insolvência foi deliberado em assembleia de credores avançar com a liquidação da massa insolvente (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

f. No âmbito dessa liquidação, foi anunciada a venda dos imóveis indicados na alínea A) (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

g. A Requerente, enquanto credora da insolvente, apresentou uma proposta de aquisição dos Imóveis pelo valor global de € 50.000.000,00, através de dação em cumprimento (até ao limite máximo dos seus créditos hipotecários - € 41.737.477,91) e de compra e venda (pelo preço remanescente de € 8.262.522,09), na sequência da qual lhe foram adjudicados (documentos n.ºs 9 e 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral);

h. A Requerente, para efeitos de realização da escritura de aquisição dos Imóveis, apresentou a declaração "Modelo 1 de IMT" que consta dos documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, em que refere:

“7. Assim e com vista à outorga da referida escritura, a Requerente, vem, nos termos do art.º 19º, n.º 1 e 3 do Código do IMT e do art.º 23.º, n.º 4 do Código do Imposto do Selo apresentar a declaração Modelo 1 de IMT para efeitos de

liquidação do IMT e do Imposto do Selo relativos à aquisição dos imóveis acima identificados;

8. Mais requerendo, nos termos do 10.º, n.º 8, al. d) do Código do IMT a aplicação da isenção de Imposto do Selo e de IMT, previstas nos art.ºs 269.º e 270.º do CIRE respetivamente, conforme interpretação veiculada pelo Supremo Tribunal Administrativo, nos seus acórdãos de 30 de Maio de 2012 e 17 de Dezembro de 2014, proferidos nos processos n.ºs 0949/11 e 01085/13 respetivamente;

9. Caso assim não se entenda e no que ao IMT diz respeito, requer-se subsidiariamente a aplicação da isenção aplicável à aquisição de prédios para revenda prevista no art.º 7.º, nos termos do 10.º, n.º 8, al. a) do Código do IMT.”

i. A AT reconheceu apenas a aplicação da isenção de IS - emitindo em consequência a liquidação cuja cópia consta do documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, na qual apurou um valor total de € 0;

j. Relativamente à aquisição dos referidos imóveis pela Requerente, a AT efetuou a liquidação com o n.º de documento ..., datada de 24-08-2015, no valor de € 0,00 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral) na qual refere Benefício Associado ao Sujeito Passivo 15 - Prédios para Revenda (art. 7º do CIMT);

2. Factos não provados

Com interesse para a decisão da causa, inexistem factos não provados.

3. Fundamentação da decisão sobre a matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas partes e constantes do processo administrativo, bem como das posições das partes, sendo de referir

não emergir das posições assumidas por Requerente e Requerida efetiva discordância relativa à matéria de facto, confinando-se o dissídio à matéria de direito.

B. Matéria de Direito

1. Questão a responder

Cumpra, nos presentes autos, apreciar a legalidade do acto de liquidação que não aplicou a isenção prevista no art. 270º do CIRE à aquisição de imóveis pela Requerente em processo de insolvência, o que passa por indagar se a referida isenção apenas opera relativamente a vendas, permutas ou cessão de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidades de bens, como defende a Requerida, ou opera também relativamente a vendas, permutas ou cessão de imóveis, enquanto elementos do seu activo, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, como sustenta a Requerente.

2. Da isenção de IMT respeitante às aquisições de bens imoveis em processo de insolvência

Acerca desta matéria e em questão idêntica à dos presentes autos, já se pronunciaram anteriormente, de forma pacífica, reiterada e uniforme, quer o CAAD² quer o Supremo Tribunal Administrativo³, em vários acórdãos.

Destaca-se, pela sua clareza, o Acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2015, proferido no processo n.º 1345/15, que transcrevemos:

² Cfr. Acórdão de 1 de Setembro de 2015, proferido no processo n.º 123/2015-T; acórdão de 10 de Fevereiro de 2016, proferido no processo n.º 599/2015-T; acórdão de 9 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 95/2015-T; acórdão de 27 de Outubro de 2015, proferido no processo n.º 99/2015-T, todos do CAAD.

³ Vide, entre outros, os seguintes acórdãos do STA: acórdão de 30 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 949/11; acórdão de 17 de Dezembro de 2014, proferido no processo n.º 1085/13; acórdão de 11 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 968/13; acórdão de 18 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 575/15; acórdão de 16 de Dezembro de 2015, proferido no processo n.º 1345/15; acórdão de 20 de Janeiro de 2016, proferido no processo n.º 1350/15.

“Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando que os pressupostos para o preenchimento dos requisitos que determinam a obtenção do benefício de isenção, não foram preenchidos pelo adquirente, uma vez que não adquiriu a empresa ou estabelecimento desta e que o disposto no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do activo da empresa.

Não fornece, porém, a recorrente razão alguma que abale a nossa convicção de que a sentença recorrida bem julgou ao adoptar a interpretação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE que vem sendo de forma pacífica e reiterada adoptada por este STA desde o Acórdão mencionado na sentença recorrida – cfr. para além dos acórdãos já citados no parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA supra transcrito, os recentes Acórdãos de 11 de Novembro de 2015, rec. n.º 0968/13 e de 18 de Novembro de 2015, recs. n.ºs 0575/15 e 1067/15 –, não sendo o facto de a AT ter do preceito uma interpretação desconforme à jurisprudência do STA – que terá, inclusive, feito constar de recente informação .../2014 da DSIMT e prestado à Ordem dos Notários (cfr. alegações de recurso a fls. 67, verso e 68 dos autos) –, razão para postergar o entendimento que vem sendo adoptado e que aqui se reafirma, porquanto constitui o que melhor adequa o texto legal ao sentido e extensão da autorização legislativa ao abrigo da qual a norma foi emanada pelo Governo em matéria reservada à Assembleia da República e porque essa interpretação é a que melhor serve a teleologia do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE - «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 incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação – não havendo, a essa luz, razão para distinguir as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo (cfr. o Acórdão do STA de 18 de Novembro último, rec. n.º 01067/15)”.

Acrescenta, ainda, o Acórdão do STA de 30 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 949/11, que a interpretação da AT “*choca, contudo - como bem observado na sentença recorrida - , com aquilo que o legislador consignou no n.º 49 do preâmbulo do CIRE no que respeita aos benefícios fiscais, onde se afirma que: «mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais», sendo certo que a alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF isentava de imposto municipal de sisa as transmissões de bens imóveis integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa que decorram, designadamente, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa. E choca, também – como bem observado pelo Ministério Público em 1.ª instância (cfr. o parecer de fls. 66 a 68 dos autos) -, com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º39/2003, de 22 de Agosto, pois que, 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, é certo, defender-se que, na perspectiva do legislador do CIRE, as diferenças quanto ao âmbito da isenção de IMT relativamente à que existia no CPEREF para a SISA não se afiguraram como essenciais, daí que não lhes haja feito qualquer referência particular. É que, designadamente em matéria fiscal, nem sempre o preâmbulo dos diplomas espelha com rigor o respectivo conteúdo, não sendo sequer inédito que incluam menções que o articulado da lei infirma (cfr. no que respeita à SISA/IMT o Acórdão deste Supremo Tribunal de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 499/10). E pode, também, defender-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, na matéria que nos ocupa, o Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo 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. Se assim foi, contudo, não teria respeitado o 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 da credencial parlamentar que lhe foi conferida.

Como é sabido, entre dois sentidos da lei, ambos com apoio - pelo menos mínimo - na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vício de inconstitucionalidade.

É por essa razão fundamentalmente que se entende que a decisão recorrida não merece censura, pois que sendo embora duvidoso que o legislador ordinário do CIRE tenha pretendido conferir à isenção de IMT prevista no n.º 2 do seu artigo 270.º o mesmo âmbito que tinha a anterior isenção de SISA prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPREFER, a opção do sentido da sua restrição não lhe era consentida, pois que em matéria de benefícios fiscais legisla em domínio reservado à Assembleia da República, havendo que respeitar os limites que esta lhe fixe, designadamente os respeitantes ao sentido e extensão da autorização (cfr. o n.º 2 do artigo 165.º da Constituição da República).”

Perante a interpretação defendida nos Acórdãos do STA acima identificados, que acompanhamos, impõe-se concluir que assiste razão à Requerente quando defende a ilegalidade do acto de liquidação de IMT relativo à aquisição daqueles imóveis.

Entende, assim, este Tribunal que a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art. 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Resta, então, julgar procedente o pedido arbitral apresentado contra a liquidação de IMT incidente sobre a aquisição de imóveis em processo de insolvência, anulando-se o acto de liquidação de IMT em crise, considerando-se que tal aquisição está abrangida pela norma de isenção constante do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

IV. Dispositivo

Nestes termos, acorda este colectivo de árbitros:

- a) Julgar improcedentes as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria e de impropriedade do meio processual;
- b) Julgar improcedente a excepção de ineptidão do pedido arbitral por contradição entre o pedido e a causa de pedir;
- c) Julgar improcedente a excepção de falta de objecto do pedido arbitral;
- d) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral objecto desta acção e, em consequência, anular, com fundamento na violação do art. 270º, nº 2 do CIRE, a liquidação n.º de documento liquidação com o n.º de documento ..., datada de 24-08-2015 devendo ser emitida nova liquidação em que se aplique a referida isenção.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € 3.250.000. (três milhões e duzentos e cinquenta mil euros), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

* * *

O montante das custas é fixado em € 41.310,00 (quarenta e um mil e trezentos e dez euros) a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revistos.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

Notifique-se.

O Árbitro Presidente

(José Baeta de Queiroz)

O Árbitro Vogal

(Luis Menezes Leitão)

O Árbitro Vogal

(Cristina Aragão Seia)

Lisboa, 30 de Maio de 2016