

..., ..., ... e ..., os quais juntou com o pedido de pronúncia arbitral, e, conseqüentemente, que os mesmos sejam anulados e que seja restituído o imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, tudo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

b) Síntese do pedido e da resposta

O Requerente é uma instituição de crédito cujo objeto social consiste na realização de operações financeiras, ao abrigo do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

No contexto da sua atividade, o Requerente adquiriu, no âmbito de processos de insolvência de diversos sujeitos passivos, agindo na qualidade de credor dos mesmos, os bens imóveis que identificou na tabela junta como documento 70.

No âmbito destas operações de aquisição de imóveis foi automaticamente reconhecida ao Requerente a isenção de IMT prevista no artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), não tendo sido liquidado imposto com referência àquelas operações de aquisição¹. Mais tarde, contudo, o Requerente foi notificado do entendimento da Requerida quanto à alegada incorreta aplicação da referida isenção em IMT no âmbito daquelas operações, nos termos do qual o Requerente teria beneficiado “indevidamente” da isenção em referência porquanto, nas aquisições dos imóveis em apreço, não estariam verificados os pressupostos necessários para a aplicação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

Alega o Requerente que, tendo a aquisição dos prédios sido efetuada no âmbito da liquidação de determinada massa insolvente, a mesma está abrangida pela isenção de IMT prevista no n.º 2 do 270.º do CIRE.

¹ Está em causa IMT com duas origens:

- Liquidado com referência a bens imóveis adquiridos no âmbito de processos de insolvência relativos a pessoas coletivas, no valor de € 509.438,99 e;
- Liquidado relativamente aos bens imóveis adquiridos no âmbito de processos de insolvência relativos a pessoas singulares insolventes, que se configuravam como empresários em nome individual, no valor de € 48.032,46.

Contesta a AT, dizendo que esta isenção abrange todos os atos integrados no âmbito de planos de insolvência, ou de pagamentos, ou de liquidação da massa insolvente, com a reserva, no entanto, de o objeto da transmissão isenta ser a empresa ou o estabelecimento e não um ou dois bens do seu ativo isoladamente considerados.

II. SANEAMENTO

1. 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.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. A cumulação de pedidos é admissível nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, na medida em que o pedido de pronúncia arbitral formulado, e a respetiva procedência, dependem da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, no caso concreto, o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

III.FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Antes de entrar na apreciação das questões de direito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados e não contraditados, se fixa como segue:

A) Factos provados

1. O Requerente é uma instituição de crédito cujo objeto social consiste na realização de operações financeiras, ao abrigo do artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

2. O Requerente foi notificado de 31 liquidações de IMT referentes aos imóveis e no âmbito dos processos de insolvência *infra* identificados, que pagou nas datas indicadas:

N.º Liquidação	Valor	Data pagamento	Imóvel	Processo
<p>1 – ...</p> <p>À taxa de 6,5% - al. d) do n.º 1 do art. 17.º CIMT</p> <p>PEF ...2015...</p> <p>Acrescido: € 93,11</p>	€ 9 795,50	29.12.2015	<p>a. ... AR ...</p> <p>(...-...)</p> <p>VPT € 134 440,00</p> <p>Valor Declarado: € 71 400,00</p> <p>b. ... AS ...</p> <p>VPT € 85 630,00</p> <p>Valor Declarado: € 59 500,00</p> <p>c. ... AU ...</p> <p>VPT € 25 690,00</p> <p>Valor Declarado: € 19 800,00</p> <p>Valor global do ato: € 150 700,00</p>	<p>B... Ld.^a,</p> <p>NIPC ...</p> <p>P. ... /08</p> <p>...TBFIB, ... J</p>
<p>2 – ...</p> <p>À taxa de 6,5%</p> <p>Liq. Ad. ao registo n.º 2009/..., de 20.04.2009</p>	€ 70525,00	11.01.2016	<p>...</p> <p>a. ...-A-...</p> <p>S/ € 160 600,00</p> <p>b. ... -A-...</p> <p>S/ € 127 000,00</p>	<p>C..., SA,</p> <p>NIPC ... P.</p> <p>.../06. ...</p> <p>TYLSB, ... J</p>

			<p>c. ... -A-... S/ € 85 800,00</p> <p>d. ... -B-... S/ € 65 800,00</p> <p>e. ... -A-... S/ € 65 800,00</p> <p>f.-A-... S/ € 600 000,00</p>	
<p>3 - ...</p> <p>À taxa de 1%</p> <p>Adicional ao registo n.º .../2014, de 28.02.2014</p>	€ 845,00	07.01.2016	<p>... -P-... – Sintra S/ 84 500,00</p>	<p>D..., NIF ... P. .../13.TBVFX, ...º J</p>
<p>4 - ...</p> <p>À taxa de 6,5%</p> <p>Revisão oficiosa – art.º 42 CIMT e 78.º, n.º 1 LGT</p> <p>Declaração Modelo 1 n.º 2009/...</p>	€ 13559,00	30.12.2015	<p>...-A-... ... Valor do contrato: € 208 600,00</p>	<p>E..., Ld.^a, NIPC ... P. .../08. ... TBBNV, ... J</p>
<p>5 - ...</p> <p>Mod. 1 n.º 2009/...</p> <p>Taxas: 1% para as frações ...-H, ...-Z e ...-Z; 2% para as frações ...-E e ...-Q; 5% para as frações ...-AM, ...-AU, ...-BL, ...-CR, ...-CT, ...-F,</p>	€ 28851,50	30.12.2015	<p>... a -AM-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>b. ... -AU-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>c. ...-BL-... V. contrato € 141 510,00</p>	<p>F..., SA, NIPC ... P. .../07.... TYLSB, ... J</p>

<p>...-J, ...-U e ...-Y e 6,5% as restantes</p> <p>Valor total do contrato: € 1 739 190,00</p>			<p>d. ...-CR-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>e. ...CT-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>f. ...-F-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>g. ...-J-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>h. ...-U-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>i. ...-Y-... V. contrato € 141 510,00</p> <p>Carregado</p> <p>j. ... -H-... V. Contrato € 810 000,00</p> <p>k. ...-Z-... V. Contrato € 810 000,00</p> <p>l. ...-E- ... V. Contrato € 94 200,00</p> <p>m. ... -Q-... V. Contrato € 90 900,00</p>	
--	--	--	--	--

			n. ...-Z-... V. Contrato € 88 300,00 o. ...-BI- ... V. Contrato € 94 200,00	
6 - ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 6,5%	€ 12050,22	28.01.2016	... - ... VPT:€ 185 388,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
7 - ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 6,5%	€ 1 917,50	28.01.2016	...-B ...- ... € 29 500,00 (Regra 16.º do n.º 4 do art.º 12.º, do CIMT – arrematação – valor do contrato)	G..., SA, NIPC..., P. .../11.... TYLSB, ... J
8 - ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 5%	€ 2 138,84	28.01.2016	...-AV- ...-... V. Aq. € 137 100,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11.... TYLSB, ... J
9 - ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 6,5%	€ 1 787,50	28.01.2016	a. ... -AM-... - ...V. Aq. € 7 500,00 b. ...-BD-... - ...V.Aq. € 10 000,00 c. ...-BN-... - ... V.Aq. € 10 000,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ... TYLSB, ... J

10 –... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 1%	€ 860,00	28.01.2016	...-L-... -Setúbal V. Aq. € 86 000,00	G..., SA, NIPC ..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
11 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 5%	€ 1 883,84	28.01.2016	...-R- ... V. Aq. € 132 000,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
12 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 7% para as frações BM, BO, BP e BZ; 6,5% para as restantes, sobre o valor global de € 357 900,00	€ 54 290,02	01.02.2016	... Setúbal - ... a. A € 12 500,00 b. AA € 12 500,00 c. AB € 12 500,00 d. AC € 12 500,00 e. AI € 12 500,00 f. AL € 12 500,00 g. AM€ 12 500,00 h. AQ € 1 900,00 i. AR € 1 900,00 j. AS € 2 200,00 k. AT € 2 100,00 l. AV € 2 200,00 m.AZ € 15 000,00 n. B € 12 500,00 o. BA € 15 000,00 p. BB € 15 000,00 q. BC € 15 000,00 r. BD € 15 000,00 s.BM€200 200,00 t.BO €200 200,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11.... TYLSB, ... J

			u. BP €266 800,00 v. BZ €242 500,00 w. C € 12 500,00 x. D € 12 500,00 z. E € 12 500,00 aa. F € 12 500,00 ab. G € 17 500,00 ac. H € 17 500,00 ad. J € 12 500,00 ae. L € 12 500,00 af. M € 12 500,00 ag. P € 12 500,00 ah. R € 1 900,00 ai. S € 1 900,00 aj. T € 2 200,00 ak. V € 1 900,00 al. X € 2 200,00 am. Z € 12 500,00	
13 – ... Adicional ao registo n.º 2012..., de 28.03.2012 À taxa de 5% para as frações AZ, BB e BC À taxa de 7% para as frações AS, AV, BF e BH; À taxa de 6,5% para as restantes, sobre o valor global de € 420600,00	€ 60185,88	01.02.2016	... Setúbal - ... a. A € 12 500,00 b. AB € 12 500,00 c.AC € 12 500,00 d. AD € 22 500,00 e. AF € 22 500,00 f. AG € 22 500,00 g. AH € 20 000,00 h. AI € 22 500,00 i. AJ € 141 400,00 j.AR € 152 100,00 k.AS € 200	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ... TYLSB, ... J

			200,00 l.AV € 192 300,00 m.AZ€146 400,00 n. B € 12 500,00 o.BB €147 600,00 p.BC€ 146 600,00 q.BF € 203 300,00 r. BH€ 185 900,00 s. C € 12 500,00 t. D € 12 500,00 u. E € 12 500,00 v. F € 12 500,00 w. G € 17 500,00 x. H € 12 500,00 y. J € 12 500,00 z. L € 12 500,00 aa. M € 2 100,00 ab. N € 1 800,00 ac. O € 1 900,00 ad. P € 2 300,00 ae. Q € 2 000,00 af. R € 2 000,00 ag. S € 2 100,00	
14 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 7% para as frações AO, AP, AR, AS, AT, AZ, BA e BB À taxa de 6,5% para as restantes	€ 66063,04	01.02.2016	... Setúbal - ... a. A € 12 500,00 b. AA € 12 500,00 c. AB € 15 000,00 d. AC € 15 000,00 e. AD € 15 000,00 f. AF € 15 000,00 g. AG € 15 000,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ... TYLSB, ... J

			h. AO€200 200,00 i. AP€ 207 700,00 j. AR €199 800,00 k. AS €192 300,00 l. AT € 199 800,00 m.AZ€203 300,00 n. B € 12 500,00 o. BA€185 900,00 p.BB€ 185 900,00 q. C € 12 500,00 r. D € 12 500,00 s. E € 12 500,00 t. F € 12 500,00 u. G € 12 500,00 v. H € 12 500,00 w. I € 12 500,00 x. J € 12 500,00 y. L € 12 500,00 z. M € 12 500,00 aa. N € 12 500,00 ab. O € 12 500,00 ac. P € 12 500,00 ad. S € 12 500,00 ae. T € 12 500,00 af. V € 12 500,00 ag. X € 12 500,00	
15 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012	€ 70059,54	01.02.2016	... Setúbal ... a.A € 12 500,00 b. AD € 22 500,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ...

<p>À taxa de 7% para as frações AL, AN, AO, AP, AQ, AS, AU e AX</p> <p>À taxa de 6,5% as restantes, sobre o valor global de € 368 500,00</p>		<p>c. AE € 22 500,00</p> <p>d. AF € 22 500,00</p> <p>e. AG € 22 500,00</p> <p>f. AH € 28 500,00</p> <p>g. AL€ 200 200,00</p> <p>h.AN€ 200 200,00</p> <p>i. AO€ 200 200,00</p> <p>j. AP € 192 300,00</p> <p>k.AQ€ 192 300,00</p> <p>l. AS € 199 800,00</p> <p>m.AU€203 300,00</p> <p>n.AX €203 300,00</p> <p>o. B € 12 500,00</p> <p>p. C € 12 500,00</p> <p>q. D € 12 500,00</p> <p>r. E € 12 500,00</p> <p>s. F € 12 500,00</p> <p>t. G € 12 500,00</p> <p>u. H € 12 500,00</p> <p>v. I € 12 500,00</p> <p>w. J € 12 500,00</p> <p>x. L € 12 500,00</p> <p>y. M € 12 500,00</p> <p>z. N € 12 500,00</p> <p>aa. P € 12 500,00</p> <p>ab. R € 12 500,00</p> <p>ac. S € 12 500,00</p> <p>ad. U € 12 500,00</p>	<p>TYLSB, ...J</p>
--	--	--	--------------------

			ae. V € 12 500,00 af. X € 12 500,00 ag. Z € 12 500,00	
16 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 1% para as frações J, L e M À taxa de 6,5% para as restantes, sobre o valor global de € 40 000,00 Não estão tributadas as frações: AA, AB, AC, AD, AE, AF, AG, AO, AP, AR, AS, AT, AZ, BA, BB, N, O, P, S, T, V e X	€ 2 800,00	28.01.2016	... Setúbal ... a. A € 5 000,00 b. B € 5 000,00 c. C € 5 000,00 d. D € 5 000,00 e. E € 5 000,00 f. F € 5 000,00 g. G € 5 000,00 h. H € 5 000,00 i. I € 5 000,00 j. J € 5 000,00 k. L € 5000,00 l. M € 5 000,00	G..., SA, NIPC..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
17 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 28.03.2012 À taxa de 6,5%	€ 1 462,50	28.01.2016	... Setúbal ..., frações <u>AM, BD e</u> <u>BN</u> a.N € 10 000,00 b. O € 12 500,00	G..., SA, NIPC ..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
18 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 19.03.2012 À taxa de 6,5%	€ 11711,70	28.01.2016-Caldas da Rainha V. Aquisição € 180 180,00	H..., SA, NIPC ... P. .../11. ... TYLSB, ... J
19 – ...	€ 11	28.01.2016-Caldas da	H..., SA,

Adicional ao registo n.º 2012/..., de 19.03.2012 À taxa de 6,5%	466,00		Rainha V. Aquisição € 176 400,00	NIPC ... P. .../11. ... TYLSB, ... J
20 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 19.03.2012 À taxa de 6,5%	€ 11466,00	28.01.2016-Caldas da Rainha V. Aquisição € 176 400,00	H..., SA, NIPC ... - P. .../11. ... TYLSB, ... J
21 – ... Ad. ao registo 2012/..., de 19.03.2012 – 6,5%	€ 12042,03	28.01.2016-Caldas da Rainha V. Aquisição € 185 262,00	H..., SA, NIPC ... P. .../11. ... TYLSB, ...° J
22 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 19.03.2012. À taxa de 6,5%	€ 11834,55	28.01.2016-Caldas da Rainha V. Aquisição € 182 070,00	H..., SA, NIPC ... P. .../11. ... TYLSB, ... J
23 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 27.07.2012 À taxa de 1%	€ 358,00	28.01.2016	... – ... Sintra V. Aquisição € 35 800,00	I..., NIF..., P. .../10.... SNT
24 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 24.09.2012 À taxa de 7%	€ 7 586,88	28.01.2016– Setúbal V. Aquisição € 225 000,01	J... LD. ^a , NIPC ..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
25 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 30.08.2012 À taxa de 1%	€ 484,45	28.01.2016	...-L –... Almada V. Aquisição € 48 445,00	K..., NIF..., P. .../11. ... TBALM, ... J
26 – ... Adicional ao registo n.º	€ 45 790,12	28.01.2016 Abrantes V. Aquisição	L..., NIF..., P. .../07....

2012/..., de 07.11.2012 À taxa de 6%			€ 763 168,61	TBABT
27 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 17.12.2012 À taxa de 5% para as frações F e G e de 2% para a fração J	€ 4 969,61	28.01.2016	... – V. F. Xira a. F € 130 700,00 b. G € 130 700,00 c. J € 112 800,00	M..., SA, NIPC ..., P. .../11. ... TYLSB, ... J
28 – ... Adicional ao registo n.º 2012/..., de 19.12.2012 À taxa de 5%	€ 2 388,84	28.01.2016	... Alenquer V. Aquisição € 142 100,00	N..., LD. ^a , NIPC..., P. .../03. ... TYLSB, ...° J
29 – ... Revisão da Liq. n.º 2012/... À taxa de 1% para as frações 4 AR, 4 AO e 2139 W À taxa de 6,5% para as frações ... L, ... U e ... AU	€ 17164,50	08.01.2016	... e ... – atual (...) a.4 AR € 61 500,00 b. 4 AO € 61 800,00 c. 2139 L € 103 600,00 d. 2139 U € 103 600,00 e. 2139 W € 91 000,00 f. 2139 AU € 23 900,00	F..., SA, NIPC ... P. .../07. ... TYLSB, ... J
30 – ... À taxa de 1% s/ € 55 488,64	€ 998,80 Inclui I. S. à taxa de 0,008%,	28.01.2016	... /Monchique	O..., NIF..., P. .../13. ... TBPTM, ... J

	no valor de € 443,91			
31 – ... Adicional ao registo n.º 2013/... À taxa de 6,5% s/ € 316 600,00	€ 20579,00	28.01.2016	.../Almada a... A – V. Aquisição € 110 000,00 b.... A – V. Aquisição € 110.000,00 c. ...A – V. Aquisição € 96 600,00	P..., SA, NIPC ...
SOMA	557 915,36 <u>I.S- 443,91</u> 557 471,45			

3. O Requerente era credor dos sujeitos passivos insolventes nos processos identificados no quadro supra.

B) Factos não provados

Não existem factos com relevância para a causa que tenham sido considerados não provados.

III.2 DO DIREITO

A questão controvertida na presente ação arbitral prende-se com a interpretação do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, designadamente no que diz respeito a saber se todas as aquisições de imóveis no âmbito de processos de insolvência e recuperação de empresas estão isentas de IMT ou se apenas aquelas que ocorram no âmbito da aquisição de empresas ou estabelecimentos comerciais.

O atual n.º 2 do artigo 270.º do CIRE prevê o seguinte:

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

Entende a Requerente que esta norma deve ser interpretada no sentido de a isenção de IMT ser concedida, por um lado, no âmbito de operações de aquisição integral ou parcial da empresa objeto do processo de insolvência, e, por outro, a meros atos de aquisição de bens imóveis isoladamente considerados realizados na fase de liquidação do ativo da mesma. E assim deverá ser, no seu entender, porque o legislador, ao consagrar aquele benefício fiscal em sede de IMT no âmbito dos processos de insolvência, visou viabilizar a venda rápida e atrativa dos bens imóveis integrantes do património do devedor, por forma a satisfazer os interesses dos credores ou a promover a recuperação da empresa, razão pela qual seria incongruente excluir do âmbito da isenção os atos de alienação de bens imóveis compreendidos na massa insolvente da empresa quando se trate de uma venda isolada. Alega ainda que a aprovação do CIRE, através do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, visou proceder a uma reforma estruturante do processo de recuperação de empresas e falência – contemplada no Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (“CPEREF”) – que promovesse a agilização e reestruturação dos procedimentos de liquidação de bens e pagamentos aos credores. Em paralelo com a criação de medidas uniformizadoras dos diferentes procedimentos existentes, o novo diploma adotou um modelo alicerçado, essencialmente, na primazia da vontade dos credores na tramitação do processo, opção que resulta evidente, desde logo, da redação do artigo 1.º do CIRE, que determina como finalidade do processo de insolvência “a satisfação dos credores”. Para concretização do referido objetivo, o legislador esclareceu que, caso não se afigure possível alcançar o mesmo através da recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, tal objetivo deverá ser obtido pela “liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores” – cfr.

n.º 1 do artigo 1.º do CIRE. Deste modo, e configurando o património dos devedores (insolventes) a garantia de satisfação dos créditos existentes, cumprirá aos credores decidir quanto à efetivação dessa garantia. Tal efetivação poderá ser viabilizada seja por meio de liquidação integral do património dos devedores, seja através da manutenção da atividade e consequente reestruturação da empresa insolvente, sendo “por essa via que, seguramente, melhor se satisfaz o interesse público da preservação do bom funcionamento do mercado” - cfr. ponto 3 do Preâmbulo que antecede do CIRE. No que respeita à regulamentação de matéria tributária no âmbito do processo de insolvência, o princípio basilar da prevalência da vontade dos credores encontra-se patente nas disposições normativas relativas à atribuição dos “Benefícios emolumentares e fiscais”, estatuídas no Título XIII do CIRE.

No entendimento da AT, a norma em causa apenas consagra a isenção de IMT para os casos em que os imóveis são adquiridos no âmbito de uma empresa ou estabelecimento comercial, sendo que a venda de imóveis da empresa, isoladamente, não está abrangida pela isenção, estando, por consequência, sujeita a IMT nos termos gerais.

Impõe-se, portanto, decidir.

A norma prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE consagra um benefício fiscal. Tal qualificação decorre do n.º 2 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), o qual estabelece que são “benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (n.º 1) e que “são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior” (n.º 2).

À interpretação das normas tributárias são aplicáveis, de acordo com o n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), as regras e princípios gerais de interpretação das leis, designadamente o artigo 9.º do Código Civil (CC), com uma tónica especial, quando

² Redação do art.º 234º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

persista “a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar”, na “substância económica dos factos tributários” (cf. o n.º 3 do artigo 11.º da LGT). Importa ainda fazer referência ao artigo 10.º do EBF, nos termos do qual “as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva.”

Nos termos gerais da hermenêutica jurídica, a letra da lei é o limite mínimo da tarefa interpretativa (no sentido de que é do texto legislativo que tem que se partir para determinar o sentido da norma), mas também o seu limite máximo (no sentido de que não é possível atribuir à norma um sentido que não esteja minimamente previsto na sua letra).

No presente caso, partindo do elemento literal, o resultado da interpretação não é unívoco. Com efeito, se, por um lado, o preceito em causa se refere aos atos de venda de “empresa” e de “estabelecimento”, também é certo que inclui ainda as operações de “permuta” ou “cessão”, que parecem abrir a porta a transmissões de outra coisa que não de uma empresa ou estabelecimento - na medida em que não se conhecem permutas de empresas ou estabelecimentos - e que a cessão, sendo onerosa porque só assim poderá estar em causa a aplicação do IMT, não tem autonomia concetual face à venda. Portanto, o elemento literal não nos permite tirar conclusões firmes acerca de que operações o legislador quis incluir na norma de isenção. E, sendo assim, prescreve o artigo 9.º, n.º 2, do CC que deverão ser atendidos os elementos teleológico, sistemático e histórico da norma em questão como auxiliares da tarefa interpretativa.

Quanto ao elemento histórico, o CPEREF, diploma que antecedeu o CIRE, previa, no n.º 2 do artigo 121.º, uma isenção de sisa para “as transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer das providências de recuperação de empresa, que decorram (...) da venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa (...)”. Não havia, portanto, dúvidas de que a isenção se aplicava à venda isolada de imóveis ocorrida no âmbito de processos de recuperação de empresa.

Mais tarde, a Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, autorizou o Governo a legislar sobre a insolvência de pessoas singulares e coletivas, revogando o CPEREF. O novo regime jurídico deveria colocar a tónica na satisfação dos credores, fosse pela via da liquidação do património, fosse pela via de um plano de insolvência (cf. o artigo 1.º, n.º 2, da Lei n.º 39/2003). Em matéria de benefícios fiscais, o n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003 autorizava o Governo “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: (...) as que decorram (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus ativos (...)”. Assim, a Lei n.º 39/2003 era ainda mais favorável à transmissão de imóveis incluídos na massa insolvente do que o CPEREF na medida em que não restringia a isenção de tributação às transmissões de imóveis que pudessem ter lugar num contexto de recuperação de empresa, estendendo-a também às transmissões que tivessem lugar num contexto de liquidação da empresa insolvente ou dos seus estabelecimentos.

Quanto ao elemento teleológico, importa apurar a razão de ser da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE e, nomeadamente, se essa razão de ser justifica a isenção das operações de transmissão isolada de imóveis ou apenas aquelas que tenham lugar no contexto mais amplo da transmissão da empresa ou do estabelecimento. Ora, quanto a este aspeto, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) já teve oportunidade de, por diversas vezes, esclarecer o que deve ter-se como *ratio legis* da disposição legal em análise, citando-se aqui, a título exemplificativo, o Acórdão de 17.12.2014, recurso 01085/13, em que aquele Tribunal refere que “haverá que ter 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 incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação. Não havendo que diferenciar, para tal fim, as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu ativo 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 ativo. O objetivo que preside à teleologia da norma será igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objeto elementos do ativo da empresa, não se tornando necessário que o objeto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência.”³

Por fim, importa ainda atender ao elemento sistemático para determinar o sentido da norma em causa, desde logo porque a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não é a única prevista para as operações de transmissão onerosa de imóveis que tenham lugar no âmbito do processo de insolvência, sendo acompanhada pela isenção também de IMT prevista no n.º 1 do artigo 270.º do CIRE e pela isenção de imposto do selo prevista nas alíneas d) e e) do art. 269.º do CIRE. Sucede que tanto uma como a outra se aplicam, de forma clara, quer à transmissão de imóveis efetuada em conjunto com a empresa ou o estabelecimento de que fazem parte, quer à transmissão isolada de imóveis. Também deste prisma parece, portanto, que a interpretação segundo a qual a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE abrange a transmissão de imóveis quando efetuada em conjunto com a empresa ou estabelecimento de que fazem parte ou quando efetuada isoladamente é a mais consentânea com o espírito global do ordenamento jurídico.

Em conclusão, perante as dúvidas suscitadas pela falta de clareza do enunciado verbal da disposição em causa, o recurso aos elementos histórico, teleológico e sistemático permitem concluir com segurança que a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE se aplica, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu ativo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Este tem sido também o sentido da jurisprudência maioritária dos tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, de que é exemplo o acórdão proferido no processo n.º 123/2015-T, de 01.09.2015, onde se pode ler, sobre a interpretação que aqui se vem

³ Cfr., além deste, os acórdãos de 03-07-2013, recurso 0765/13, de 11.11.2015, recurso 968/13, de 18.11.2015, recursos 01067/15 e 0575/15, respetivamente, de 16 de Dezembro de 2015, recurso 1345/15, e

defendendo, que “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 efetuada 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 efetuada 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, sempre imporia 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.”

Conclui-se, assim, no mesmo sentido da jurisprudência maioritária do STA e dos tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD, ou seja, de que a norma prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE abrange as operações de transmissão de imóveis da massa insolvente que tenham lugar de forma isolada, isto é, não integrada na transmissão da empresa ou de um estabelecimento comercial, assim como aquelas que tenham lugar no contexto destas transmissões mais abrangentes.

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 Recuperação de Empresas, que justifica a sua anulação nos termos do disposto no artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, 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

de 20 de janeiro de 2016, recurso 1350/15, todos *in* www.dgsi.pt.

caso concreto, encontra-se provado o pagamento de imposto no montante total de € 557.471,45. Por outro lado, o erro que afeta a liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o ato de liquidação por sua iniciativa, apesar de a Requerente ter requerido a isenção. Da conjugação dos dois factos resulta que a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia que pagou, nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, 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.

IV. DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade e de anulação dos atos tributários de liquidação adicional de IMT impugnados, no valor de € 557.471,45;
- b) Determinar o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 557.471,45;
- c) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento do imposto até o reembolso integral da quantia paga.

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 47/2013, de 26 de junho, 97.º - A, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 557.471,45.

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 2.º e 4.º, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € 8.353,80, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 10.10.2016

José Baeta de Queiroz
(Presidente)

Mariana Vargas
(Vogal)

Raquel Franco
(Vogal)

(Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131º nº 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1 alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária)