

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 71/2016-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical.

Decisão Arbitral

Autora / Requerente: A..., S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante A.T.A.)

1. Relatório

Em 08-02-2016, a sociedade anónima A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Porto, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) no montante de 27.547,07 €. Dita liquidação está relacionada com a aquisição pela Requerente, por permuta, no ano de 2012, do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Porto, sob o artigo..., correspondente a um terreno para construção.

A Requerente refere que na altura da permuta, verificou-se isenção de IMT em virtude de o imóvel ter sido adquirido com o intuito de ser revendido, ou seja, no âmbito da sua atividade que consiste na indústria de construção civil, compra, venda, revenda e arrendamento de bens imobiliários.

A Requerente refere também que o imóvel em questão foi entregue, em 2014, à sociedade B..., S.A., a título de realização em espécie do respetivo capital social, negócio este celebrado no âmbito do cumprimento pela Requerente do Processo Especial de Revitalização (PER), que a mesma interpôs e que correu termos no Tribunal de Comércio de ..., sob o n.º .../12.

Assim, no entender da Requerente, verificou-se a transmissão da propriedade do imóvel em questão, em estrito cumprimento do acordado no referido PER.

A Requerente sustenta que a realização de entradas em espécie na referida sociedade B..., com vista à posterior transmissão das participações nesta sociedade, foi a medida que se revelou mais adequada à satisfação do interesse de todos os demais credores. E refere também que sem esta operação a sua viabilidade seria um fracasso.

A Requerente defende que a operação realizada no âmbito do PER inseriu-se num conjunto de medidas que foi forçada a realizar com vista à sua revitalização, a qual tinha como pressuposto a reestruturação do seu passivo, principalmente com a Banca.

Com efeito, agindo em cumprimento do estatuído no referido PER, a Requerente constituiu em 16-12-2013 a sociedade acima referida, B..., S.A. Em 31-01-2014, a Requerente deliberou e subscreveu um aumento de capital desta sociedade, a realizar em espécie mediante a transmissão de um conjunto de imóveis, designadamente aquela transmissão que deu origem à liquidação que está em causa nestes autos.

Concluindo, a Requerente entende que se verificou uma transmissão onerosa do imóvel em causa, como forma de extinção das dívidas da Requerente, e como tal, não se verificou a caducidade da isenção de IMT, uma vez que entende que não foi atribuído um destino diferente ao aludido imóvel.

A Requerente não concorda com o entendimento da AT ao não ter enquadrado a transmissão como dação em cumprimento, neste caso, uma dação indireta, no conceito de revenda, sem ter procedido a esta equiparação que é devida.

A Requerente sustenta que a dação, enquanto negócio translativo da propriedade, tem todos os contornos específicos de uma compra e venda, não podendo estar excluída da

norma em apreço, porquanto do ponto de vista da substância económica e do tratamento contabilístico, um e outro contrato não se distinguem.

A Requerente refere por fim, a decisão do CAAD do processo n.º 349/2014-T, em que a Requerente era igualmente Autora, e que concluiu no sentido de que, no conceito de revenda do artigo 7º do Código do IMT terão necessariamente de se incluir todas as situações em que existe uma transmissão do direito de propriedade.

No final, a Requerente indicou três testemunhas a fim de serem inquiridas no âmbito dos presentes autos.

Foi designada como árbitro único, em 12-04-2016, Suzana Fernandes da Costa.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 29-04-2016.

Notificada nos termos do artigo 17º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 02-06-2016, defendendo a manutenção do ato tributário sindicado, pedindo a absolvição do pedido, e alegando que a Requerente deu um destino diferente ao imóvel em causa, e por isso, verificou-se a caducidade da isenção, nos termos do n.º 5 do artigo 11º do Código do IMT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira começa por alegar que a interpretação efetuada pela Requerente é uma interpretação isolada e que não tem o respaldo do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

A Requerida invoca na sua fundamentação o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 01061/11 de 23-01-2013 do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, no qual salienta a Requerida, que o acórdão foca a sua abordagem na questão de saber o que constitui revenda, para efeitos de evitar a caducidade da isenção de SISA de um imóvel adquirido para revenda nos termos dos artigos 11º, n.º 13-A e 16º do Código da SISA (CMISISSD).

A Requerida refere que o referido acórdão concluiu no sentido de a celebração do contrato promessa de compra e venda acompanhada de tradição do imóvel para o promitente comprador preencher o conceito de revenda constante do artigo 16º do CMISISSD por ter ocorrido a transmissão fiscal. E a posição do acórdão fundamento que considerou que o conceito de revenda constante desse normativo deve ser entendido em sentido técnico-jurídico, concretizando a celebração de um contrato de compra e venda, não se bastando com a celebração de um contrato promessa mesmo que acompanhado de tradição.

A Requerida defende que a interpretação fiscal manda atender, em primeiro lugar, ao seu elemento literal, de que resulta que temos que nos confinar à expressão “revenda” e não “transmissão”.

A Requerida reitera que as regras de interpretação da norma legal que estabelece a caducidade da isenção pelo facto da revenda não se efetuar no período estabelecido, deve entender-se, portanto, que a revenda, somente, acontece com um novo contrato de compra e venda. Refere ainda que tem que se considerar que o contrato de dação em cumprimento estabelecido nos artigos 837º e seguintes do Código Civil, não deve ser considerado revenda, ou equiparado a um contrato de compra e venda que tem também um regime próprio. Assim, estes contratos têm um regime jurídico-civilístico diferente e a lei fiscal respeita-os.

A Requerida invoca que o legislador, no artigo 7º do Código do IMT, pretendeu distinguir o facto gerador da caducidade da isenção, elegendo especificamente, um de entre todos os factos geradores de transmissão fiscal de um bem.

A Requerida sustenta que, apesar do contrato de dação em cumprimento ter sido forçado pelo PER, tal motivo não pode interferir na interpretação das normas jurídico-fiscais, não podendo valor como critério interpretativo.

A Requerida conclui no sentido de que o ato em crise não padece de qualquer ilegalidade pelo que se impugna por infundado, devendo o presente pedido arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação impugnada, por configurar uma correta aplicação da lei aos factos.

Em 08-06-2016, foi proferido despacho a ordenar a notificação das partes de que se encontrava designado o dia 07-09-2016 pelas 14:30 horas, para a realização da reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT.

Em 07-09-2016, a Requerente juntou aos autos substabelecimento com reserva.

No dia agendado para a reunião, 07-09-2016, compareceram os representantes da Requerente e da Requerida.

O representante da Requerente declarou pretender prescindir da prova testemunhal por si requerida, bem como, da produção de alegações finais. E o representante da Requerida declarou nada ter a opor ao requerido.

Perante a posição manifestada pelas partes, o tribunal decidiu prescindir da produção de prova testemunhal e de alegações finais.

O tribunal designou ainda o dia 07-10-2016 para efeito de prolação da decisão arbitral, e advertiu a Requerente que até à data da prolação da decisão deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

A Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente no dia 08-09-2016.

Em 07-10-2016, foi proferido despacho de prorrogação do prazo para a prolação da decisão para o dia 14-10-2016, tendo em conta a complexidade da questão.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

2. Matéria de facto

2. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto social a indústria de construção civil, compra, venda, revenda e arrendamento de bens imobiliários.
2. A Requerente submeteu-se a um processo Especial de Revitalização (PER), processo n.º .../12., que correu termos no Tribunal de Comércio de
3. A Requerente adquiriu, por permuta, em 2012, o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Porto, sob o artigo ..., correspondente a um terreno para construção, com isenção de IMT em virtude de ter sido indicado na escritura que o imóvel seria para revenda.
4. Em 2014, no âmbito do Processo Especial de Recuperação, a Requerente deliberou e subscreveu um aumento de capital da sociedade, B..., S.A., a realizar em espécie mediante a transmissão de um conjunto de imóveis, designadamente aquele cuja transmissão deu origem à liquidação que está em causa nestes autos, conforme documento 2 junto ao pedido arbitral.
5. A Requerente foi notificada, através do ofício n.º .../...-... de 09-11-2015, da liquidação de IMT no valor de 27.547,07 €, referente ao imóvel acima identificado, conforme documento 1 junto ao pedido arbitral.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente.

3. Matéria de direito:

3.1. Objeto e âmbito do presente processo

3.1.1. Conceito de “revenda”

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se o aumento de capital através de entradas em espécie de imóveis é ou não subsumível no conceito de revenda previsto no artigo 7º n.º 1 e no artigo 11º n.º 5 do Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (CIMT).

Segundo o artigo 7º n.º 1 CIMT:

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

Por sua vez determina o artigo 11º n.º 5 CIMT que:

“A aquisição a que se refere o artigo 7º deixará de beneficiar de isenção logo que se verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda”.

A questão essencial reside, portanto, em saber se pode considerar-se como revenda um qualquer ato que se subsuma ao conceito lato de transmissão, aí se compreendendo as formas previstas no artigo 1136º do Código Civil, ou se a expressão “revenda” deve cingir-se à transmissão do direito de propriedade através de contrato de compra e venda tal como se encontra definido no artigo 874º do Código Civil.

O conceito de revenda não se encontra expressamente definido nem no Código do IMT nem no Código Civil.

Atendendo ao elemento literal ter-se-á que ter em conta que o legislador pretendeu abranger prédios adquiridos para uma nova venda. Caso o legislador pretendesse utilizar um conceito que abrangesse qualquer tipo de transmissão onerosa de prédios tê-lo-ia feito, bastando-lhe uma remissão para o art.º 2.º do mesmo código, remissão que não existe no artigo 7.º. Assim ao utilizar a expressão “revenda”, e ao não remeter para o conceito do art.º 2.º, o legislador quis limitar as situações em que uma nova transmissão permitiria a existência de uma isenção – não todas as formas de transmissão onerosa previstas no art.º 2.º mas apenas as revendas”. Pelo que também pelo elemento sistemático se conclui que a limitação existente no art.º 7.º abrange só uma parte das transmissões onerosas de prédios definidas no art.º 2.º.

A Requerida evoca, em defesa da sua posição, outra decisão do CAAD (proferida no processo n.º 349/2014-T) respeitante a uma diferente situação de facto: dação em pagamento. Por sua vez a AT refere para defender a sua tese um acórdão referente, também ele, a uma outra situação de facto: o contrato-promessa. Nenhuma da jurisprudência invocada tem por pressuposto uma situação de facto semelhante à dos autos.

Vejamos:

Segundo CARLOS PAIVA e MÁRIO JANUÁRIO, em *Os benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Almedina, 2014, página 144, referem que «na análise do conceito de “revenda”, quer a doutrina quer a jurisprudência convergem na conclusão de que, ele apenas admite a transmissão do direito de propriedade efetuada por contrato de compra e venda tal como este é definido no artigo 874º do CC, em razão do que, por revenda se há-de entender “vender de novo”».

Relativamente à compra e venda, o artigo 874º do Código Civil define-a como o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço.

Quanto aos efeitos da compra e venda, o artigo 879º do Código Civil refere que a compra e venda tem como efeitos essenciais: a) a transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito; b) a obrigação de entregar a coisa; c) a obrigação e pagar o preço.

O contrato *sub júdice* não preenche os requisitos destes artigos 874º e 879º do Código Civil, desde logo porque, pese embora seja oneroso, não pressupõe o pagamento de um preço. Trata-se sim de uma entrada em espécie para a realização do capital social de uma sociedade em que há uma contrapartida, mas não se pode dizer que há um preço.

Veja-se a esse propósito o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) de 22-01-2009 do processo n.º 08B2918, onde se refere que em relação ao contrato de compra e venda “a contrapartida da transmissão do direito é o pagamento de um preço, ou seja, de uma quantia em dinheiro.”

Segundo o mesmo acórdão “assim se distingue a compra e venda de outros contratos onerosos translativos, como por exemplo, a troca (aos quais, aliás, se aplicam as regras definidas para a compra e venda, com as devidas alterações – artigo 939º do Código Civil). E igualmente sucede quanto à dação em cumprimento, já que, aí, a contrapartida é a exoneração da obrigação da prestação da coisa originariamente devida (exoneração que se verifica de igual forma)”.

O mesmo acórdão refere ainda que “**não pode considerar-se nem compra e venda, nem dação em pagamento o acto pelo qual um sócio realiza em espécie a sua entrada numa sociedade por quotas**”. Veja-se também o acórdão do STJ de 16 de Novembro de 2006, proferido no processo 06B3596).

No mesmo sentido, veja-se ainda o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 22-04-2008, no processo n.º 1552/2008-a, respeitante a uma entrada em espécie com um estabelecimento comercial, que refere que “é da essência do contrato de compra e venda a transmissão do direito de propriedade ou de outro direito, mediante o pagamento de um preço. Há aqui uma corresponsividade de duas prestações: o direito de propriedade ou de outro direito, por um lado; e o preço, em dinheiro, pelo outro. Não existindo obrigação de entrega do preço, falta um requisito essencial para que se possa classificar este negócio jurídico como contrato de compra e venda. Acresce que a obrigação de entrada através do

trespasse, que é uma entrada em espécie, emerge do contrato de sociedade e não de um contrato de compra e venda”.

Do exposto resulta que a entrada em espécie para o capital social da sociedade B... efetuada pela Requerente não pode considerar-se uma revenda para efeitos de isenção de IMT, nos termos dos artigos 7º n.º 1 e 11º n.º 5 do Código do IMT.

3.1.2 Benefícios fiscais e legalidade fiscal

Segundo o art.º 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais:

“1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”.

No caso concreto estamos perante uma isenção de IMT que se subsume no conceito de benefício fiscal. Aos benefícios fiscais aplica-se o princípio da legalidade fiscal, como nos diz o artigo 103º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), segundo o qual:

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Assim, para que determinada situação beneficie de isenção tem de estar expressamente prevista na lei. (Neste sentido veja-se ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, Almedina pág. 125 ss.).

Além disso é proibida, nessa matéria, a analogia como decorre do art.º 11.º, 4 da LGT.

Desta forma, referindo-se a lei a “revenda” e não estando, em nossa opinião, nela incluída a realização com imóveis de uma entrada em espécie, não se poderá aplicar os artigos 7.º, e 11, n.º 5.º por analogia à situação descrita nos autos e aos factos provados.

Concluindo, não se encontra ferida de ilegalidade a liquidação de IMT em causa nos presentes autos, pelo que o pedido arbitral terá que improceder.

4. Decisão

Em face do exposto, determina-se julgar improcedente o pedido formulado pela Requerente, no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, objeto do presente pedido arbitral.

5. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 27.547,07 €.

6. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.530,00 €, devidas pela Requerente.

Notifique.

Lisboa, 14 de outubro de 2016.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa