

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 131/2016-T

Tema: IMT – artigo 270.º do CIRE – Constitucionalidade.

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Paulo Nogueira da Costa (designado pela Requerente) e Silvério Mateus (designado pela Requerida), que compõem o Tribunal Arbitral constituído em 02/06/2016, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, **S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na..., n.º..., ...-... Lisboa, na jurisdição do Serviço de Finanças de Lisboa –... (a “Requerente”), **veio**, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a); artigo 6.º, n.º 2, alínea b) e artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria tributária (“RJAMT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, **requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral;**
2. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada por AT);
3. A Requerente pretende a anulação do ato de liquidação adicional de IMT exarado no Ofício n.º..., emitido pelo Serviço de Finanças de ..., datado de 5 de novembro de 2015, a que correspondente imposto a pagar no valor de € 243.293,71, acrescidos de € 14.211,02 a título de juros, e a condenação da Requerida ao pagamento de indemnização pelos custos em que a Requerente incorrer com a prestação indevida das garantias, nos termos do disposto nos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT;
4. No Requerimento Arbitral, por si oferecido, a Requerente invocou, em síntese, o seguinte:

- a) O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a Liquidação de IMT efetuada pela AT com referência à aquisição dos Prédios no âmbito do processo de insolvência da sociedade B..., mormente a questão de saber se a mesma tem, ou não, cabimento legal;
- b) A AT considera que a aquisição dos Prédios não cumpriu os requisitos indispensáveis à aplicação da isenção de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2, CIRE uma vez que, assumindo que o entendimento expresso na Circular n.º 10/2015 constitui a razão de fundo que sustenta a sua posição, esta isenção apenas é aplicável quando o imóvel vendido, permutado ou cedido no âmbito de processos de insolvência integra uma universalidade, seja ela a própria empresa, seja um seu estabelecimento;
- c) Acontece que a Requerente discorda, por completo, dos fundamentos apresentados pela AT;
- d) O artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, quando interpretado corretamente, não consente outro entendimento que não o de estarem isentos de tributação em sede de IMT não apenas as transmissões integradas numa universalidade mas também os atos de venda, os atos de permuta e os atos de cessão de imóveis praticados de forma isolada, separadamente do remanescente ativo de uma empresa ou de um seu estabelecimento, no contexto de um processo de insolvência;
- e) Este entendimento é o que melhor se articula não só com elemento literal da norma, mas também com o elemento histórico da interpretação do preceito em causa;
- f) Já o próprio CPEREF, no seu artigo 121.º, n.º 2, previa uma isenção do então imposto municipal da SISA para as transmissões de bens imóveis que fossem integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa e que decorressem, entre outras, da venda, permuta ou cessão de elementos do ativo dessa mesma empresa;
- g) Razão pela qual também o elemento teleológico da interpretação não consente o entendimento preconizado pela AT e que está na base da Liquidação Adicional;
- h) Sendo que foi intenção confessada do próprio legislador do CIRE manter esta orientação também no âmbito da vigência do CIRE, podendo ler-se no parágrafo n.º 49 do preâmbulo do Decreto-Lei que aprovou o CIRE que “[m]antêm-se, no

essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, (...)”;

- i) Acresce que a própria autorização legislativa concedida pela Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, autorizava o Governo a isentar de tributação em sede de SISA (atualmente, IMT), entre outras, as transmissões de bens imóveis que estivessem integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente decorrentes da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus ativos;
- j) A *ratio* da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE passa pela criação de incentivos económicos que tornem mais atrativos os bens/ativos vendidos em processo de insolvência sem, contudo, comprometer o seu valor de mercado, desta forma se acautelando não só os interesses dos credores mas também o interesse público;
- k) Nesta medida, não se vislumbra qualquer fundamento para isentar de IMT a transmissão de um bem imóvel no contexto de um processo de insolvência quando o mesmo esteja integrado numa universalidade e não já quando seja transmitido de forma isolada;
- l) Por último, convém salientar que, ainda que se considerasse que a letra da lei consente uma interpretação diferente daquela que a Requerente vem defendendo, sempre tal interpretação seria inconstitucional;
- m) Interpretar a norma constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE no sentido de apenas estarem isentas as transmissões de imóveis que ocorram no contexto de um processo de insolvência quando os mesmos integrem uma universalidade é assumir que o legislador do CIRE quis deliberadamente restringir o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 3, da Lei n.º 39/2003, 22 de agosto;
- n) Ora, se o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) e o artigo 103.º, n.º 2, da CRP reservam à Assembleia da República a competência legislativa em matéria fiscal – onde se inclui, naturalmente, também a criação e delimitação dos benefícios fiscais – tal entendimento redundaria na inconstitucionalidade orgânica da norma ora em crise;
- o) Ainda que se admitisse que o texto legal comporta ambas as interpretações, sempre se deverá dar primazia àquela que melhor compatibilize o texto legal com o texto

da CRP, razão pela qual a Liquidação Adicional deverá ser anulada, nos termos peticionados;

- p) Nestes termos, deve o pedido arbitral ser deferido, devendo, em consequência ser anulada a liquidação adicional de IMT exarada no Ofício n.º..., emitido pelo Serviço de Finanças de..., datado de 5 de novembro de 2015, a que correspondente imposto a pagar no valor de € 243.293,71, acrescidos de € 14.211,02 a título de juros, e ser ordenado o pagamento de indemnização pelos custos em que a Requerente incorrer com a prestação indevida das garantias, nos termos do disposto nos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.
5. No exercício da opção de designação de árbitro prevista na alínea b) do n.º 2 do 6º do RJAT e em cumprimento do disposto na alínea g) do n.º 2 do artigo 10.º e no n.º 2 do artigo 11.º, igualmente do RJAT, o Requerente designou como Árbitro o Senhor Prof. Doutor Paulo Jorge Nogueira da Costa.
 6. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18/03/2016.
 7. Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Senhor Dr. Joaquim Silvério Dias Mateus.
 8. De acordo com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD notificou a Requerente da designação do Árbitro pelo dirigente máximo do serviço da Administração Tributária em 02/05/2016, e notificou os árbitros designados pelas Partes para designarem o terceiro árbitro que assume a qualidade de Árbitro Presidente.
 9. Em 16/05/2016 os Árbitros designados pelas Partes comunicaram ao CAAD a designação do Senhor Juiz José Poças Falcão como árbitro Presidente.
 10. Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 17/05/2016.
 11. Através de e-mail datado de 27/05/2016, a Requerente apresentou requerimento onde pede indemnização por prestação de garantia indevida e onde junta documentação

superveniente face ao pedido de constituição do tribunal arbitral, e onde alega, em síntese que: em ordem a suspender o processo de execução fiscal que lhe foi instaurado, constituiu hipoteca sobre três imóveis de que é proprietária, a favor da AT, tendo a prestação dessa garantia envolvido custos que ascendem, no momento de interposição deste requerimento, a € 2.612,85, a que poderão acrescer no futuro outros custos, pelo que, nos termos do disposto no artigo 53.º da LGT, tem direito a ser ressarcida pelos prejuízos causados pela prestação de garantia indevida (conforme documentação anexada ao requerimento).

12. Em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 02/06/2016.

13. A AT apresentou resposta, na qual suscitou as exceções de *impropriedade do meio processual empregue* e de *incompetência do Tribunal Arbitral Coletivo em razão da matéria* e, à cautela e sem conceder, impugnou os fundamentos do pedido de pronúncia arbitral.

14. A AT alega, no essencial, o seguinte:

A – Exceção de impropriedade do meio processual empregue

- a) O *thema decidendum* prende-se com a concessão de um benefício fiscal previsto no artigo 270.º/2 do CIRE;
- b) No fundo a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral Coletivo profira decisão no sentido do reconhecimento da isenção de IMT;
- c) À luz desta pretensão é a Ação Administrativa que configura o meio processual adequado para efetuar a apreciação da matéria (pois que aquela constitui o meio de reação destinado a apreciar atos em matéria tributária – artigo 97.º/2 do CPPT), e não o pedido de pronúncia arbitral (pois que este constitui um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários – artigo 2.º/1 do RJAT);
- d) Significa isto, portanto, que a Requerente pretende enxertar uma Ação Administrativa no presente pedido de pronúncia arbitral;

- e) Porém, tal não é legalmente possível, pelo que o Tribunal Arbitral Coletivo deve abster-se de conhecer do pedido, uma vez que o meio processual utilizado pela Requerente não comporta a apreciação daquele.
- f) A impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 577.º e 278.º/1 ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT;

B- Exceção de incompetência do Tribunal Arbitral Coletivo em razão da matéria

- g) À luz do artigo 2.º/1 do RJAT, resulta claramente que se encontra fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais, sob pena de violação da lei;
- h) A questão do reconhecimento de isenções fiscais é matéria reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais;
- i) A incompetência material do Tribunal Arbitral Coletivo para a apreciação da questão da isenção fiscal consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º/1 e 2 e no artigo 577.º-a) do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT;
- j) O Tribunal Arbitral Coletivo é igualmente incompetente para a apreciação do reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integradas em processo de insolvência;
- k) A verificação dos pressupostos legais previstos no artigo 270.º/2 do CIRE recai exclusivamente sobre o órgão judicial onde correu o processo de insolvência;
- l) 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;
- m) Aliás, 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);

- n) Pois que só os autos de insolvência (que o magistrado judicial dirige e conhece) é que contêm os elementos necessários para aferir aquela verificação;
- o) Tal verificação é feita por via de auto judicial ou de sentença homologatória da transação, 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;
- p) O presente Tribunal Arbitral Coletivo não foi o órgão judicial onde correu o processo de insolvência;
- q) Acresce que o presente Tribunal Arbitral Coletivo não detém sequer os elementos mínimos para aferir da verificação dos pressupostos legais exigidos no artigo 270.º/2 do CIRE;
- r) 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 Coletivo a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integrados em processo de insolvência;
- s) A incompetência material do Tribunal Arbitral Coletivo para a apreciação da questão da isenção fiscal consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º/1 e 2 e no artigo 577.º-a) do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT.

C- Defesa por impugnação

- t) A Requerente alega que o ato tributário colocado em crise padece do vício de falta de fundamentação, mas sem o concretizar minimamente;

- u) A fundamentação é um conceito relativo, que varia consoante o tipo legal de ato administrativo em concreto, havendo que entender a exigência legal em termos hábeis, dada a funcionalidade do instituto e os objetivos essenciais a prosseguir;
- v) A verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação –hipótese que só em teoria e sem conceder se admite –, cabia à Requerente solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37.º do CPPT;
- w) Não tendo a Requerente usado daquela faculdade conferida pela lei, forçoso se torna concluir que o ato *sub judice* continha, e contém, todos os elementos necessários à sua cabal compreensão e que o apregoado vício de que padecia ficou sanado;
- x) Não é possível afirmar que determinado ato se encontra infundamentado quando, no caso concreto, a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que levaram a Requerida a tomar a decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo;
- y) No caso vertente, a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral e em face dos argumentos por si explanados ao longo do seu articulado, demonstra ter cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que tenta rebater, ponto por ponto, toda a sua atuação;
- z) Assim, ainda que o ato *sub judice* padecesse de deficiências ao nível do discurso fundamentador – o que só por mera hipótese académica se admite – tais deficiências degradar-se-iam em meras irregularidades não essenciais;
- aa) Uma vez que, ainda assim, tais deficiências permitem o cabal esclarecimento do seu destinatário, possibilitando-lhe insurgir-se contra elas, como, aliás, fez a Requerente por via do presente pedido de pronúncia arbitral, sempre se afigurará justificada a aplicação ao caso vertente do princípio do aproveitamento dos atos administrativos.
- bb) Quanto à problemática da pretensa ilegalidade da Circular 10/2015, ela não constitui qualquer questão, mas, quanto muito, mero argumento, e, por outro lado, a apreciação da sua pretensa ilegalidade não só está fora da jurisdição do CAAD, uma vez que se trata de orientações genéricas dirigidas aos serviços da Requerida;

- cc) Em qualquer caso, a referida circular não altera nem desvirtua a estatuição patente no artigo 270.º/2 do CIRE, limitando-se a promover a uniformização da interpretação e da aplicação da norma tributária em causa (artigo 68.º-A da LGT);
- dd) A interpretação *iuris* constante da Circular 10/2015 está conforme à letra da lei, na medida em que mais não faz do que empreender a descoberta do seu mais preciso significado, em respeito, aliás, pela teoria geral da interpretação da lei e o do quadro normativo que a conforma;
- ee) Apesar de a Circular 10/2015 ser uma interpretação oficial de normas jurídicas, vinculante para os serviços e funcionários da Requerida, esta jamais pretendeu aquela alterar, adulterar ou violar as regras jurídicas que lhe deram origem;
- ff) A Requerente faz uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso *sub judice* notoriamente errada;
- gg) Anteriormente ao surgimento do CIRE, o benefício fiscal aqui em causa em matéria falimentar constava do artigo 121.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência (“CPEREF”, aprovado pelo Decreto-Lei 132/93, de 23 de abril);
- hh) De acordo com aquele o n.º 1 daquele artigo do CPEREF, estavam isentos do, então, Imposto Municipal de Sisa as transmissões de bens imóveis, integradas na constituição da sociedade, e destinadas à realização do seu capital ou à realização do aumento do capital da sociedade;
- ii) Já o n.º 2 daquele mesmo artigo do CPEREF conferia a isenção às transmissões de imóveis, integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa, que decorressem:
- «a) *Da cedência a terceiros ou da alienação de participações representativas do capital da sociedade, previstas nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 88.º e no artigo 91.º, bem como nos n.os 1 e 2 do artigo 100.º;*
 - b) *Da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores, previstas nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 88.º e no artigo 93.º, bem como no n.º 1 do artigo 100.º;*
 - c) *Da autonomização jurídica de estabelecimentos comerciais ou industriais, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como dos*

- arrendamentos a longo prazo, previstos, respectivamente, nas alíneas e), f) e g) do n.º 1 do artigo 101.º»;*
- jj) Com a Reforma da Tributação do Património ocorrida em 2003 aquela isenção do CPEREF passou a reportar-se ao IMT (cfr. artigo 28.º/2 do Decreto-Lei 287/2003, de 12 de novembro);
- kk) Posteriormente, com substituição em 2004 do CPEREF pelo sobrevindo CIRE (aprovado pelo Decreto-Lei 53/2004, de 18 de março), veio o artigo 270.º deste último corpo legal dispor o seguinte:
- «1- Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos:*
- 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 plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.»;*
- ll) Mais recentemente, a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, introduziu, entre outras, uma ligeira alteração no artigo 270.º/2-c) do CIRE, o qual passou a dispor que:
- «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.»;*
- mm) No caso *sub judice* assume relevância o confronto entre a letra do artigo 121.º do CPEREF e o estabelecido na letra do artigo 270.º/2 do CIRE;

- nn) Confrontando o teor daquelas duas normas duas conclusões se retiram: i) a isenção de IMT resultante da dação em cumprimento e da cessão de bens aos credores que constava do artigo 121.º-b) do CPREF passou tal qualmente para o artigo 270.º/1-c) do CIRE; ii) o mesmo já não sucedeu relativamente aos atos de venda, permuta ou cessão, pois que o legislador não se limitou a uma tarefa de reordenação [como fez relativamente ao artigo 270.º/1-c) do CIRE], mas sim a uma alteração de fundo;
- oo) A isenção de IMT resultante de atos de venda, permuta ou cessão da empresa deixou de fazer referência aos “elementos do ativo da empresa” e aos “arrendamentos a longo prazo” [artigo 121.º/2-c) do CPREF], mas apenas e só à “empresa” ou “estabelecimentos desta” última [artigo 270.º/2) do CIRE];
- pp) Resumindo, a isenção de IMT constante do artigo 270.º/2 do CIRE abrange os atos de venda, permuta ou cessão integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos, de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, porém (agora) com uma reserva face àquilo que o (então) artigo 121.º/2-c) do CPREF dispunha: que o objeto da transmissão seja a empresa ou estabelecimento(s) desta última, e não somente elementos do ativo da empresa;
- qq) Em face dos escassos elementos carreados para os autos, os quais apontam para que a Requerente apenas tenha adquirido elementos do ativo da empresa insolvente, e não a própria insolvente ou sequer estabelecimentos desta última, forçoso se torna concluir que não está em condições de usufruir da isenção fiscal estabelecida no artigo 270.º/2 do CIMT, nada havendo por isso a apontar à liquidação colocada em crise;
- rr) Também não é correto o entendimento veiculado pela Requerente segundo o qual o artigo 270.º/2 do CIRE enferma do vício de inconstitucionalidade por violação da reserva de lei;
- ss) É certo que os decretos-leis autorizados (como é o caso do CIRE) que não respeitem a lei de autorização são inconstitucionais, uma vez que, tratando-se de matéria de competência reservada à Assembleia da República, só é lícito ao Governo legislar sobre ela nos precisos termos da autorização;

- tt) Contudo, aquela inconstitucionalidade apenas resulta de duas vias: i) quando o decreto-lei autorizado ultrapassa os limites da autorização legislativa, o que sucede quando o Governo legisla sobre matéria diferente ou para além da autorizada; ii) quando o decreto-lei autorizado legisla em desrespeito pelo sentido e extensão da autorização, o que sucede quando o Governo legisla em sentido divergente do autorizado;
- uu) Por via do artigo 9º/3 da Lei 39/2003 foi «(...) 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: (...) As que decorram da cedência a terceiros ou da alienação de participações representativas do capital da sociedade, da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores, da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus activos, bem como dos arrendamentos a longo prazo»;
- vv) Ao dispor no artigo 270.º/2 do CIRE que «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» o Governo não legislou em sentido divergente do autorizado;
- ww) O Governo respeitou o sentido que lhe foi conferido (i.e., a atribuição de benefícios fiscais no âmbito do processo de insolvência), mas numa extensão inferior àquela que lhe foi atribuída pelo legislador ordinário, ou seja, o Governo ficou aquém daquilo que estava legalmente autorizado a fazer;
- xx) Quando assim é, nenhuma inconstitucionalidade advém, pois que nenhum limite foi excedido, pelo que necessariamente terá de improceder a invocada inconstitucionalidade;
- yy) Em decorrência do alegado erro imputável aos serviços, a Requerente formula um pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada (sob a forma da constituição de uma hipoteca sobre três prédios de que é proprietária), computando,

- para já, um prejuízo de € 2.612,875 a título de emolumentos notariais e correspondente Imposto do Selo;
- zz) No entanto, a hipoteca não se subsume no conceito de “garantia bancária ou equivalente”, pelo que terá de improceder o pagamento da indemnização peticionada pela Requerente.
- aaa) Assim, caso não sejam julgadas procedentes as exceções invocadas, deverá ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação impugnado e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido.
15. Em 11/07/2016 foi proferido despacho, pelo Presidente do Tribunal, a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e fixar o prazo simultâneo de 20 dias para apresentação de alegações finais, escritas, de facto e de direito, com as respetivas conclusões, com fundamento no previsto nos artigos 91º-5 e 91º-A do Novo CPTA, aplicável *ex vi* por força do artigo 29º-1/c), do RJAT.
16. A Requerida apresentou, em 13/07/2016, requerimento onde pediu a prolação de despacho para a apresentação de alegações finais de forma sucessiva, invocando os princípios do contraditório e da igualdade das Partes e a prática adotada pela generalidade dos tribunais arbitrais.
17. Segundo a Requerida, *«ao fixar à Requerente o direito à Réplica no próprio articulado de alegações finais e, ao mesmo tempo, fixar a ambas as partes a apresentação das suas alegações de forma simultânea, naturalmente que fica vazio de conteúdo o articulado de alegações finais por parte da Requerida, uma vez que à Requerida não é previamente dado a conhecer o teor da Réplica da Requerente»*.
18. Em 19/07/2016 foi proferido Acórdão interlocutório, que indeferiu o pedido, apresentado pela Requerida, de prolação de despacho para a apresentação de alegações finais de forma sucessiva, por entender não haver fundamento válido para alterar a simultaneidade do prazo fixado para alegações, na medida em que tal resulta do disposto nos citados normativos do NCPTA e, em especial, do disposto no artigo 91º-A, do NCPTA.

19. O Tribunal decidiu ainda, com fundamento no princípio da autonomia da condução do processo [artigo 16º-c), do RJAT], que, no caso de serem suscitadas exceções pela Requerente nas alegações finais, a Requerida disporia do prazo de 10 dias, contado da data de notificação da apresentação das alegações da Requerente, para exercer o direito de resposta, circunscrito à matéria das exceções.
20. A Requerente apresentou alegações escritas, contendo as seguintes conclusões:
- a) Nenhum das exceções apresentadas pela Requerida na sua Resposta pode proceder;
 - b) A Requerida começa por invocar a existência de erro na forma do processo, por considerar que o meio processual adequado seria a Ação Administrativa, uma vez que na sua ótica se estaria a apreciar a concessão de um benefício fiscal;
 - c) Estando em causa não a reação à recusa da concessão de um benefício, mas a pretensão de apreciação da legalidade de um ato de liquidação que tem na base a ilegal desconsideração do mesmo, nunca seria apropriada o emprego da Ação Administrativa;
 - d) A Requerida vem ainda invocar que, por na sua ótica estar em causa a apreciação da concessão de um benefício fiscal, o Tribunal Arbitral não teria competência nesta matéria;
 - e) A argumentação invocada não merece vencimento: trata-se de uma isenção de reconhecimento automático, pelo que não está em causa a legalidade da concessão do benefício ou da respetiva recusa, mas a legalidade da Liquidação Adicional, sendo a aferição da legalidade da rejeição do referido benefício fiscal um passo preliminar lógico e indispensável à apreciação da causa de pedir e não o pedido em si;
 - f) Por fim, a Requerida invoca ainda a incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria por considerar que este Tribunal é incompetente para apreciar “o reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integrados em processo de insolvência”;
 - g) No entanto, resulta clara a inexistência de qualquer competência exclusiva dos tribunais titulares dos processos de insolvência para aferir da aplicabilidade de um benefício fiscal de reconhecimento automático, sendo ademais evidente a

- competência do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de impostos;
- h) Também a impugnação quanto ao fundo apresentada pela Requerida não merece vencimento, mantendo-se inabaláveis os argumentos invocados pela Requerente no sentido da aplicabilidade da isenção de IMT às aquisições de imóveis protagonizadas;
 - i) Confirmando-se que a fundamentação é insuficiente já que a mera referência à incorreta aplicação do benefício – sem que se explique sequer porquê... é insuficiente, “(...) não permitindo a um destinatário normal aperceber-se integralmente das razões de facto e de direito da não aplicabilidade do regime daquele diploma, ficando, desta forma, comprometido o seu direito de defesa”;
 - j) Também é inequívoca a ilegitimidade da interpretação consignada na Circular n.º10/2015, indevidamente restringindo o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE;
 - k) Também não merece vencimento a argumentação invocada pela Requerida, segundo a qual a transição do CPEREF para o CIRE representa uma mudança do paradigma constante no artigo 121.º, n.º 2, do CPEREF face ao artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, o que supostamente justificaria uma leitura restritiva deste último;
 - l) Pelo contrário, tanto a autorização legislativa de que promana como o preâmbulo do CIRE confirmam a estabilidade do benefício em causa;
 - m) A jurisprudência dos tribunais judiciais e arbitrais é inequívoca em considerar que a isenção abarca também as vendas de elementos isolados do ativo da empresa insolvente, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência, pagamento ou recuperação;
 - n) Bastará atender à intencionalidade da norma incluída no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE para se concluir que a melhor interpretação do preceito é aquela que considera também isentas de IMT as transmissões isoladas de ativos da empresa integrados num processo de insolvência;
 - o) Não haverá qualquer razão para isentar a transmissão isolada de bens imóveis aos credores, preconizada no artigo 270.º, n.º 1, alínea c), do CIRE, e não isentar a

- mesma transmissão isolada de bens imóveis para terceiros ou mesmo para credores, a outro título que não a dação em pagamento;
- p) Ou isentar a transmissão global de bens mas não a isolada, pois, que nenhuma diferença há entre “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.” (acórdão do STA, de 11 de novembro de 2015, processo n.º 0968/13);
- q) Por outro lado, ainda que admitindo que o artigo 270.º, n.º 2, do CIRE possa dar origem a interpretações dúbias, deve o mesmo ser interpretado no sentido que melhor se compatibilize com o regime que resulta da CRP, ou seja, em conformidade com a lei de autorização legislativa;
- r) Assim, impõe-se que a isenção em causa se aplique também às vendas e permutas dos elementos do ativo de empresas enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, em conformidade com a alínea c) do n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003;
- s) Por fim a Requerida vem argumentar que a hipoteca, garantia prestada pela Requerente, não se subsume no conceito de “garantia bancária ou equivalente” a que se refere o artigo 53.º da LGT;
- t) Mais uma vez a Requerente não pode concordar com a argumentação da Requerida, por considerar que, quando se procura o significado de “equivalente” no âmbito do artigo 53.º da LGT, se deve atender, não às características formais da garantia bancária, mas às funções da garantia bancária no processo tributário e à teleologia do normativo em causa;
- u) Note-se que algo é equivalente quando pode substituir outro produzindo os mesmos efeitos ou tendo iguais virtualidades, pelo que devem ser equivalentes à garantia bancária todas as garantias que suspendam o processo de execução, o que inclui a hipoteca;
- v) O artigo 53.º da LGT visa, sem mais, o ressarcimento do contribuinte que, para ver suspensa a execução fiscal que contra si foi instaurada, teve de prestar garantia e ao

faze-lo incorreu em gastos, não se compreendendo que alguns gastos “valham mais que outros” e que apenas uns devam ser compensados;

w) Nestes termos, e tendo em linha de conta todos os factos e argumentos expostos ao longo do procedimento, reitera a Requerente a solicitação do integral deferimento do Requerimento Arbitral.

21. A requerida apresentou Alegações, onde reitera, no essencial, o que já afirmara na Resposta, no sentido da procedência das exceções por si invocadas e consequente absolvição da instância, ou, se não for esse o entendimento do Tribunal, do julgamento da improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

II. Saneador

Decisão sobre as exceções de erro na forma do processo e de incompetência do tribunal arbitral

22. Os argumentos da requerida sobre as exceções de erro na forma do processo e de incompetência do tribunal arbitral foram já objeto de apreciação e decisão em vários outros processos arbitrais.

23. Este tribunal concorda com a fundamentação utilizada nos referidos processos como, por exemplo, no processo 649/2015-T, no qual ficou consignado que «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 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.

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 (...). 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».

24. Nestes termos, improcedem as exceções do erro na forma de processo e da incompetência material suscitadas pela Autoridade Requerida.
25. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto

nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

26. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

III. Dos Factos

III.1. Factos provados

27. A B... foi declarada insolvente no contexto do processo de insolvência n.º .../12....T..., que correu termos junto do Tribunal Judicial de ..., em sentença datada de 27 de abril de 2012 (Doc. 2);

28. Em 21 de março de 2014, no âmbito da liquidação da massa insolvente, a Requerente adquiriu à massa insolvente da B... os seguintes imóveis:

1- Prédio urbano sito em ... e ..., ..., designado por lote número ... (lote de terreno destinado a construção), freguesia de..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número..., da dita freguesia, inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., com o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) de € 111.440,00 (conforme caderneta predial - Doc. 3);

2- Prédio urbano sito em ... e..., ..., designado por lote número ... (lote de terreno destinado a construção), freguesia de..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da dita freguesia, inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., com o VPT de € 145.950,00 (conforme caderneta predial - Doc. 4);

3- Prédio urbano sito em ... e ..., ..., designado por lote número ... (lote de terreno destinado a construção), freguesia de..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da dita freguesia, inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., com o valor patrimonial de € 102.250,00 (conforme caderneta predial - Doc. 5);

4- Prédio urbano sito em ... e ..., ..., designado por lote número ... (lote de terreno destinado a construção), freguesia de..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da dita freguesia, inscrito

na respetiva matriz sob o artigo..., com o VPT de € 95.050,00 (conforme caderneta predial - Doc. 6); e

5- Prédio urbano sito em ... e ..., ..., designado por lote número ... (lote de terreno destinado a construção), freguesia de..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da dita freguesia, inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., com o VPT de € 113.900,00 (conforme caderneta predial - Doc. 7);

29. A referida aquisição foi titulada por escritura pública celebrada em ... de março de 2014 (Doc. 8) e registada na Conservatória do Registo Predial de ... a favor da Requerente no dia 12 de agosto de 2015;
30. Não foi liquidado à Requerente qualquer IMT, em virtude da aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, conforme resulta da Declaração Modelo 1 de IMT com o número de registo 2014/..., emitida pelo Serviço de Finanças de ... (Doc. 9), e respetiva guia de pagamento com o número ..., emitida pelo mesmo Serviço de Finanças (Doc. 10);
31. A Requerida praticou o ato de liquidação adicional de IMT exarado no Ofício n.º ..., emitido pelo Serviço de Finanças de..., datado de 5 de novembro de 2015, correspondente a € 243.293,71, acrescido de juros compensatórios no montante de € 14.211,02, perfazendo o valor total de € 257.504,73 (Doc. 1);
32. A Requerente foi citada, no dia 18 de janeiro de 2016, da instauração do processo de execução fiscal n.º ... 2016 ..., destinado à cobrança coerciva do montante correspondente a € 257.504,73, resultante da Liquidação Adicional, acrescido de custas no montante de € 928,35 (doc. 11);
33. Por forma a suspender o processo de execução fiscal acima referido, a Requerente dirigiu um pedido de prestação de garantia ao Serviço de Finanças de Lisboa –..., por meio de requerimento datado de 26 de janeiro de 2016, nos termos do qual se ofereceu para constituir hipoteca sobre três imóveis de que é proprietária, a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira (doc. 12).
34. Em 28 de abril de 2016, a Requerente constituiu hipoteca unilateral sobre os imóveis apresentados como garantia no âmbito do aludido processo de execução fiscal;
35. No âmbito de tal processo de execução fiscal, a Requerente foi notificada do Ofício

n.º..., de 3 de maio de 2016, do Serviço de Finanças de Lisboa –..., nos termos do qual a AT solicitou a constituição de hipoteca voluntária “*a fim de aferir da sua idoneidade e suficiência*” (conforme documentação anexada ao requerimento);

36. Em 9 de maio de 2016, a Requerente juntou ao processo de execução fiscal cópia da escritura de constituição de hipoteca unilateral (conforme documentação anexada ao requerimento).

III.2 Factos não provados

37. Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

IV. Do Direito

IV.1. *Thema decidendum*

38. No presente processo, importa apreciar a legalidade do ato de liquidação que não aplicou a isenção prevista no artigo 270º do CIRE (Código de Insolvência e Recuperação de Empresa, aprovado pelo Dec. Lei nº 53/2004 e sucessivas alterações) à aquisição de imóveis pela Requerente em processo de insolvência.

39. Uma outra questão a decidir pelo Tribunal, em caso de deferimento do pedido arbitral, é a que se prende com saber se, a Requerente tem direito a indemnização por prestação de garantia indevida – a constituição de hipoteca sobre imóveis de que é proprietária para suspender a execução fiscal.

IV.2. Fundamentação

40. O artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, sob a epígrafe «*Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis*», prevê o seguinte:

«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».

41. O elemento literal do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE determina que a isenção de IMT é aplicável quer à venda, quer à permuta, quer à cessão, sendo que apenas quanto a esta última se exige a transmissão de empresa ou universalidade.
42. De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 53/04, de 18 de março, que aprovou o CIRE, “*mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, bem como à indicição de infracção penal*” (§49).
43. Nos termos do diploma que aprovou o CPEREF (DL n.º 123/93, de 23 de abril), “*além de um tratamento bastante favorecido dos dois processos abrangidos pelo diploma no domínio das custas judiciais, adopta-se ainda neste decreto-lei um conjunto de incentivos de natureza fiscal, através dos quais se procura especialmente evitar penalizações indevidas ou graves inconvenientes para as operações jurídicas, económicas ou financeiras em que pode desdobrar-se o processo de recuperação*”.
44. Ainda segundo este diploma, «*[a]fastaram-se com essa intenção alguns encargos de carácter fiscal ou parafiscal relacionados com os negócios jurídicos susceptíveis de constituírem o meio de recuperação aprovado pelos credores, tendo nomeadamente em vista o imposto do selo, a contribuição autárquica, o imposto municipal de sisa e os próprios emolumentos devidos pelos actos*».

45. Assim sendo, revela-se contrário ao fim pretendido pelo legislador – manutenção no essencial dos regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais – o entendimento de que estariam excluídas de isenção do IMT as vendas de elementos do ativo da empresa, ainda que integradas no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou praticadas no âmbito da liquidação da massa insolvente.
46. Nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão emitido em 30 de maio de 2012 (Processo n.º 0949/11):
- «Esta interpretação [seguida pela Autoridade Tributária in casu] 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».*
47. Subscrive-se ainda o entendimento expresso pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 17 de dezembro de 2014 (Processo n.º 01085/14), segundo o qual:
- «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».

48. Uma interpretação do disposto no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE em conformidade com a Constituição da República Portuguesa, aponta no mesmo sentido.

49. Com efeito, tal como é afirmado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de maio de 2012 (Processo n.º 0949/11):

«O n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redacção não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, deve ser interpretado em conformidade com a alínea c) do n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que 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) [assim] deve entender-se estarem 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 do plano de insolvência ou de pagamentos praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente».

50. No mesmo sentido pronunciou-se, ainda, o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 3 de julho de 2013 (Processo n.º 0765/13) no qual foi decidido que:

«O n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redacção não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, poderá, quando muito, interpretar-se como abrangendo não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidade 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».

51. Conclui-se, assim, pela procedência do pedido de anulação do ato de liquidação de IMT contestado, com todas as consequências legais.
52. Quanto ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, assiste também razão à Requerente.
53. Estabelece o artigo 53.º/1 da Lei Geral Tributária (LGT) que *«o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida»*.
54. A norma contida no artigo 53.º/1 da LGT é uma concretização do princípio geral da responsabilidade do Estado e demais entidades públicas previsto no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa, o qual dispõe o seguinte:

«O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem».
55. Assim, a norma do artigo 53.º/1 da LGT deve ser interpretada em conformidade com o princípio constitucional da responsabilidade do Estado e demais entidades públicas.
56. Neste sentido, a expressão *«garantia bancária ou equivalente»* contida no artigo 53.º/1 da LGT deve ser interpretada como *garantia bancária ou outra garantia que implique custos para o devedor*.
57. É, aliás, este o sentido que se extrai do acórdão do STA de 21 de janeiro de 2015, processo n.º 0632/14, quando aí se afirma que *«[o] objectivo da norma prevista no art.º 53.º da LGT é indemnizar o contribuinte pelos prejuízos que teve com a prestação de uma garantia que não teria que prestar se a Administração não tivesse actuado ilegalmente»*.
58. O sentido da norma é o de que o devedor seja indemnizado pelos custos que suportou com a prestação de garantia indevida para suspensão da execução.
59. No caso *sub judice*, a Requerente constituiu hipoteca sobre três imóveis de que é proprietária, em ordem a suspender a execução fiscal, o que constitui uma garantia equiparável a uma garantia bancária, a qual resultou de ato de liquidação ilegal

praticado pela Requerida, pelo que procede o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, no montante de € 2.612,85, acrescidos de outros custos que possam entretanto ter sido suportados com a garantia prestada, a apurar em sede de execução do presente acórdão.

V. Decisão

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral de anulação do ato de liquidação de IMT contestado, com todas as consequências legais;
- b) Julgar procedente o pedido indemnização por garantia indevidamente prestada, no montante de € 2.612,85, acrescidos de outros custos que possam, entretanto, ter sido suportados com a garantia prestada, a apurar em sede de execução do presente acórdão.

VI. 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 €257.504,73.

- Notifique-se.

Lisboa, 28 de outubro de 2016

Os Árbitros

(José Poças Falcão)

(Paulo Nogueira da Costa)

(Joaquim Silvério Mateus)

(votou vencido quanto à decisão de julgar procedente o pedido de anulação dos atos de liquidação, nos termos da declaração infra)



Declaração de voto de vencido

Nos presentes autos está em causa a interpretação do artigo 270º, nº 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), segundo o qual estão isentos de IMT “*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*”.

Segundo a Requerente a norma em causa não deve ser lida tal como está escrita ou seja que a isenção de IMT abrange apenas “*os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimento desta (...) no contexto de um processo de insolvência, mas, mais que isso, deve ser lida no sentido de também abranger “os atos de venda, os atos de permuta e os atos de cessão de imóveis praticados de forma isolada, separadamente do remanescente ativo de uma empresa ou de um seu estabelecimento, no contexto de um processo de insolvência*”.

Como se constata pela simples comparação de redações, é necessário reescrever e alargar o conteúdo da norma em causa para que lá passem a caber “*os atos de venda, os atos de permuta e os atos de cessão de imóveis praticados de forma isolada, separadamente do remanescente ativo de uma empresa ou de um seu estabelecimento (...)*”.

Algumas doudas decisões arbitrais e jurisprudenciais encontram uma outra fórmula para sustentar o alargamento do conteúdo da norma em apreço à venda isolada de imóveis, qual seja a de considerarem que as expressões “venda” e “permuta” se referem a todo o tipo de vendas e a todo o tipo de permutas e que só no caso da “cessão” é que haveria a limitação de abranger apenas a empresa ou um estabelecimento desta.

Salvo melhor opinião e como infra se desenvolverá mais uma vez se está perante uma interpretação que reescreve a norma em causa sem atentar minimamente nas regras gramaticais – citando um douto acórdão do STA, *os termos vender, permutar e ceder são todos eles verbos transitivos e, sendo assim, a referência à empresa ou estabelecimentos desta surge como complemento direto dos referidos verbos* – e sem qualquer ligação com a terminologia utilizada nas normas de incidência objetiva do CIMT.

Assim, salvo o muito respeito que tenho pela opinião da Requerente e dos meus ilustres colegas deste tribunal, considero que o pedido de pronúncia arbitral deveria ter sido julgado improcedente dado que pretende extrair da letra e do sentido da norma um resultado que a mesma não comporta e, como pacificamente vem sendo entendido ao longo das décadas, em matéria dos elementos essenciais do imposto os princípios constitucionais e a própria lei fiscal vedam a integração de lacunas por analogia.

Não se desconhece que este processo foi precedido por algumas decisões arbitrais e por acórdãos do STA que, em situações semelhantes, decidiram em sentido diferente daquele que é aqui preconizado pelo signatário.

Não obstante e mais uma vez com todo o respeito por todas essas doudas decisões, o signatário discorda e mantém a posição que teve ocasião de expressar no processo arbitral n.º 200/2015-T de que passa a transcrever alguns trechos. Assim,

Determina o artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que “as normas que estabelecem benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva”.

Este preceito legal, em linha com o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, confirma a posição que é hoje pacífica na própria lei, na doutrina e na jurisprudência de que na interpretação das normas fiscais devem ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação, com assento legal no artigo 9.º do Código Civil, sem prejuízo da proibição da analogia quando estejam em causa normas atinentes aos elementos essenciais do imposto.

Uma das primeiras regras gerais de interpretação prende-se com a literalidade da norma a interpretar segundo a qual não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal ainda que imperfeitamente expresso.

De seguida, na fundamentação utilizada no referido processo arbitral, invocam-se as expressões literais das normas de incidência objetiva do CIMT, à luz das quais o citado n.º 2 do artigo 270.º deve ser interpretado, observando-se que “*uma das regras gerais de incidência do CIMT é a de que havendo a transmissão efetiva, material, de um prédio, no*

sentido em que o mesmo seja transferido entre dois patrimónios juridicamente autónomos, mediante o pagamento de um preço, deixa de ser tão relevante a denominação que possa atribuir-se à operação ou ao título translativo utilizado, tanto podendo ocorrer no âmbito de um contrato de compra e venda formalizado nos termos da lei civil, através de um contrato promessa com tradição dos bens, através de uma procuração irrevogável, de uma cedência de posição contratual, através de uma permuta, de uma dação em pagamento, de uma operação de cisão ou fusão de sociedades, de aquisição de partes sociais ou de quotas de determinadas sociedades titulares de bens imóveis quando algum sócio fique a dispor de 75% do capital social, de cessão de partes sociais ou de quotas de sociedades civis na parte em que haja sócios a adquirir comunhão de imóveis, entre outras transmissões previstas nas normas de incidência daquele Código (vd. artigos 1.º a 3.º do CIMT).

Muitas vezes, quer a linguagem doutrinária, quer a jurisprudência e até as normas avulso, mormente as que tipificam benefícios fiscais, refletem esta variedade de transmissões reais ou ficcionadas, utilizando indistintamente, e às vezes até com alguma redundância e falta de rigor, diversas denominações como, por exemplo, venda, alienação, compra e venda, permuta, cessão, tudo expressões que visam captar os vários tipos de transmissão fiscal sujeita a IMT. É o que se passa no preceito em análise que utiliza as expressões “venda”, “permuta” e “cessão” sem fazer qualquer distinção entre cada uma delas, sem as enquadrar nem referenciar às situações de incidência do CIMT e também sem esgotar as diversas formas translativas previstas no Código que podem operar transmissões sujeitas a este imposto, razões que, entre outras, terão levado os acórdãos supra analisados a fazer referências à pouca clareza, à falta de rigor e à ambiguidade com que a norma em causa é redigida.

Podendo mesmo afirmar-se que o legislador do CIRE, inseguro quanto à melhor expressão que deveria utilizar para tipificar as realidades que pretendia abranger pela isenção do citado n.º 2 do artigo 270.º, em vez de uma utilizou três expressões esperando que assim correria mesmo risco de falhar o efeito pretendido.

Para terminar a análise desta componente literal da norma em causa não podemos deixar de acompanhar uma das constatações do acórdão de 30-05-2012 (ACD STA proferido no

processo 00949/11) que admite como gramaticalmente mais correta a posição sustentada pela administração tributária, pois que os termos vender, permutar e ceder são todos eles verbos transitivos e, sendo assim, a referência à empresa ou estabelecimentos desta surge como complemento direto dos referidos verbos.

Mas, para se atingir o verdadeiro sentido e alcance de uma norma devem ser considerados outros elementos interpretativos, como seja, o elemento racional ou lógico, o elemento sistemático e o elemento histórico (vd. Manuel de Andrade, in Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, 8.ª Edição, Arménio Amado-Editor, Coimbra 1978).

Em termos do elemento racional deve considerar-se que toda e qualquer norma foi criada com uma determinada finalidade e que, conseqüentemente, deve ser entendida no sentido que melhor responda ao resultado que se pretendeu alcançar.

Segundo o acórdão de 17-12-2014, o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE deve ser visto como um desentrate e apoio à venda rápida dos bens que integram a massa insolvente “*por óbvias razões do interesse dos credores mas também do interesse público da retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador*”.

Não se discordando que possa atribuir-se esta finalidade à norma em apreço, a verdade é que esta finalidade não deixa de estar presente se se considerar que a mesma abrange apenas a transmissão da empresa como um todo ou a transmissão de um determinado estabelecimento da mesma.

Pode dizer-se, é verdade, que quanto mais abrangente fosse o benefício, ou seja, se em vez de abranger apenas a transmissão da empresa ou de um estabelecimento desta se também se aplicasse à transmissão isolada de qualquer ativo imobiliário da empresa insolvente que o incentivo seria maior.

Isso é verdade. Porém, a interpretação sobre o que está ou não abrangido não pode fazer-se em função de máximos ou mínimos, em função do grau de apoio ou incentivo que pode conferir à proteção dos credores ou do mundo empresarial.

Esse grau só a própria lei o poderia determinar, não o intérprete, e no caso em apreço nada permite concluir que o benefício fiscal se deve aplicar a toda e qualquer transmissão dos bens da empresa insolvente ou sequer que o legislador ou a própria lei quisessem esse resultado.

Quanto ao elemento sistemático, a confrontação do n.º 2 do artigo 270.º com outras disposições do CIRE sobre benefícios fiscais pode também ajudar a perceber o sentido e alcance desta norma.

Neste tocante, o que vemos é que nos artigos 268.º, 269 e n.º 1 do artigo 270.º estão previstos benefícios fiscais nos domínios da tributação do rendimento, do imposto do selo e do imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis, podendo constatar-se que, no que toca à transmissão de imóveis, há duas operações comuns a todas estas normas e que são a “dação de bens em cumprimento” e a “cessão de bens aos credores” (vd. n.º 1 do artigo 268.º, alínea d) do artigo 269.º e alínea e) do n.º 1 do artigo 270.º).

Ainda no domínio das operações que podem envolver imóveis a alínea e) do artigo 269.º prevê a isenção de imposto de selo para “a venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa” e as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 270.º preveem a isenção de IMT para as transmissões conexas com a constituição de novas sociedades e com a realização do seu capital social e também as transmissões que visem o aumento do capital social da sociedade devedora.

Constata-se assim que estas situações abrangidas pelos benefícios fiscais estão claramente formuladas e devidamente delimitadas para determinados tipos de operações e que, no caso da alínea e) do artigo 269.º, no domínio do imposto de selo, a norma é bem clara e expressa ao abranger a “a venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa” sem que haja qualquer dúvida, no plano gramatical, de que os verbos vender, permutar e ceder têm como complemento direto apenas e só os elementos do ativo da empresa.

Ou seja, perante a clareza da redação deste preceito, não faria qualquer sentido, seja qual for o elemento interpretativo que se possa invocar, que as expressões “venda” e “permuta”, tal como a “cessão”, não se referissem aos “elementos do ativo da empresa”.

Assim, estando-se perante a mesma construção gramatical quanto aos verbos utilizados, constata-se que não existe coincidência entre o complemento utilizado na norma referente ao imposto de selo, que são os elementos do ativo da empresa, e o complemento constante no n.º 2 do artigo 270.º em matéria de IMT, em que apenas estão previstos os atos de “venda”, de “permuta” e de “cessão”, não de qualquer ativo de uma empresa, mas antes da própria empresa ou de qualquer dos seus estabelecimentos.

O que permite concluir que, diferentemente de outras normas em que o fim prosseguido com os benefícios fiscais foi diverso, o legislador privilegiou aqui a alienação do conjunto dos ativos da empresa insolvente ou de qualquer dos seus estabelecimentos tendo em vista proteger a sua continuação e a sua laboração noutra titularidade.

O elemento histórico pode também estar presente com a análise da evolução das normas que antecederam a versão atual do preceito em análise.

E, neste tocante, o que se constata é que o CIRE foi aprovado ao abrigo da Lei de autorização legislativa n.º 39/2003, de 22 de Agosto, que autorizava o Governo a “isentar de imposto municipal de sisa (antecedente do IMT) a venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus ativos”, tendo o mesmo utilizado parcialmente tal autorização ao isentar apenas a venda, permuta ou cessão da empresa e dos seus estabelecimentos, excluindo a venda, permuta ou cessão dos seus ativos enquanto tais.

Ora, ao utilizar apenas parcialmente a referida autorização legislativa, o Governo poderia ser acusado, como se fez consignar no acórdão de 30/05/2012 e como os requerentes invocaram na sua fundamentação, de não ter “respeitado o sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República em desrespeito da credencial parlamentar que lhe foi concedida”.

Não vamos entrar na apreciação desta argumentação que apenas poderia fazer algum sentido quando foi proferido o acórdão de 30/05/2012 mas que, depois da publicação do artigo 234.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, deixou de ter qualquer relevância uma vez que a própria Assembleia da República, ao manter, nessa parte, a redação do n.º 2 do artigo

270.º que o Governo lhe tinha anteriormente dado, sanou, pelo menos para o futuro, qualquer vício e qualquer objeção que se pudesse imputar à publicação inicial da norma em causa.

Sendo assim, se alguma conclusão há a retirar da evolução histórica da redação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE é a de que, pelo menos depois da lei 66-B/2012, o ato de alienação isolada dos ativos imobiliários de uma empresa insolvente não beneficia da isenção de IMT prevista no citado preceito legal, sendo óbvio que esse tipo de atos não foi acolhido na versão em vigor à data em que ocorreu a transmissão que deu origem às liquidações impugnadas”.

Mais recentemente, o processo arbitral n.º 649/2015-T decidiu no mesmo sentido do processo acabado de citar, acentuando, quanto aos objetivos do CIRE, que “*embora se mantenha a preocupação com a recuperação das empresas, põe-se agora o acento tónico na necessidade de satisfazer os créditos dos que se encontram na actividade, realçando que o interesse público na viabilização das empresas insolventes deve ser objecto de decisão pelos mesmos credores, e que apesar de o CIRE ter acentuado o interesse dos credores em verem satisfeitos os seus créditos, nada parece indicar que se tenha pretendido alargar o âmbito da isenção, em “outras situações” previstas no n.º 2 do art. 270º (e diversas das previstas no n.º 1 do art. 270º, referentes a transmissão para os próprios credores), em que os bens da empresa serão vendidos a terceiros, dando-lhes a possibilidade de obter vantagens adicionais por encontrarem situações de colapso de empresas, aproveitando-se de despojos, e sem que isso signifique a manutenção da actividade empresarial (nem do devedor nem do credor)”.*

Eis, pois, as razões que, em meu entender, justificariam uma decisão diferente.

O árbitro,

(Joaquim Silvério Mateus)