

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 136/2016-T**

**Tema: IS - caducidade do direito de ação; isenção; artigo 269.º do CIRE**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

- 1.1. A..., S.A., com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ..., com sede na Av. ..., n.º..., ...-... Lisboa (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 07.03.2016, um pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2015..., apresentada pela Requerente como reacção ao acto de liquidação adicional de Imposto do Selo (de ora em diante “IS”), respeitante à verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”), no valor de € 1.200,00 (mil e duzentos euros) que lhe foi comunicada pelo Ofício ... de 30.09.2014 do Serviço de Finanças de ....., relativo a prédio por si adquirido, como adiante melhor se verá, e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestação tributária.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada

pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 21.03.2016, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. B... e Dra. C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 20.05.2016.
- 1.5. No mesmo dia 20.05.2016 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional e bem assim para juntar aos autos cópia do respectivo processo administrativo.
- 1.6. No dia 22.06.2016 a Requerida apresentou a sua resposta.

## **B – Posição da Requerente**

- 1.7. A Requerente adquiriu por adjudicação, nos termos do art.º 164.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (“CIRE”), por €150.000,00 (cento e cinquenta mil euros), no âmbito da processo de insolvência de D... (a “Insolvente”) identificado pelo n.º 5.246/13.9 TBVNG – que corria termos no 1.º juízo cível do Tribunal Judicial de ..., o prédio urbano sito na Rua ..., Habitação..., n.º..., ...,

freguesia de..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º..., e inscrito na matriz predial sob o artigo..., a que se refere o “auto de abertura e aceitação de propostas” anexa ao seu pedido como documento n.º 2, cujo teor se tem por reproduzido (de ora em diante designado “Prédio”).

- 1.8. A venda do Prédio à Requerente foi efectuada pelo administrador de insolvência, no próprio processo de insolvência, no exercício dos poderes que lhe são conferidos por lei, tendo aproveitado da isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (de ora em diante designado “IMT”) prevista no n.º 1 do art.º 8.º do respectivo Código (de ora em diante designado “CIMT”).
- 1.9. Entende a Requerente que as isenções de IMT e de IS são automáticas, não dependendo de posterior reconhecimento por parte da administração fiscal, cabendo ao administrador de insolvência confirmar os respectivos pressupostos, sendo esta conclusão autorizada por uma interpretação histórica e sistemática do art.º 269.º do CIRE.
- 1.10. Sustenta ainda a Requerente que o art.º 269.º do CIRE isenta de IS a dação em cumprimento dos bens da empresa e a cessão de bens aos credores, desde que prevista em planos de insolvência, de pagamentos ou recuperação ou efectuada no âmbito da liquidação da massa insolvente. Na leitura que faz a Requerente, a alínea d) da referida disposição isenta a cedência de bens do devedor aos credores, independentemente do título pelo qual a cessão é efectuada.
- 1.11. Não obstante este entendimento, foi a Requerente notificada da liquidação de IS referida em 1.1., (e não também de IMT), tendo o documento de cobrança sido anexado ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 3, cujo teor se tem por reproduzido, a qual se baseou no art.º 1.º do Código do Imposto do Selo e na verba 1.1 da TGIS.

- 1.12. Contra a liquidação de IS referida em 1.1. reagiu a Requerente apresentando no dia 13.02.2015 reclamação graciosa, que veio a ser indeferida por despacho de 02.12.2015.
- 1.13. A exigência de juros indemnizatórios, uma vez que a Requerente pagou, no dia 16.10.2014, prestação tributária a seu ver ilegal, está prevista no art.º 43.º da Lei Geral Tributária.

### **C – Posição da Requerida**

- 1.14. A Requerida, na sua resposta, defende-se por excepção, considerando que a Requerente não impugna verdadeiramente o indeferimento da reclamação graciosa a que incidentalmente alude, não lhe apontando qualquer vício nem tendo o cuidado de a juntar aos autos, limitando-se a impugnar o acto de liquidação n.º ... de 2014, cuja data limite pagamento é 16.10.2014, pelo que o pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo.
- 1.15. Por impugnação, entende a Requerida que a aquisição do Prédio feita pela Requerente não está isenta de IS já que a alínea e) do art.º 269.º do CIRE não abrange aquisições feitas a insolventes que sejam pessoas singulares e não exerçam uma actividade industrial, comercial ou agrícola.

### **D – Conclusão do Relatório e Saneamento**

- 1.16. Por requerimento de 19.07.2016, veio a Requerente pronunciar-se sobre a alegada caducidade do direito de acção, reiterando ter ficado claro, logo no pedido de

pronúncia arbitral, que o objecto do pedido era a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa que apresentara.

- 1.17. Por despacho de 20.09.2016 o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que se previu pudesse ter lugar até ao dia 07.11.2016, tendo elas prescindido do direito de apresentar alegações.
- 1.18. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.19. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.20. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação mediatamente posta em crise.
- 1.21. O processo não padece de qualquer nulidade. Porém, a excepção de caducidade do direito de acção alegada pela Requerida impõe que dela se trate de imediato, já que a apreciação do mérito da causa ficará prejudicada caso se lhe dê provimento.

## **2. A excepção de caducidade do direito de acção**

Entende a Requerida que a Requerente não impugna verdadeiramente o indeferimento da reclamação graciosa a que incidentalmente alude, não lhe apontando um único vício, limitando-se a impugnar o acto de liquidação n.º ... de 2014, cuja data limite pagamento era 16.10.2014, pelo que o pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo. Ora, a caducidade do direito de acção, a ser procedente, importa a absolvição da Requerida da instância.

Contudo, não parece ao tribunal arbitral disputável ter a Requerente identificado o indeferimento da reclamação graciosa como o objecto imediato do seu pedido de pronúncia arbitral. Pede expressamente a declaração de ilegalidade desse indeferimento, a qual se funda na invalidade do acto de liquidação que lhe subjaz. Não há dúvida de que a Requerente identifica no seu pedido, com a exigível nitidez, o processo de reclamação graciosa por si apresentado, o desfecho desse mesmo processo e o acto de liquidação com o qual não se conforma e que deu origem à dita reclamação graciosa<sup>1</sup>.

Assim, porque se está verdadeiramente a apreciar a validade do indeferimento da reclamação graciosa pela Requerente apresentada, o que não dispensará, já se sabe, a avaliação da legalidade do acto de liquidação que a motivou, falece a excepção de intempestividade do pedido deduzida pela Requerida, estando, pois, o tribunal arbitral em condições de apreciar o mérito da causa.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

3.1.1. Dão-se por provados os factos referidos em 1.7., 1.8., 1.11. e 1.12..

3.1.2. A Requerente era credora da Insolvente.

---

<sup>1</sup> Depois da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente veio juntar aos autos cópia da reclamação graciosa que apresentou e do respectivo despacho de indeferimento, sendo certo de que estes documentos integram o processo administrativo que a Requerida tinha o dever de trazer ao conhecimento do tribunal nos termos do n.º 2 do art.º 17.º do RJAT.

3.1.3. O Prédio, à data da aquisição pela Requerente, não pertencia a empresário individual que exercesse actividade industrial, comercial ou agrícola, em cuja empresa ele estivesse integrado.

3.1.4. A Requerente pagou a liquidação referida em 1.1. no dia 16.10.2014, no valor de €1.200,00 (mil e duzentos euros), como se comprova pelo documento anexo ao pedido de pronúncia arbitral como doc. 3.

### **3.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

### **3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados.

## **4. Matéria de direito**

### **4.1. Questões a decidir**

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo, duas:

- a) A de saber se a aquisição do Prédio, tendo sido realizada no âmbito do processo de insolvência de não empresário e de não titular de empresa em cujo activo o Prédio se integrasse, está ou não isenta de IS nos termos do disposto no artigo 269.º do CIRE; e
- b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente com a consequente anulação da liquidação de IS mediatemente contestada, a Requerente,

no âmbito do presente processo arbitral poderá obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente à quantia por si entregue para satisfação da prestação tributária por esta ilegalmente exigida.

#### **4.2. A isenção do IS e o art.º 269.º do CIRE**

##### **a) Geral**

Pela Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, a Assembleia da República autorizou o Governo a aprovar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, revogando o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência. No n.º 2 do art.º 9.º do diploma de autorização pode ler-se:

2 — Fica ainda o Governo autorizado a isentar de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes actos, desde que previstos em plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:

- a) A emissão de letras ou livranças;
- b) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos da insolvência;
- c) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;
- d) A constituição de nova sociedade ou sociedades;
- e) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;



f) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens.

Consequentemente, e sem ferir a referida autorização legislativa, o art.º 269.º do CIRE, sob a epígrafe “Benefício relativo ao imposto do selo”, dispõe o seguinte:

Estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes atos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:

- a) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência;
- b) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;
- c) A constituição de nova sociedade ou sociedades;
- d) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;
- e) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens;
- f) A emissão de letras ou livranças.

O n.º 49 do preâmbulo do diploma que aprova o CIRE, respeitante aos benefícios fiscais, adianta que “mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais”. Ora, os benefícios relativos ao IS estavam anteriormente previstos no art.º 120.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (“CPEREF”), no âmbito das providências de recuperação da empresa, cuja redacção era a seguinte:

Estão isentas de imposto do selo, quando a ele se encontrassem sujeitas, as seguintes providências de recuperação da empresa:

- a) A emissão de letras ou livranças nos termos do artigo 71.º;
- b) A constituição da nova sociedade, prevista no n.º 1 do artigo 80.º;
- c) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos, previstas na alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º, bem como no n.º 1 do artigo 100.º;
- d) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital, previstos no n.º 2 do artigo 88.º, bem como nos n.ºs 1 e 2 do artigo 100.º;
- e) A dação em cumprimento de bens da empresa e a 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;
- f) A realização de operações de financiamento, o traspasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens, previstos, respectivamente, nas alíneas b), c), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 101.º.

Como se vê, os actos referidos no art.º 269.º do CIRE a que respeitam os benefícios em causa são precisamente os mesmos que se previam nas várias alíneas do art.º 120.º<sup>2</sup> do CPEREF.

**b) A alínea d) do art.º 269.º do CIRE**

A Requerida centra a sua defesa na interpretação da alínea e) do art.º 269.º [correspondente à alínea f) do art.º 120.º do pretérito diploma]. Já a Requerente parece igualmente invocar a favor da sua pretensão o disposto na alínea d) do referido art.º 269.º [correspondente à alínea e) do art.º 120.º do pretérito diploma] ao sustentar que “o art.º 269.º do CIRE (...) isentaria de imposto a dação em cumprimento dos bens da empresa e a cessão de bens aos credores, desde que prevista em planos de insolvência, de pagamentos ou recuperação ou efetuada no âmbito da liquidação da massa insolvente” (art.º 31.º do pedido de pronúncia arbitral), para logo concluir que “basta para a isenção”, deste modo, a cessão de bens, que não têm de ser da empresa, estar prevista em plano de insolvência, de pagamentos ou recuperação e que seja efetuada aos credores” (art.º 32.º do pedido de pronúncia arbitral).

Ora, a cessão de bens aos credores é uma figura jurídica precisa, prevista, desde logo, no art.º 831.º do Código Civil:

“Dá-se a cessão de bens aos credores quando estes, ou alguns deles, são encarregados pelo devedor de liquidar o património deste, ou parte dele, e repartir entre si o respectivo produto, para satisfação dos seus créditos”

Como bem explicam os Profs. Pires de Lima e Antunes Varela, “a *cessio bonorum* evita a execução forçada, com os seus prejuízos, ou a declaração de insolvência ou falência do

---

<sup>2</sup> Vide LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3.ª ed., Quid Iuris, Lisboa, 2015, págs. 918 e seg..

devedor”<sup>3</sup>. Não era também ignorada pelo CPEREF, que a ela se referia expressamente no art.º 93.º.

Não é, pois, mau grado o que refere a Requerente, mecanismo que se vê tenha sido usado no processo de insolvência no âmbito do qual a Requerente adquiriu o Prédio<sup>4</sup>, razão por que não fará sentido admitir a aplicabilidade da alínea d).

### **c) A alínea e) do art.º 269.º do CIRE**

Resta-nos então considerar a eventual aplicação da alínea e) do art.º 269.º do CIRE e importa que nos centremos na “venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa”, actos que estariam isentos de IS, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Parece resultar do texto da norma a que vimos fazendo referência que a isenção de IS é dispensada apenas às vendas de elementos do activo de empresas, o que exclui, *a contrario*, as vendas de bens que não integrem o activo de empresas, nomeadamente os bens que seja propriedade de pessoas singulares, não empresários ou titulares de empresas. Interpretação diversa, ainda que defensável do ponto de vista do direito a constituir, não tem arrimo no teor literal do preceito vigente, pelo que não pode ser acolhida.

Vale a pena atentar na doutrina a este propósito expendida no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25.09.2013, prolatado no processo n.º 866/13:

---

<sup>3</sup> Vide FERNANDO ANDRADE PIRES DE LIMA e JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, vol. II, 3ª ed., Coimbra Editora, 1986, pág. 119.

<sup>4</sup> Note-se, aliás, que “a dação em cumprimento e a cessão de bens aos credores não podem ter lugar no âmbito da liquidação da massa insolvente” segundo explicam DAVID SEQUEIRA DINIS e LUÍS BÉRTOLO ROSA, *A Isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis nas Vendas e Permutas em Processo de Insolvência*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 75, n.ºs 1 e 2, Jan – Jun 2015, pág. 476, nota 17.

“No caso está apenas em causa saber se a venda de um bem imóvel, que não pertence a uma empresa nem estava destinado ao exercício de actividade empresarial alguma, mas que era propriedade de uma pessoa singular e com destino a habitação, não havendo notícia da sua afectação a actividade empresarial alguma, pode beneficiar de isenção de IS em razão de ter sido efectuada num processo de insolvência. A resposta, a nosso ver, não pode ser senão negativa, pois a hipótese não é subsumível à previsão da alínea e) do art. 169.º do CIRE, que se refere exclusivamente à venda de «*elementos do activo da empresa*».”

Assim, conclui o douto acórdão que “I - De acordo com o disposto no art. 269.º, alínea e), do CIRE, ficam isentas de IS as vendas de «*elementos do activo da empresa*». II - Assim sendo, a referida isenção não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação que pertence a pessoa singular, não bastando para beneficiar daquela isenção o facto de se tratar de actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, antes havendo de demonstrar-se que o bem vendido integra o activo de uma empresa”.

Idêntico entendimento foi sufragado pelas decisões do CAAD proferidas nos processos 649/2015-T e 13/2016-T, sendo esta, como se disse, também a posição do tribunal arbitral.

#### **4.3. Dos juros indemnizatórios**

O acto impugnado, como se procurou demonstrar, não padece de qualquer ilegalidade. Assim, não se verificam os pressupostos para que haja lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

### **5. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a excepção de caducidade do direito de acção invocada pela Requerida;

- b) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada, mantendo-se, portanto, o acto de liquidação de IS que lhe deu origem;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.200,00 (mil e duzentos euros).

## **7. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Lisboa, 7 de Novembro de 2016

O Árbitro

---

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.