

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 321/2016-T

Tema: IMT - Isenção - Aquisição de imóveis em processo de insolvência.

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. A. Sérgio de Matos e Dr. Ricardo Marques Candeias, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-09-2016, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA., NIPC..., (abreviadamente designada de "Requerente"), com sede na Rua..., n.º..., ...-...Lisboa, veio ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou "RJAT") apresentar um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("IMT") n.º..., no valor de € 63.641,50, e à condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") no reembolso da quantia indevidamente paga com respeito a esta liquidação, acrescida dos devidos juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 01-07-2016.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 31-08-2016, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 15-09-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 03-06-2015 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes não apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Não há obstáculos à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A Requerente adquiriu em 20-06-2014 pelo valor total de € 979.100,00, os seguintes prédios, destinados a lotes de terreno para construção, todos da União das freguesias de ... e ..., Concelho de ... (Algarve):
 - 1 - Pelo valor de € 182.500,00, prédio no Sítio ..., Lote..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;
 - 2 - Pelo valor de € 122.600,00, prédio no Sítio..., Lote..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;
 - 3 - Pelo valor de € 123.800,00, prédio no Sítio..., Lote..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;
 - 4 - Pelo valor de € 137.000,00, prédio no Sítio..., Lote..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;

-
- 5 - Pelo valor de € 137.800,00, prédio no Sítio..., Lote ..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;
- 6 - Pelo valor de € 137.900,00, prédio no Sítio..., Lote ..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;
- 7 - Pelo valor de € 137.500,00, prédio no Sítio ..., Lote ..., ..., inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo n.º...;
- Os prédios foram adquiridos com isenção de IMT nos termos do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, no processo de insolvência da sua anterior proprietária B..., S.A., de que a Requerente era credora;
 - A Autoridade Tributária e Aduaneira, em 04-03-2016, notificou a Requerente nos termos que constam do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:
Os prédios foram adquiridos com isenção de IMT nos termos do artigo 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, mas que não pode usufruir deste benefício pois só podem estar isentas de IMT as transmissões de bens imóveis integradas na universalidade do estabelecimento ou empresa, o que não se verifica nesta situação pois o alienante (B... SA) tinha outros bens imóveis. Se vai exercer o direito de audição, a petição escrita deverá ser enviada para este Serviço de Finanças, fazendo referência ao ofício acima indicado.
 - Na sequência da notificação, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IMT com o n.º..., no valor de € 63.641,50, que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
 - Em 15-03-2016, a Requerente pagou a quantia liquidada, acima referida (documento n. 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - Em 09-06-2016, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

Está em causa apreciar a legalidade do acto de liquidação que assentou no entendimento de a isenção prevista no artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas não é aplicável à aquisição de imóveis efectuada pela Requerente, no âmbito de um processo de insolvência, à empresa que foi declarada insolvente.

Entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira que *«só podem estar isentas de IMT as transmissões de bens imóveis integradas na universalidade do estabelecimento ou empresa, o que não se verifica nesta situação pois o alienante (B... SA) tinha outros bens imóveis»*.

A questão que é objecto do presente processo é saber se a isenção referida tem apenas aplicação nos casos referidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira de transmissão de imóveis no âmbito da transmissão do estabelecimento ou abrange também as aquisições individualizadas de imóveis da insolvente.

Para artigo 270.º deste Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas estabelece o seguinte:

Artigo 270.º

Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

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.

Resulta da matéria de facto fixada que a Requerente adquiriu imóveis no âmbito da liquidação da massa insolvente da B..., S.A., pelo que a situação será potencialmente enquadrável no n.º 2 deste artigo.

As dúvidas interpretativas advêm da falta de clareza do texto deste n.º 2, mais concretamente quanto a saber se a referência a venda se reporta apenas à venda da empresa ou de estabelecimentos nela integrados ou abrange quaisquer imóveis.

Como refere a Requerente, o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre esta questão, designadamente nos acórdãos de 30-05-2012, processo n.º 0949/11, e de 17-12-2014, processo n.º 01085/13 (¹), tendo decidido que estão «*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*

¹No acórdão de 03-07-2013, processo n.º 765/13, o Supremo Tribunal Administrativo não decidiu esta questão, embora lhe faça referência.

de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente».

Como se refere neste último aresto:

«Porém, os bens que integram a massa insolvente são os bens do património da empresa declarada insolvente e nenhuns outros pertencentes a outra pessoa singular ou colectiva. Por definição, os bens que são vendidos em processo de insolvência são bens do insolvente ou que, pelo menos, que foram tidos como tal. Não há qualquer venda de bens diversos dos que integravam o património do insolvente. O legislador para garantir que assim é prevê mesmo um procedimento de reclamação para a restituição e separação de bens destinado a separar da massa os bens de terceiro indevidamente apreendidos, ou aqueles de que o insolvente não seja pleno e exclusivo proprietário, ou sejam estranhos à massa ou insusceptíveis de apreensão para a massa – artº 141º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas-.

Além disso no capítulo da liquidação do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas encontram-se indicações claras e precisas dos bens que podem ser vendidos nessa liquidação e daqueles que deverão ser temporária ou definitivamente excluídos da venda, só se liquidando no processo de insolvência o direito que o insolvente tenha sobre bens de que é contitular – artº 159º -, não se procedendo à venda dos bens de titularidade controversa até ao transito em julgado da sentença que defina a titularidade do direito de propriedade relativamente a esses bens – artº 160º.

O processo de insolvência é – artº 1º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – um processo de execução universal cujo fim é a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência destinado a promover a recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não for possível, a liquidar o património do devedor insolvente com a subsequente repartição do produto obtido pelos credores. A massa insolvente abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo e ainda aqueles cuja impenhorabilidade não seja absoluta e sejam voluntariamente apresentados

pelo devedor – artº 46º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - pelo que se não consegue conceber que haja bens que integrando a massa insolvente de uma empresa declarada insolvente possam ser integrados numa categoria de bens sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento.

Pode ler-se no ponto 49 do preâmbulo do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas que se mantém, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais. Tal como analisado no ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Maio de 2012, proferido no proc. 949/11, olhando o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, - artºs 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, e no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que:

«Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...).».

Pode admitir-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, o governo decidiu excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo-a apenas nos casos de venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento, em desrespeito pelo sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito dessa autorização legislativa que lhe foi conferida.

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.

O n.º 1 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas concede a isenção de IMT às transmissões de bens imóveis efectuadas em cumprimento de:

- 1. plano de insolvência*
- 2. plano de pagamentos*
- 3. plano de recuperação*

desde que tais transmissões tenham por fim uma das seguintes situações:

- a. constituição de nova sociedade ou sociedades*
- b. realização do capital social de nova sociedade ou sociedade*
- c. realização do aumento do capital social da sociedade devedora*

ou decorram de:

- i. dação em cumprimento de bens da empresa*
- ii. cessão de bens aos credores.*

O nº 2 deste artigo, não repete a isenção que estatuiu no nº 1, estende-a para as pessoas que, exteriores ao processo de insolvência porque não são os credores que adquiriram os bens, a empresa insolvente que viu aumentado o seu capital social, ou a empresa que se formou a partir deste processo, estes, já contemplados no nº 1 do artº 270º, mas àqueles que adquiram bens imóveis unitariamente considerados ou integrados na aquisição global ou parcial da empresa.

Creemos que o nº 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas deverá ser interpretado, tendo em conta o que acaba de expor-se, sem necessidade de qualquer interpretação extensiva, respeitando o seu texto, o fim que visa alcançar, as diversas variantes do processo de insolvência constantes do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a lógica sistemática deste diploma, como conferindo isenção de IMT, aos seguintes actos:

- 1. Venda*
 - 2. Permuta*
 - 3. Cessão*
- . da empresa*
- . ou de estabelecimentos dessa empresa,*

desde que qualquer um desses actos esteja ou integrado no âmbito de

- 1. plano de insolvência*
- 2. plano de pagamentos*
- 3. plano de recuperação,*

ou seja, praticado no âmbito de da liquidação da massa insolvente.»

Para além de esta interpretação, permitida pelo teor literal do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, ser manifestamente a que se sintoniza com a teleologia da modalidade de isenção identificada, que é incentivar as aquisições de bens da empresa insolvente, no caso em apreço a venda foi efectuada a uma credora empresa insolvente (como a Requerente refere no documento que consta da página 19 do processo administrativo, afirmação que não é questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira), pelo que se está perante uma situação cuja substância económica é essencialmente idêntica à das situações de dação em cumprimento de bens da empresa ou de cessão de bens aos credores, que estão expressamente previstas na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo 270.º, como casos de isenção de IMT.

Por isso, nos casos em que a venda é efectuada a credores da empresa insolvente, a substância económica, a que o artigo 11.º, n.º 3, da LGT manda atender na interpretação das normas de incidência tributária (²), sempre imporia que se entendesse que se trata de situações abrangidas pela isenção, pelo que, a não se enquadrar a situação no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, ela sempre caberia, por interpretação extensiva no n.º 1 do mesmo artigo.

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação do artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, que justifica a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 2015).

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios, tendo-se provado que pagou a quantia liquidada de € 63.641,50.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro*

² São normas de incidência, em sentido lato, as que *«definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação»* (SOARES MARTINEZ, Direito Fiscal, 7.ª edição, página 126; Em sentido idêntico, pode ver-se e NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, volume II, página 56).

Neste sentido, são normas de incidência as que determinam os sujeitos activo e passivo da obrigação tributária, as que indicam qual a matéria colectável, a taxa e os benefícios fiscais.

imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

No caso em apreço, o erro que afecta a liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que praticou o acto de liquidação por sua iniciativa.

Por isso, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia que pagou (artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) e a juros indemnizatórios desde a data do pagamento da quantia, 15-03-2016, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IMT n.º..., datada de 14-03-2016, no valor de € 63.641,50;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a quantia paga pela Requerente acrescida de juros, à taxa legal, desde a data do pagamento até o reembolso da quantia paga.

6. 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 € **63.641,50**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 01-11-2016

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(A. Sérgio de Matos)

(Ricardo Marques Candeias)