

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 368/2016-T

Tema: IMT - aquisição de imóvel em processo de insolvência.

Decisão Arbitral

Requerentes: A..., SA

Requerida: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I – RELATÓRIO

1. Pedido

A..., SA, contribuinte n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, de ora em diante designada como Requerente, apresentou, em 05-07-2016, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA de ora em diante designada como Requerida, com vista a:

- A declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela Requerente contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis n.º ...
- A anulação do mesmo acto de liquidação;
- A condenação da requerida à restituição à Requerente dos montantes de imposto indevidamente pago, acrescido dos competentes juros indemnizatórios;

A Requerente alega, no essencial e com relevância para a decisão da causa, o seguinte:

- A Requerente adquiriu, no âmbito de processo de insolvência de pessoa singular, o bem imóvel inscrito na matriz predial sob o artigo ... da união de freguesias de ... e ...;
- A Administração Fiscal considerou que esta aquisição não podia beneficiar da isenção prevista no artigo 270º, nº 2 do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE), por não se tratar de transmissão da universalidade de imóveis de uma empresa insolvente;
- Tendo o processo de insolvência, como principal finalidade a satisfação dos credores, tal finalidade poderá ser concretizada quer através da liquidação integral do património dos devedores quer através da manutenção da actividade e consequente reestruturação da empresa insolvente;
- Nos termos do artigo 270º, nº 1 do CIRE, beneficiam de isenção de IMT as operações de transmissões de imóveis efectuadas no âmbito de qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação desde que:
 - i) Se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;
 - ii) Se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;
 - iii) Decorram de actos de dação em cumprimento de bens da empresa, bem como da cessão dos bens aos credores.
- De acordo com o nº 2 do mesmo preceito, 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;
- Assim, conclui-se que estão também isentas de IMT as aquisições onerosas de bens imóveis que se consubstanciem em qualquer dos seguintes actos:
 - i) Venda
 - ii) Permuta

- iii) Cessão da empresa ou de estabelecimento desta desde que:
- o acto se encontre integrado num plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação;
 - seja praticado no âmbito da liquidação da massa insolvente
- Deste modo, a isenção de IMT é concedida, por um lado, no âmbito de operações de aquisição integral ou parcial de empresa objecto do processo de insolvência, e por outro lado a actos de aquisição de bens imóveis isoladamente considerados, realizados na fase de liquidação do activo da mesma;
 - Atenta a intenção expressa do legislador, no preâmbulo do diploma que aprova o CIRE, de manutenção dos regimes existentes no anterior Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, impõe-se o entendimento de que se mantêm compreendidos no escopo de isenção de IMT as operações de alienação de elementos do activo da empresa no âmbito da liquidação da sua massa insolvente;
 - E assim resulta evidente que a operação de aquisição do bem imóvel em análise beneficia da isenção consagrada no artigo 270º, nº 2 do CIRE;
 - O Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou se sobre a questão em análise pronunciando-se no sentido do entendimento aqui propugnado pela Requerente nomeadamente no processo 1085/13, concluindo-se aí que a isenção estabelecida no artigo 270º, 2 do CIRE se estende a quem adquire bens imóveis unitariamente considerados ou integrados na aquisição global ou parcial da empresa;
 - No processo 949/11, o STA chama à colação a lei de autorização legislativa na base da aprovação do CIRE, concluindo que, concedendo essa lei autorização ao governo para isentar e IMT as 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 elemento dos seus activos, não poderia o governo, no uso da autorização legislativa, restringir o âmbito da isenção.

- A jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários concorre igualmente no sentido do entendimento da lei propugnado pela Requerente, nomeadamente a decisão no processo 99/2015-T, em que se conclui que não se compreenderia que o legislador quisesse isentar de imposto do selo a transmissão de um imóvel que seja de um activo e, no entanto, considerasse que essa mesma transmissão está sujeita a IMT;

Quanto ao conceito de empresa (o qual é utilizado na norma do CIRE em análise):

- Nos termos do artigo 5º do CIRE, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica;
- A noção de empresa não é equiparável ao conceito de pessoa colectiva; E se a pessoa singular for empresária não há qualquer distinção entre o seu património privado e o património da empresa, uma vez que todo o património do devedor, incluindo o privado, responde pelas dívidas empresariais, sendo consequentemente abrangido pela insolvência;
- A jurisprudência considera que o legislador no artigo 5º do CIRE optou por um conceito amplo de empresa, não exigindo o carácter profissional; essencial é que se esteja perante uma organização de capital e trabalho, sendo determinante para o efeito o exercício de uma actividade de interesse económico;
- Daqui resulta que o referido preceito se aplica às empresas inseridas numa pessoa colectiva bem como às empresas individuais, em que o empresário é o comerciante em nome individual, que explora uma actividade económica sob a forma empresarial;
- Como tal, a isenção de IMT prevista no nº 2 do artigo 270º do CIRE afigura-se igualmente aplicável às aquisições de bens imóveis realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente de pessoas singulares, que actuem na qualidade de empresários em nome individual.
- Termos em que a impugnada liquidação de IMT deve ser considerada ilegal.

2. Resposta da Requerida

Na sua Resposta, a Requerida alega, resumidamente, o seguinte:

- O actual n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) prevê 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»;
- Esta isenção, já anteriormente prevista, abrange todos os actos integrados no âmbito de planos de insolvência, ou de pagamentos, ou de liquidação da massa insolvente, com a reserva, no entanto, de, caso o objecto da transmissão isenta ser a empresa ou o estabelecimento e não, um ou dois bens do seu activo;
- A redacção anterior do n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) previa assim, como se transcreve: «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.»;
- No âmbito da interpretação da redacção anterior do n. 2 do artigo 270.º do CIRE, encontramos o que dispõe a Jurisprudência, nomeadamente no acórdão proferido no Rec 765/13 pelo STA em 03/07/2013, e que diz: *«Pode, é certo, defender-se que, na perspectiva do legislador do CIRE, as diferenças quanto ao âmbito da isenção de IMT relativamente à que existia no CPEREF para a SISA não se afiguraram como essenciais, daí que não lhes haja feito qualquer referência particular. É que, designadamente em matéria fiscal, nem sempre o preâmbulo dos diplomas espelha com rigor o respectivo conteúdo, não sendo sequer inédito que incluam menções que o articulado da lei infirma (cfr. no que respeita à SISA/IMT o Acórdão deste Supremo Tribunal de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 499/10). E pode, também, defender-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, na matéria que nos ocupa, o Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo 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.”

- De onde, se pode perfeitamente aceitar, que na interpretação do espírito do legislador, que apesar da autorização legislativa ter sido mais permissiva, o legislador quanto à situação em causa apenas pretendeu manter a isenção no caso da transmissão da universalidade de bens associados ao exercício da actividade económica da empresa;
- Da análise das duas redacções do n.º 2 do referido artigo, verifica-se que o legislador apenas acrescentou a isenção referente às transmissões da empresa ou de estabelecimentos desta, integrados no âmbito de planos de recuperação de empresas;
- Acresce ainda que o facto de o preâmbulo do CIRE dispor que quanto aos benefícios fiscais, se mantêm essencialmente os previstos no CPEREF, quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, não tem qualquer relevância interpretativa do art. 270º, n.º 2, pois “essencialmente” não se confunde, na verdade, com “exclusivamente”;
- Nessa medida, não pode inferir-se da apontada frase do preâmbulo, a ideia de que o CIRE teria pretendido manter a totalidade dos benefícios fiscais do CPEREF;
- Segundo a doutrina expressa no pedido de pronúncia arbitral, o legislador do CIRE estaria vinculado a utilizar a totalidade da autorização legislativa concedida pelo art. 9º da lei de autorização;
- Assim, o art. 9º, n.º 3, dessa Lei autorizaria o Governo a isentar de IMT um conjunto especificado de transmissões onerosas de bens imóveis, entre as quais a venda, permuta ou cessão da empresa ou estabelecimento e a venda, permuta ou cessão dos activos da empresa ou estabelecimento.
- Pelo que, ao limitar a isenção apenas às transmissões de bens imóveis efectuadas no âmbito da venda, permuta ou cessão da empresa ou estabelecimento, o legislador teria ultrapassado os limites, entendidos como o sentido e alcance, da autorização legislativa concedida;

- A verdade é que, caso o sentido da autorização legislativa fosse o que é sustentado pelo mencionado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, ou seja de que a autorização legislativa apenas poderia ser utilizada em bloco e nunca parcialmente, teria tal intenção de estar expressa na Lei no 39/2003, o que não foi o caso;
- Ao autorizar o Governo apenas a aprovar um conjunto de benefícios fiscais no âmbito dos processos de insolvência e recuperação de empresas, a Assembleia da República concedeu-lhe a possibilidade de aprovar em bloco todos esses benefícios fiscais, aprovar apenas uma parte ou então pura e simplesmente não utilizar a autorização legislativa;
- A autorização legislativa não é uma imposição absoluta de legislar, ao contrário do que erroneamente sustenta o mencionado Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. A vinculação do legislador ordinário à autorização legislativa concedida pela Assembleia da República não é absoluta, abrangendo apenas o seu limite temporal de duração. O Governo não pode utilizar a autorização legislativa após a sua caducidade, nem pode adular ou ultrapassar o sentido e alcance da norma legal autorizante.
- Caso a autorização legislativa conceda ao Governo habilitação para aprovar um conjunto de benefícios fiscais, o Governo pode optar pela aprovação de apenas uma parte deles e não da totalidade, sem que, pelo facto, viole o sentido e alcance da autorização legislativa.
- Relativamente ao princípio da interpretação “conforme à Constituição” a que recorre o referido Acórdão do STA, o mesmo não justifica a conclusão da invalidade das liquidações impugnadas.
- Caso o art. 270º, nº 2, do CIRE fosse efectivamente inconstitucional, a única consequência lógica, em virtude de ser a única compatível com o texto constitucional, seria a legalidade da liquidação em virtude da inaplicabilidade de uma norma sobre benefícios fiscais aprovada a descoberto de qualquer autorização legislativa concedida pelo Parlamento.

- Nesse caso, a norma concedente do benefício fiscal estaria, na verdade, afectada de inconstitucionalidade orgânica.
- De referir, a propósito, que a pretensa inconstitucionalidade orgânica está completamente ultrapassada com a redacção dos arts. 16º, nº 1, e 270º, nº 2, do CIRE conferida pelo art. 234º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2013.
- Em especial, esse art. 234º deu nova redacção ao art. 270º, nº 2, do CIRE, que passaria a dispor estarem isentos os actos de venda, permuta ou cessão do estabelecimento ou empresa integrados no âmbito de planos de insolvência, pagamentos ou recuperação da massa insolvente.
- A questão da pseudo-inconstitucionalidade orgânica da anterior redacção ficaria, assim, ultrapassada pelo facto de a nova redacção ter sido introduzida pela Assembleia da República;
- Nos termos do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Fevereiro de 1997, recurso nr. 20733, não pode ser considerada válida uma interpretação da lei que, mesmo conforme à Constituição, viole as regras que imperativamente lhe forem aplicáveis, ultrapassando o teor literal da norma a aplicar.
- A conformidade com a Constituição da solução alcançada não garante, assim, a validade da interpretação das normas tributárias – é indispensável que sejam igualmente observados na actividade interpretativa os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis fiscais.
- Desde que a interpretação escolhida obtenha na lei um mínimo suporte literal ainda que imperfeitamente expresso (art. 9º, nº 2, do Código Civil), não é incompatível com o nº 1 do presente preceito a doutrina da “interpretação conforme à Constituição”.
- No caso em apreço, estamos perante a aquisição de um imóvel, ainda que em processo de insolvência, mas que não pertence a uma empresa nem estava destinado ao exercício de actividade empresarial alguma, mas que era propriedade de uma pessoa singular, aparentemente com destino a habitação, donde não estão reunidos os

pressupostos legalmente previstos para a isenção de IMT em razão da sua transmissão de ter sido efectuada num processo de insolvência.

- Esta é a interpretação que resulta da leitura da norma em apreço e que corresponde ao espírito do legislador, sendo que de acordo com o n.º 3 do art. 9º do Código Civil: «Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.»
- Por tudo o supra exposto, falecem os argumentos do Requerente, no que respeita à interpretação a fazer da disposição legal aqui em análise;
- O alienante, a quem o Requerente adquiriu o imóvel, é um sujeito passivo singular que desde 2010 cessou a actividade de comissionista, pelo que, forçoso é concluir que não é um comerciante e que estamos perante um contribuinte singular.
- Sucede, que, não se vê que tenha estado no espírito do legislador abranger na isenção de imposto do selo a aquisições de bens no âmbito de processos de insolvência de pessoas singulares.
- Razão pela qual, fazer uma interpretação diferente da aqui propugnada, e conceder nas aquisições às pessoas singulares os mesmos benefícios em termos de isenção de IMT, que são concedidos nas aquisições no âmbito de processos de insolvência de empresas, essa sim, será uma interpretação desconforme ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa.
- Cumpre ainda salientar, que a AT, se encontra vinculada quer ao princípio da legalidade, quer às orientações internas emanada pela AT.
- E, sobre esta questão, existe uma informação vinculativa no Processo ... – IVE n.º..., com despacho concordante, de 24/03/2009, da Subdirectora-Geral dos Impostos da Área do Património, que confirma o parecer da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso, no qual se conclui pelo seguinte: «A aplicação dos benefícios fiscais do art. 270.º n.o 2, do C.I.R.E. depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento

vendidos, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.»

- Resulta assim evidente que a aquisição não teve como finalidade prosseguir a mesma actividade, o que não poderia acontecer porque a aquisição envolveu a compra de um imóvel de um sujeito passivo singular e que não exerce actividade comercial.
- Ou seja, a venda de imóveis a empresa, isoladamente, não está, assim, abrangida pela isenção disposta no n.º 2 do art.º 270.o do CIRE, nem a venda de imóvel pertencente a sujeito passivo singular insolvente, estando por consequência, sujeita a IMT nos termos gerais.

3. Tramitação subsequente

Por despacho de 21 de Fevereiro de 2017, após obtida a anuência das Partes, o Tribunal determinou a prescindência da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAMT e de alegações.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 21-09-2016, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n-º 1, als. a) e b) do RJAMT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD).

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAMT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não foram identificadas nulidades no processo.

III – QUESTÕES A DECIDIR

A questão a decidir é a de saber se a isenção de IMT prevista no artigo 270º do CIRE se aplica à aquisição de uma fracção de prédio urbano através de adjudicação em processo de insolvência quando o alienante insolvente seja uma pessoa singular.

IV – FACTOS PROVADOS

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- Em 1-12-2013 a Requerente adquiriu, através de adjudicação em processo de insolvência, a B..., a fracção ... do prédio urbano inscrito na matriz predial da união das freguesias de ... e ... sob o artigo ...;
- O alienante era, à data, insolvente;
- O alienante esteve registado para efeitos fiscais como “comissionistas”, entre 2-10-2009 e 6-10-2010, tendo sido enquadrado pela Autoridade Tributária, para efeitos de IRS, na categoria B – rendimentos profissionais;
- Após esse período e até à data da aquisição objecto de tributação em IMT o alienante não foi registado como titular de rendimentos empresariais ou profissionais;
- Em 27-12-2013, a Requerente entregou a declaração modelo 1 do IMT, tendo-lhe então sido reconhecida isenção de IMT e de Imposto do Selo sobre a operação, ao abrigo dos artigos 270º, n.º 2 e”, 269º, l. e) do CIRE;
- Em 20-10-2015, a Autoridade Tributária liquidou, sobre a operação de aquisição, IMT no valor de 620 euros e Imposto do Selo no valor de 496 euros, a aquisição ter sido feita um particular e não a uma “empresa”;
- Em 18-02-2016, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IMT;
- Em 7-4-2015 a Autoridade Tributária indeferiu a reclamação graciosa;

- Foi instaurado, em Fevereiro de 2016, processo de execução fiscal para cobrança coerciva da dívida, tendo a Requerente pago a dívida, no valor de 620 euros, e um acrescido no valor de 29,27 euros.
- A fracção de prédio adquirida encontra-se descrita como “afecta a habitação”.

V - FUNDAMENTAÇÃO

1. Quadro legal

O artigo 121º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-lei n.º 132/93, de 23 de Abril, dispunha, em matéria de isenções fiscais:

(...)

2 - Estão ainda isentas de imposto municipal da sisa as transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa, que decorram:

(...)

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

Em 2004 o referido código foi substituído pelo actual Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-lei n.º 53/2004, de 18 de Março.

No preâmbulo deste diploma, lê-se:

49 - Mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, bem como à indicição de infracção penal.

Este diploma foi aprovado ao abrigo de uma lei de autorização legislativa (Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto) que dizia:

Artigo 9º

(...)

3 — 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:

- 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 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.*

Na versão primitiva do diploma o artigo 270º dizia 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 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.

Actualmente, após alteração introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o artigo 270º do CIRE diz 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 atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

2. A problemática da aplicabilidade da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270º à aquisição de imóveis isolados

Tem sido discutido se a isenção do n.º 2 do artigo 270º do CIRE se aplica quando esteja em causa a aquisição, não de uma empresa ou estabelecimento na sua globalidade mas de um

ou mais imóveis isolados, integrados no activo da empresa insolvente e no âmbito do processo de insolvência.

Sobre esta questão há que destacar os seguintes pontos:

- A lei (nº 2 do artigo 270º) fala, efectivamente, apenas em venda de *empresa ou de estabelecimentos desta*;
- A lei de autorização legislativa, ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, essa sim, no seu artigo 9º nº 3, autorizava o Governo a estabelecer isenção de sisa na *venda, da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus activos*, sendo portanto, na sua letra, claramente diferente do actual artigo 270º, nº 2 do CIRE.

A jurisprudência, maioritariamente, tem considerado que a isenção prevista no nº 2 do artigo 270º se deve aplicar nas aquisições de imóveis que estejam integrados no património das empresas objecto do processo de insolvência.

Um dos primeiros acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo a afirmar esta doutrina foi o acórdão de 17-12-2014, proferido no processo nº 1085/13, em que o Tribunal fundamentou como se segue a sua interpretação.

“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 nº 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.

Cremos 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.”

Posteriormente, o Tribunal reiterou a sua posição nos acórdãos:

- STA, 2ª secção, acórdão de 18-11-2015, proc. nº 1067/15, em que lê:

“A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”

- STA, 2ª secção, acórdão de 16-12-2015, proc. nº 1345/15, em que se lê:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

- STA, 2ª secção, acórdão de 20-01-2016, proc. nº 1350/15

“A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art. 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”

- STA, 2ª secção, acórdão de 1-03-2016, proc. n.º 788/14

Assim constitui já jurisprudência consolidada desta secção que, não sendo clara a redacção do n.º 2 do art. 270.º do CIRE, deverá 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 de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente» (cfr., entre outros, para além do já citado Acórdão 949/11, os Acs. de 03-07-2013, recurso 0765/13, de 17.12.2014, recurso 01085/13, de 11.11.2015, recurso 968/13, de 18.11.2015, recursos 01067/15 e 0575/15, respectivamente, de 16 de Dezembro de 2015, recurso 1345/15, e de 20 de janeiro de 2016, recurso 1350/15, todos in www.dgsi.pt).

Mais recentemente, o Tribunal reiterou a sua doutrina nos acórdãos: STA, 2ª secção, acórdão de 15-02-17, proc. n.º 793/16; STA, 2ª secção, acórdão de 01-02-17, proc. n.º 724/16; STA, 2ª secção, acórdão de 25-01-17, proc. n.º 1159/16;

3. Relevância da jurisprudência citada para o caso sub judice

Como já referimos, o n.º 2 do artigo 270º do CIRE, isenta de IMT, literalmente, a aquisição – seja por venda, permuta ou cessão – de empresa ou de estabelecimentos desta, integrados (a empresa ou o estabelecimento) no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Não fala, efectivamente, na aquisição de bens isolados, sejam eles imóveis ou móveis.

No entanto, o Supremo Tribunal Administrativo tem defendido que a isenção é também aplicável quando a aquisição tem por objecto, não uma empresa, não um estabelecimento de uma empresa, mas um ou mais bens pertencentes ao activo de uma empresa.

Em todos os casos decididos pela Supremo Tribunal com base nesta doutrina, o que está em causa é a venda de bens imóveis integrados no património de uma sociedade comercial, no âmbito de processo de insolvência. Como se sabe, a sociedade comercial é forma jurídica de uma empresa. Ou seja, embora as empresas possam ser juridicamente tituladas através de várias formas jurídicas, em relação às sociedades comerciais não se questionam que se trata sempre de empresas. Portanto, em todos os casos em que, até hoje, o Tribunal aplicou a sua doutrina, o que estava em causa era a aquisição de imóveis integrados no património de empresas.

E não apenas é isso o que resulta da matéria de facto mas os próprios termos em que o Tribunal formula a sua doutrina indicam que a mesma é aplicável à situação de aquisição de bens integrantes do património de uma empresa, quando diz aquele Tribunal que “a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art. 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.” O Tribunal frisa, deixa claro, que aplica esta doutrina quando se trata da aquisição de bens que são *elementos do activo de empresas*.

Não se discute que as empresas podem ser tituladas por comerciantes em nome individual.

Também não se vai contra a opinião de Menezes Leitão, da qual se vale a Requerente, de que, “se a pessoa singular for empresária, não há qualquer distinção entre o seu património privado e o património da empresa, uma vez que todo o património do devedor, incluindo o privado, responde pelas dívidas empresariais, sendo conseqüentemente abrangido pela insolvência.”

A doutrina de Menezes Leitão não é mais do que uma consequência do princípio geral de que o património do devedor constitui garantia geral dos credores, princípio que só sofre as restrições expressamente estabelecidas por lei ou negócio jurídico, como é o caso da responsabilidade limitada de certas formas de sociedade.

Mas cremos que Menezes Leitão diz mais do que o que realmente quer dizer, quando afirma que não há qualquer distinção entre o património pessoal e o património

empresarial do empresário em nome individual e a prova disso é que o próprio Autor fala em “património pessoal” e o “património da empresa”. O empresário em nome individual tem uma empresa e possui bens que estão afectos a essa empresa. Esses bens constituem o “património da empresa” do empresário em nome individual, por contraposição ao seu património pessoal. O que não existe é isolamento do património pessoal em relação às dívidas geradas na actividade empresarial.

Ora, no caso presente, para aplicarmos a doutrina do Supremo Tribunal Administrativo, teríamos de indagar se o bem imóvel em causa estava integrado no “património da empresa” do empresário em nome individual.

A própria Requerente coloca equaciona a questão exactamente nestes termos quando diz:

Artigo 37º:

*“(...) atenta a intenção expressa do legislador relativamente à manutenção dos regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, impõe-se, por conseguinte, sufragar, o entendimento que se encontram compreendidos no escopo da isenção de IMT, prevista no nº 2 do artigo 270º do CIRE, as operações de alienação de **elementos do activo da empresa** no âmbito da liquidação da sua massa insolvente”.*

Artigo 38º:

“Do que ficou expendido resulta evidente que a operação de aquisição do bem imóvel em análise no presente pedido, realizada pelo Requerente, se encontra abrangida pelo âmbito de aplicação do nº 2 do artigo 270º do CIRE e que, como tal, beneficia mesma legitimamente da isenção de IMT ali consagrada (...).

Resumindo, a Requerente alega que, porque o nº 2 do artigo 270º do CIRE é aplicável à aquisição de um activo de uma empresa no âmbito da liquidação da sua massa insolvente, é o mesmo aplicável à aquisição realizada por si.

A pretensão da Requerente tem, portanto, como pressuposto, que a sua aquisição teve como objecto um bem que é “elemento do activo” de uma empresa.

A Requerente, para ver provida a sua pretensão, tinha o ónus de alegar e provar estes pressupostos de facto: que o alienante tinha, à data da abertura do processo de insolvência, uma empresa; que o bem alienado era elemento do activo dessa empresa.

Ora, a Requerente não prova estes factos e, mais do que isso, nem sequer os alega.

Do que é possível retirar do probatório, o imóvel em causa era uma fracção autónoma com afectação habitacional, conforme vem especificado nos factos dados como provados. O alienante, por sua vez, estava inscrito para efeitos fiscais como titular de rendimentos da categoria B, sim, mas com rendimentos profissionais e não empresariais.

O artigo 3º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares diz:

1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com actividades mencionadas na alínea anterior; (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

Desta distinção entre tipos de rendimentos da categoria B resulta já com alguma clareza que nesta categoria se incluem rendimentos empresariais (os da al. a) e rendimentos profissionais (os da al. b).

O artigo 28, porém, consagra taxativamente esta distinção, ao dizer:

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:"

Não há dúvida, pois, que a lei fiscal distingue, dentro da categoria B, os rendimentos empresariais e os rendimentos profissionais.

Pode dizer-se, e com inteira razão, que esta distinção da lei fiscal não é relevante para a interpretação do CIRE, importando considerar outros elementos.

O artigo 5º do CIRE tem uma definição de empresa para efeitos da aplicação do seu regime, muito vaga, mas que parece apontar também para a não inclusão no conceito de uma pura actividade profissional, ao dizer que “considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica”.

E finalmente, no plano da linguagem comum, também não se confunde o exercício de uma actividade empresarial com o exercício de uma actividade profissional.

O alienante do imóvel era “comissionista” e estava colectado como auferente de rendimentos profissionais. Nada permite concluir que o alienante tinha uma empresa.

Assim sendo, não consideramos provado nem que o alienante fosse empresário à data da abertura do processo de insolvência nem que a fracção autónoma alienada, com afectação habitacional, fosse parte do activo de uma qualquer empresa. Factos que, de resto, a Requerente não alega, como estava obrigada para sustentar a sua posição.

Em suma, na ausência da alegação e prova, por parte da Requerente, de que o imóvel adquirido se encontrava integrado no património de uma empresa, há que concluir que a questão a decidir nos presentes autos é a questão de saber se a isenção do artigo 270º, nº 2 se aplica à aquisição, no âmbito de um processo de insolvência, de um imóvel que não faz parte do activo de uma empresa.

Em face, por um lado, do teor literal do artigo 270º, nº 2 e, por outro, da doutrina do Supremo Tribunal Administrativo sobre o âmbito desta isenção, há que responder negativamente a essa questão, com a consequente conclusão de que a isenção do nº 2 do artigo 270º do CIRE não se aplica à aquisição sobre a qual incidiu a liquidação de imposto impugnada.

V – DECISÃO

Temos em que o Tribunal decide não declarar a ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis impugnada, negando provimento à pretensão da Requerente.

Valor da utilidade económica do processo: Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 649,27 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, fixa-se o montante das custas em 306,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 15 de Março de 2017

O Árbitro

(Nina Aguiar)