

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 521/2016-T

Tema: IMT – Imposto do Selo – benefícios fiscais – aquisição em processos de insolvência.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 26 de Agosto de 2016, ao A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., n.º..., freguesia de ..., ...-... Porto, vem, nos termos dos artigos 1.º e 2.º, nº1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e do artigo 99.º do CPPT aplicável *ex vi* artigo 10.º, nº2, c) do RJAT, apresentar Pedido de Pronúncia arbitral sobre o acto de liquidação emitido pelo Serviço de Finanças de Amadora ..., referente ao Imposto do Selo no montante de € 912,00 (novecentos e doze euros), declarando-se nula ou anulando-se a liquidação de imposto¹ e ordenando o reembolso da quantia indevidamente paga, acrescida dos juros indemnizatórios. Juntou, para além da procuração forense, sete documentos.

2. No Pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro tendo sido por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, designada como árbitro único a signatária, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.

3. O tribunal arbitral ficou constituído em 18 de Novembro de 2016.

¹ No Pedido final a Requerente refere-se ao IMT mas, pelo conjunto do Pedido de pronúncia arbitral, e apesar de referir diversas vezes a sua posição relativamente também ao IMT, conclui-se, até pelo valor da liquidação objecto do Pedido, que se tratou de lapso, e que o presente processo tem por objecto a apreciação da legalidade da liquidação de Imposto do Selo.

4. A Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) enviou, em 21 de Dezembro de 2016, a sua Resposta e o processo administrativo (PA).

5. O Tribunal dispensou, com anuência das Partes, a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e concedeu o prazo de dez dias para alegações sucessivas (apresentadas em 1 de Março e 17 de Março de 2017), e indicou como data limite para prolação da decisão final o termo do prazo de seis meses previsto no artigo 21º do RJAT. Instada ainda a Requerente a esclarecer certas partes do Pedido, não respondeu, pelo que se decide com base na respectiva interpretação pelo tribunal.

6. O Pedido de Pronúncia

A Requerente sustenta, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- Notificado em 8 de Outubro de 2015 pelo Serviço de Finanças de Amadora -..., para pagar Imposto do Selo no montante de € 912,00 referente à aquisição, em 13 de Janeiro de 2014, por € 114.000,00, da fracção autónoma designada pela letra “E”, destinada a habitação, do prédio urbano identificado nos autos, no âmbito dos processos de insolvência de B... e C..., a correr no Tribunal Judicial de Leiria, o Requerente pagou o referido imposto mas apresentou, em 11 de Março de 2016, reclamação graciosa do acto de liquidação.
- Previamente à aquisição, o Requerente apresentara perante o competente Serviço de Finanças a declaração para liquidação de IMT e Imposto do Selo (IS), tendo sido emitidos comprovativos certificando que a transmissão em causa se encontrava isenta de IMT, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.
- A reclamação graciosa foi indeferida com o fundamento de que *“Para efeitos de isenção de IMT, prevista no n.º 2 do art.º 270 do CIRE, só 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”*, estando portanto em causa a interpretação do referido n.º 2 do artigo 270.º do CIRE: saber se no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, a isenção de IMT abrange apenas a transmissão de bens imóveis, cuja alienação ocorra em virtude de se estar a vender ou permutar ou ceder a empresa ou estabelecimento em que o imóvel (transmitido) se integra, ou, alternativamente, se essa isenção abrange (também) os imóveis transmitidos por venda ou

permuta, quando não integrados na venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimento.

- A segunda interpretação será a correcta, até porque se o objectivo do legislador fosse isentar de IMT apenas as transmissões dos imóveis afectos às empresas, teria referido que apenas gozava de isenção de IMT a transmissão de imóveis quando integrados na venda, permuta ou cessão da empresa ou estabelecimento.
- O legislador, ainda no âmbito do CPREF, reviu a posição dos credores privilegiados, levando a que *“deixassem de ser invocáveis no processo falimentar os privilégios mais significativos do Estado e das Autarquias Locais* e com a consciência de que era necessário *“dar exemplo de participação no sacrifício comum.*
- Os incentivos (na alínea c) do n.º 2 do seu art.º 121 do CPREF e n.º 2 do art. 270º do CIRE) são uma compensação, face ao sacrifício comum e solidariedade social na protecção da posição dos que, por insolvência dos seus devedores, vêem perdida ou fortemente reduzida a probabilidade de recebimento dos seus créditos e ameaçada a sua própria solvência.
- Assim, o Estado também perdeu privilégios, quer na reclamação de créditos e quanto às receitas, designadamente com a isenção do IMT, mantida no CIRE (n.º 49 do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18/03). Se a transmissão de imóveis em sede de liquidação da massa insolvente ou de planos de insolvência ou de pagamentos fosse sujeita a IMT, o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE contrariaria o n.º 49 do referido Preâmbulo, não tendo cabimento a interpretação da AT de que é mais penalizante para o Estado dificultar a reentrada no mercado dos activos das massas insolventes, em especial, pelo seu significado económico, dos bens imóveis, e o retardar a satisfação (possível) de credores, eles mesmos, em regra, com problemas graves de liquidez.
- Por outro lado, interpretar o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE no sentido de que apenas as transmissões de imóveis inseridas na transmissão de empresa ou seu estabelecimento estão isentas de IMT, não é uma interpretação conforme à Constituição (cita acórdão do STA, de 30 de Maio de 2012).
- A liquidação de IMT funda-se numa norma interpretada de forma inconstitucional, com violação do n.º 2 do art.º 165.º da CRP, sendo anulável também por isso.
- Não se tendo constituído qualquer facto tributário, o pagamento é ilegal e inexigível, sendo o acto em análise nulo e de nenhum efeito por falta de atribuições legais para criação de

impostos ou contribuições especiais não permitidos por lei (artigo. 133º/2/a) e d) do CPA e artigos 103º/2 e 165º/1/i) da CRP).

- O acto impugnado – a liquidação decorrente da aplicação pretensamente indevida ao Requerente do benefício de isenção de Imposto do Selo prevista na alínea e) do artigo 269º do CIS (artigo 10º Pedido) - enferma assim de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, pelo que foram frontalmente violados o art. 268º/3 da CRP, os arts. 124º e 125º do CPA e o art. 77º da LGT. O acto de liquidação em análise é assim nulo e de nenhum efeito, pois, a quantia exigida não tem qualquer fundamento legal ou factual (art. 77.º da LGT e art. 99.º/c do CPPT; cfr. art. 133.º do CPA).
- A quantificação do facto tributário em análise suscita fundadas dúvidas, pelo que sempre o acto impugnado deverá ser anulado, *ex vi* dos arts. 99.º/1/a) e 100º do CPPT.
- A Administração Tributária violou as legítimas expectativas e garantias da Demandante anteriormente constituídas, e o princípio da confiança e segurança jurídica ínsitos ao princípio do Estado de Direito, além de ter violado os princípios da legalidade tributária, da proibição da retroactividade da lei fiscal e da certeza e segurança jurídica previstos, entre outros, nos artigos 12.º da LGT, 12.º do CC e 103.º n.º 3 da CRP.
- A AT induziu em erro o Demandante quando reconheceu a isenção do IS a liquidar previamente à celebração da escritura pública, verificando-se violação do princípio da boa-fé (n.º 2 do artigo. 59.º da LGT e n.º 2 do art. 266.º da C.R.P), implicando anulação por preterição de formalidade legal, violação dos princípios da colaboração e boa-fé nos termos *supra* referidos (art. 59.º da LGT, e art. 99.º/d do CPPT; *cfr.* art. 7.º do CPA⁶ e n.º 2 do art. 266.º da C.R.P).
- A revogação da isenção tratando-se de um acto constitutivo de direitos, só poderia ser concretizada no prazo de 1 ano após ter sido concedida (arts. 136º, 141º, nº 1, do CPA e 58.º do CPTA aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea c), da LGT e art. 2.º, alínea d), do CPPT (Acórdão do STA de 15.05.2013).
- Em face do exposto, o Demandante tem, por força da liquidação cuja anulação ora se requer, direito à restituição do valor indevidamente pago, acrescido dos juros legais desde a data do pagamento até à sua efectiva devolução.

7. A Resposta

A Requerida respondeu, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- A interpretação do Requerente de que a aquisição do prédio em causa nos autos, efectuada no âmbito da liquidação de determinada massa insolvente, está abrangida pela isenção de IS prevista na al e) do 269º do CIRE não tem qualquer suporte legal.
- Resulta provado nos presentes autos que os insolventes -B..., e C...- a quem o Requerente adquiriu o imóvel, são pessoas singulares, tendo o primeiro apresentado declaração de cessação de actividade profissional, categoria B, em 22.05.2008.
- A redacção actual da al e), do artigo 269.º do CIRE prevê que estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrassem sujeitos, só 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.
- Esta isenção abrange assim todos os actos integrados no âmbito de planos de insolvência ou de pagamentos, ou de liquidação da massa insolvente, com a reserva de o insolvente ser uma empresa ou estabelecimento.
- No que toca à interpretação da redacção anterior do n.º2 do artigo 270º do CIRE, o entendimento jurisprudencial é uniforme no sentido de que terá de tratar-se de bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não os bens imóveis de pessoas singulares, com a única justificação de fazerem parte de um processo de insolvência (no mesmo sentido Acórdão do STA, de 03.07.2013, proferido no Rec 765/13)
- Caso o legislador tivesse pretendido alterar o sentido da lei, podê-lo-ia ter expressamente concretizado no art.º 234º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 que alterou a referida norma, mas não o fez, apenas acrescentando a isenção referente às transmissões da empresa ou de estabelecimentos desta, integrados no âmbito de planos de recuperação de empresas.
- 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 tendo qualquer relevância interpretativa do art. 270º, nº 2, não se confundindo “essencialmente” com “exclusivamente”.
- No referido preâmbulo (que de resto não tem força legislativa directa) o legislador não quis dizer que todos os benefícios fiscais do CPEREF foram mantidos pelo CIRE, mas sim que este manteve a maioria dos benefícios fiscais consagrados no CPEREF, ou se se quiser, o

seu núcleo fundamental.

- O Acórdão do STA citado pelo Autor no Pedido não tem aplicação ao caso dos presentes autos em que o insolvente é uma pessoa singular e não uma empresa, independentemente de estar em causa a aquisição de um imóvel ou a universalidade de bens da massa insolvente, sendo essa a questão controvertida naquele aresto.
- Caso o art. 269º, al e), do CIRE fosse inconstitucional, como pretende o Autor, a única consequência lógica seria a ilegalidade da liquidação em virtude da inaplicabilidade de uma norma sobre benefícios fiscais aprovada e descoberto de qualquer autorização legislativa concedida pelo Parlamento, mas a pretensa inconstitucionalidade orgânica encontrar-se-ia completamente ultrapassada com a redacção do art 269º, al e), 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 suma, a liquidação impugnada é legal e conforme a Constituição, não se mostrando violados os múltiplos princípios constitucionais que o Autor se limitou a invocar na douta Petição Arbitral, sem que, contudo, tivesse logrado demonstrar qualquer inconstitucionalidade.
- No caso em apreço está em causa a aquisição de um imóvel que, ainda que em processo de insolvência, não pertence a uma empresa nem estava destinado ao exercício de qualquer actividade empresarial, sendo propriedade de pessoa singular e destinada a habitação, pelo que não se encontram reunidos os pressupostos legalmente previstos para beneficiar da isenção de IS em razão da sua transmissão ter sido efectuada num processo de insolvência de pessoa singular (neste sentido cita, acórdãos do STA 3 de Julho de 2013, proc. n.º 765/2013, e de 25 de Setembro de 2013, proc. n.º 866/13, e decisões nos processos arbitrais n.º s 200/2015-T, 649/2015-T, 558/2015-T, 136/2016-T e 106/2016-T).
- Quanto à invocação da ilegalidade da revogação do benefício fiscal, por violação dos artigos 140.º e 141.º do CPA, não se verificando os pressupostos legais para o Autor poder beneficiar da isenção de IS, nos termos da alínea e) do art. 269º do CIRE, a administração tributária não podia deixar de liquidar o imposto devido, desde que respeitado o prazo de caducidade, que, no caso dos impostos de obrigação única, como o é o Imposto de Selo, é contado da data em que o facto tributário ocorreu (cfr. art. 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT).
- O presente pedido de pronúncia deve ser julgado improcedente, com absolvição da

Requerida do pedido, com todas as consequências legais.

8. Objecto do pedido

A questão jurídica fundamental objecto dos autos é a legalidade da liquidação de Imposto do Selo efectuada pela AT relativamente à aquisição pela Requerente de um imóvel no âmbito de um processo de insolvência dos proprietários do mesmo prédio, tratando-se de saber se a referida aquisição se encontra abrangida pela isenção prevista na alínea e) do artigo 269º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

Para além da errada interpretação do artigo 269º do CIRE, há que apreciar a imputação ao acto de liquidação de diversos vícios que o inquinariam de ilegalidade e inconstitucionalidade: falta de fundamentação da liquidação, violação do prazo previsto para revogação de actos constitutivos de direito, violação de diversos princípios do Estado de Direito consagrados constitucionalmente (como legalidade, confiança, segurança, certeza, boa-fé).

Há ainda que emitir pronúncia sobre a invocada violação da proibição de retroactividade (artigo 103º, n.º 3, da CRP) e a irrevogabilidade do acto administrativo por decurso de prazo de um ano (artigo 141º, n.º1, do CPA e artigo 58º do CPTA).

9. Saneamento

O tribunal arbitral singular é materialmente competente, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas excepções.

Cumpre apreciar e decidir do mérito do pedido.

II Fundamentação

10. Factos provados

10.1. A entidade Requerente adquiriu a fracção autónoma designada pela letra “E”, destinada a habitação, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em, freguesia de ... e Município de Leiria, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o número ... e inscrito na matriz da União das freguesias de ... e ... sob o artigo ... (Doc. nº 2 junto com o Pedido e PA, fls. 22 a 26).

10.2. A aquisição referida no número anterior foi realizada por escritura pública de 13 de Janeiro de 2014, no âmbito dos processos de insolvência de B... e C..., respectivamente, a correr termos no 1.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Leiria, sob o n.º .../10... TBLRA e nº .../12... TBLRA, pelo preço de € 114.000,00 (cento e catorze mil euros), sendo outorgantes o administrador de insolvência, nessa qualidade, e os procuradores da Requerente (Doc. nº 2 junto com o Pedido e PA, fls. 22 a 26).

10.3. A Requerente apresentou perante o competente Serviço de Finanças a declaração (modelo. 1) para liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e do Imposto de Selo (IS), tendo sido emitido o documento datado de 6 de Dezembro de 2013, relativo ao facto tributário «31 - Aquisição de imóveis do Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais; aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa ou ao abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação» e descrevendo-se o bem «Prédio: U-...-E Concelho: LEIRIA Freguesia: UNIÃO DAS FREGUESIAS DE ... (...). Destino: Habitação» e quanto ao Imposto do Selo: «Benefícios: 101 - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas em Planos de insolvência ou de pagamentos ou no âmbito da liquidação da massa insolvente (Artº 269º do GIRE, aprovado pelo DL 53/04)» As liquidações de IMT (...) e de Imposto do Selo (...) foram de zero euros (doc. nº 3 junto com o Pedido e PA, fls. 28 e ss)².

²Quanto ao IMT consta: “**Benefícios:** 60 - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas no âmbito da liquidação da massa insolvente (Artº 270º, nº 2 do D-L 53/04)”.

10.4. A declaração referida no número anterior teve registo nº ... contendo indicação “data recepção:2013-12-06” e “responsabilidade: contribuinte” (“detalhe de declaração de liquidação modelo 1”, PA, fls. 19).

10.5. A Requerente veio a ser notificada, por ofício do Serviço de Finanças de Amadora..., «para, querendo, exercer o direito de audição (.....) no prazo de 20 dias (...) sobre o projecto de adicional ao registo nº..., de 6/12/2013 de IMT, da importância de 1355,93€ e de imposto do selo, da importância de 912,00€ (...)), ficando avisado que no caso de não exercício do direito de audição, seria o projecto convolado em definitivo, iniciando-se prazo para pagamento em 30 dias mediante guias a requerer e a falta de pagamento iniciaria-se contagem de juros de mora sendo extraída certidão para cobrança coerciva, sendo instaurado quanto a cobrança de imposto do selo, o processo de execução fiscal nº ...2016... (doc. nº 1 junto com o Pedido e PA, fls. 52 e 55, *documentos sem data de registo*)

10.6. Não foi exercido direito de audição, tendo-se seguido uma liquidação correctiva em declaração datada de 11 de Dezembro de 2015 (documento nº...), corrigindo liquidação anterior (registo IMT nº .../2013) em que fora atribuída isenção indevidamente e apurando imposto do selo a pagar no montante de € 912,00, porque “para efeitos de isenção de imposto de selo, prevista na alínea e) do artº269º do CIRE, só os atos de venda, permuta ou cessão de elementos de activos das empresas-entendidas como organizações complexas se poderão considerar abrangidas pela previsão legal” (PA, fls. 5 e 46).

10.7. A Requerente pagou o referido montante em 15 de Janeiro de 2016 mas, em 21 de Março de 2016, apresentou no Serviço de Finanças de Amadora -..., reclamação graciosa do acto de liquidação adicional e cobrança de IMT e Imposto do Selo, instaurada esta com o nº ...2016... (PA, fls. 7 a 14, 56 e ss).

10.8. A proposta de indeferimento, despachada em 8 de Junho de 2016 para audição prévia, foi, na ausência de resposta em audição, convolada em definitiva e objecto de despacho de indeferimento em 20 de Julho de 2016 e notificada por ofício de 22 de Julho de 2016 (PA, fls. 74 e 75).

10.9. O presente Pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 26 de Agosto de 2017.

11. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelas Partes, designadamente com o pedido de pronúncia arbitral e o processo administrativo.

12. Aplicação do direito

12.1. A situação de facto e normas aplicáveis

A Requerente é um banco que adquiriu uma fracção de prédio, destinada a habitação, a particulares, seus devedores, em processo de insolvência. Argumenta que os incentivos previstos na alínea c) do n.º 2 do art. 121.º do CPREF e n.º 2 do art. 270.º do CIRE) são uma compensação, face ao sacrifício comum e solidariedade social na protecção da posição dos que, por insolvência dos seus devedores, vêm perdida ou fortemente reduzida a probabilidade de recebimento dos seus créditos e ameaçada a sua própria solvência.

Nos presentes autos está em causa a aplicação do disposto no artigo 269.º, alínea e), do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, segmento da norma referente a benefícios “relativos a imposto do selo” relativamente a venda de elementos do activo da empresa, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.³

No caso dos autos a declaração modelo 1 efectuada pela Requerente no momento da aquisição do imóvel abrangeu também a aplicação da isenção de IMT prevista para “actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no

³ O artigo 269.º, sob a epígrafe, “Benefício relativo ao imposto do selo”, dispõe que «Estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrassem sujeitos, os seguintes actos, desde que previstos em planos de insolvência ou de pagamentos 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». (sublinhado nosso).

âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente” prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.⁴

As normas citadas estão inseridas no Título XIII do CIRE, respeitante a “Benefícios emolumentares e fiscais”, referindo-se o artigo 268.º a benefícios em sede de IRS e IRC.⁵ Correspondem aos artigos 118.º a 121.º (secção VI do Título II) do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril.

A actual alínea e) do artigo 269.º do CIRE reproduz o teor da alínea f) do artigo 120.º do CPEREF, enquanto o n.º 2 do art. 270.º do CIRE não é inteiramente coincidente com o teor do artigo 121.º do CPEREF, cujo n.º 2 dispunha que estavam ainda isentas de imposto municipal da sisa as transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa, que decorram “da autonomização jurídica de estabelecimentos comerciais ou industriais, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como de arrendamentos a longo prazo (...)” (alínea c) do n.º 2).

⁴ O artigo 270.º, referente a “Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”, prevê: «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 *de recuperação praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*» (sublinhado nosso, redacção dada pelo artigo 234.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro - OE para 2013, que introduziu o segmento em itálico).

⁵ O Artigo 268.º, referente a “Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas”, prevê: «1 - As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor. 2 - Não entram igualmente para a formação da matéria colectável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos. 3- O valor dos créditos que for objecto de redução, ao abrigo de plano de insolvência ou de plano de pagamentos, é considerado como custo ou perda do respectivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas».

As normas acima referidas têm suscitado interpretações divergentes, em especial no que se refere à aplicação da isenção de IMT concedida no n.º 2 do art. 270º do CIRE, dando lugar a discussões sobre se desse preceito se deve concluir que «quer a venda, quer a permuta, quer a cessão, ainda que *integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*, para que isentas de IMT terão de ter por objecto necessário a empresa ou estabelecimento desta, ou se (...) a referência à *empresa ou estabelecimentos desta* se refere apenas à cessão, estando compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente». (conforme questão colocada no Ac. do STA, de 30/05/2012, proc n.º 0949/11, sublinhado e realce nossos).

Mas esta questão não é a que se coloca nos presentes autos, em que o Pedido tem por objecto a liquidação de Imposto do Selo e não de IMT. Trata-se, pois, não da aplicação do artigo 270º, n.º 2, do CIRE mas da alínea e) do artigo 269º do mesmo Código, que prevê isenção de imposto do selo para “(...) 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” quando constituam actos previstos em planos de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

12.2. Âmbito dos benefícios fiscais concedidos pelo CIRE

A Requerente defende que a lei revela a intenção do Estado sacrificar direitos seus (privilégios creditórios, receitas fiscais) com vista a compensar o sacrifício dos credores que vêem os seus créditos apenas parcialmente satisfeitos. E esse objectivo justificaria que o Estado abdicasse da receita de IMT e Imposto do Selo em casos de aquisição de imóveis em processos de insolvência.

Considera-se aqui despicienda a análise da evolução legislativa – do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), aprovado pelo Decreto-

Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, ao Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março - sendo apenas de acentuar que o CIRE, embora tenha alargado a aplicação de processos de recuperação a devedores pessoas singulares, mantém-se, fundamentalmente, como um Código dirigido à solução de situações de incumprimento na actividade empresarial.

Por outro lado, é certo que, embora mantendo a preocupação com a recuperação das empresas, o CIRE colocou 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 ⁶. Mas o grosso da regulamentação é claramente dirigida a sujeitos da actividade empresarial ⁷ sendo identificadas as normas (inovadoras) relativas às pessoas singulares não comerciantes ⁸.

⁶ No preâmbulo afirma-se designadamente: «A vida económica e empresarial é vida de interdependência, pelo que o incumprimento por parte de certos agentes repercute-se necessariamente na situação económica e financeira dos demais. Urge, portanto, dotar estes dos meios idóneos para fazer face à insolvência dos seus devedores, enquanto impossibilidade de pontualmente cumprir obrigações vencidas. Sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efectivação dessa garantia, e é por essa via que, seguramente, melhor se satisfaz o interesse público da preservação do bom funcionamento do mercado. Quando na massa insolvente esteja compreendida uma empresa que não gerou os rendimentos necessários ao cumprimento das suas obrigações, a melhor satisfação dos credores pode passar tanto pelo encerramento da empresa, como pela sua manutenção em actividade. Mas é sempre da estimativa dos credores que deve depender, em última análise, a decisão de recuperar a empresa, e em que termos, nomeadamente quanto à sua manutenção na titularidade do devedor insolvente ou na de outrem. E, repise-se, essa estimativa será sempre a melhor forma de realização do interesse público de regulação do mercado, mantendo em funcionamento as empresas viáveis e expurgando dele as que o não seja (ainda que, nesta última hipótese, a inviabilidade possa resultar apenas do facto de os credores não verem interesse na continuação)». (cf. n.º 3 do preâmbulo). (n.º 6 do preâmbulo do DL 53/2004).

⁷ «A sujeição ao processo de insolvência de pessoas singulares e colectivas, tanto titulares de empresas como alheias a qualquer actividade empresarial, não é feita sem a previsão de regimes e institutos diferenciados para cada categoria de entidades, que permitam o melhor tratamento normativo das respectivas situações de insolvência. Conforme atrás referido a propósito do plano de insolvência, este será tendencialmente usado por empresas de maior dimensão. No tratamento dispensado às pessoas singulares, destacam-se os regimes da exoneração do passivo restante e do plano de pagamentos» (cf. n.º 44 do preâmbulo do DL 53/2004).

⁸ «O Código conjuga de forma inovadora o princípio fundamental do ressarcimento dos credores com a atribuição aos devedores singulares insolventes da possibilidade de se libertarem de algumas das suas dívidas, e assim lhes permitir a sua reabilitação económica. O princípio do *fresh start* para as pessoas singulares de boa-fé incorridas em situação de insolvência, tão difundido nos Estados Unidos, e recentemente incorporado na legislação alemã da insolvência, é agora também acolhido entre nós, através do regime da «exoneração do passivo restante». O princípio geral nesta matéria é o de poder ser concedida ao devedor pessoa singular a exoneração dos créditos sobre a insolvência que não forem integralmente pagos no processo de insolvência ou nos cinco anos posteriores ao encerramento deste» (cf. ponto 45 do preâmbulo do DL 53/2004).

Significa isto que se justifica a diferença de tratamento em termos de incentivos fiscais concedidos conforme se trate ou não de insolventes na actividade empresarial. É que ainda que atribuindo maior realce à vontade dos credores na insolvência de empresas, está em causa a renovação do tecido empresarial, com atribuição de responsabilidade aos credores no ajuizamento sobre a viabilidade económica das empresas em dificuldade.

Quando se trata de devedores pessoas singulares – por exemplo mutuários de crédito hipotecário para compra de casa de habitação face aos mutuantes, bancos – ainda que seja também relevante a necessidade de satisfação do interesse do credor, justificar-se-á que a lei atenda à diferente capacidade económica das partes e à possibilidade de reabilitação económica dos devedores (supra, nota 7), não estendendo as isenções fiscais a esses casos.

Essa diferença de tratamento de situações reflecte-se nas isenções concedidas nos artigos 269º e 270º do CIRE.

No Processo arbitral nº 649/2015-T, considerámos, mesmo no âmbito do IMT, que independentemente da posição que se tivesse quanto às divergências sobre a interpretação do nº 2 do artigo 270º do CIRE (ou seja as dúvidas supra referidas sobre a aplicação da isenção a transmissão de imóveis separadamente da empresa), sempre a aplicação do benefício previsto nesta norma respeita a bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não a bens imóveis de pessoas singulares com a única justificação de fazerem parte de um processo de insolvência (cita-se Acórdão do STA de 3 de Julho de 2013, no proc. nº 0765/13)⁹.

Quanto a isenção de Imposto do Selo, a alínea e) do artigo 269º do CIRE abrange expressamente actos de transmissão de imóveis de empresa, mas deixa claro que não há lugar a aplicação de isenção quando não se trata de imóvel pertença de uma empresa ou destinado ao exercício de actividade empresarial.

⁹ “(...) 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, independentemente da mesma pertencer a pessoa singular ou colectiva (entidade empresarial).”

Como decidido pelo Acórdão do STA proferido em 25 de Setembro de 2013, no proc. nº 866/13: «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.».

No mesmo sentido, cita-se ainda a decisão arbitral proferida no processo nº 13/2016-T onde se concluiu que «a alínea e) do artigo 269º do CIRE confere isenção de IS às vendas de elementos do activo de empresas, não se podendo aqui entender incluídas as vendas de bens de pessoas singulares, não empresários ou titulares de empresas, uma vez que tal não está previsto na norma em análise. (...) A norma em análise prevê clara e expressamente que a isenção de IS se aplica à “venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa” e não prevê que a isenção de IS se aplica à venda, permuta ou cessão de elementos detidos por pessoas singulares. Em consequência, *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*. Donde, a isenção de IS prevista na alínea e) do artigo 269.º do CIRE só se aplica relativamente a bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não a bens imóveis de pessoas singulares. »

Resulta do exposto que no caso dos presentes autos, em que está em causa a aquisição por um banco, num processo de insolvência de particulares, de um imóvel, destinado a habitação dos próprios e que não se encontrava afecto a actividade empresarial, a situação não é subsumível à previsão da alínea e) do artigo 269.º do CIRE, que se refere exclusivamente à venda de “elementos do activo da empresa”.

Assim, conclui-se que era devido Imposto de Selo, nos termos do artigo 1º, nº 1, do Código do Imposto do Selo e verba 1.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, não se verificando ilegalidade da liquidação, sob apreciação neste processo, que considerou não aplicável a isenção prevista na alínea e) do artigo 269º do CIRE.

12.3. Dos vícios imputados ao acto de liquidação – violação de princípios do Estado de Direito consagrados constitucionalmente, falta de fundamentação da liquidação e ilegalidade da revogação do acto

A imputação pela Requerente de inconstitucionalidade por violação do n.º 2 do art.º 165.º da CRP (citando o acórdão proferido pelo STA em 30 de Maio de 2012, proc. 949/11) apresenta-se-nos bastante desfasada do caso *sub judice*, já que só faria sentido se a presente liquidação derivasse da negação de aplicação de isenção de IMT prevista no artigo 270.º n.º 2 do CIRE a transmissões de imóveis separadamente da empresa insolvente, restringindo a aplicação desta norma à transmissão onerosa de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente¹⁰.

Mas no presente caso, como já supra desenvolvido, verifica-se que:

- Está em causa a liquidação não de IMT mas de Imposto do Selo (o artigo 269º do CIRE não levanta as dúvidas tratadas no Acórdão do STA citado);
- O processo de insolvência não respeita a empresa ou titulares de empresa mas sim a pessoas singulares;
- O imóvel adquirido não é de nenhuma empresa mas a habitação dos insolventes, sendo adquirente a entidade mutuante do respectivo empréstimo hipotecário.

Pelo que se considera serem completamente infundados os argumentos utilizados invocando a situação tão diversa a que se refere o Acórdão citado.

E também não se verifica qualquer violação de princípios do Estado de Direito

¹⁰ No Acórdão do STA referido pela Requerente, a invocação do artigo 165º da CRP, deve-se a ter considerado que “embora seja duvidoso que o legislador ordinário do CIRE tenha pretendido conferir à isenção de IMT prevista no n.º 2 do seu artigo 270.º o mesmo âmbito que tinha a anterior isenção de SISA prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF”, havia que respeitar o sentido e extensão da autorização ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º39/2003, de 22 de Agosto, cujo n.º 3 do artigo 9.º dispunha: «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 (...)». (sublinhado nosso).

consagrados na CRP, designadamente os da confiança, certeza, segurança, legalidade, boa-fé, não retroactividade.

Quanto à fundamentação da liquidação, verifica-se que esta foi efectuada segundo os trâmites legais, apresentando-se como suficiente e perfeitamente compreensível, assim como devidamente comunicada à Requerente, quer em processo de liquidação correctiva da inicial baseada na declaração do contribuinte, quer em processo gracioso de reclamação, não tendo a Requerente sentido necessidade de intervir nestes através do exercício do direito de audição prévia (factos provados 10.5 e 10.8).

Quanto à invocação de violação do princípio da retroactividade, a Requerente não explica exactamente em que consistiria, sendo certo que as normas objecto de interpretação e aplicação pela AT (verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do imposto do Selo e alínea i) do artigo 269º do CIRE) foram as vigentes ao tempo dos factos (transmissão em 13 de Janeiro de 2014).

Contudo, a Requerente parece relacionar a retroactividade com a questão da revogabilidade da isenção. A Requerente entende que, tendo sido inicialmente concedida isenção de Imposto do Selo, estaríamos perante um acto constitutivo de direitos, susceptível de revogação apenas no prazo de um ano (arts. 136º, 141º, nº 1, do CPA e 58.º do CPTA, aplicáveis *ex vi* art. 2.º, alínea c), da LGT e art. 2.º, alínea d), do CPPT) o que, não tendo acontecido, inquiriria a liquidação posterior (revogatório da liquidação inicial) de nulidade ou anulabilidade.

Mas esta interpretação da Requerente também não colhe a aceitação deste tribunal.

A favor da sua tese a Requerente cita Acórdãos do STA de 15 de Maio de 2013 e de 23 de Novembro de 2011.

No primeiro dos Acórdãos (STA, proc. 0566/12) estava em causa a revogação de uma isenção fiscal anteriormente reconhecida, relativamente ao IRS do ano de 2005, à luz do art. 37º, nº 3, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, (na redacção introduzida pelo Dec. Lei nº

198/01, de 3/7), que dispunha que “O Ministro das Finanças pode, a requerimento das entidades interessadas, conceder isenção de IRS relativamente aos rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro ao serviço daquelas, ao abrigo de contratos celebrados com entidades estrangeiras, desde que sejam demonstradas as vantagens desses contratos para o interesse nacional.” (*sublinhado nosso*).

E no segundo Acórdão (proc. 0590/11), o STA apreciou uma situação em que a administração tributária concedera isenção da contribuição autárquica por despacho de 7/10/2003, pelo período de 2002 a 2011, ao abrigo do artigo 42º-1, do EBF. Ou seja, trata-se de isenção de contribuição autárquica, prevista no EBF (sucessivamente artigos 52º, 42º e 46º), em que o reconhecimento da isenção, da competência do chefe de finanças da situação do prédio, estava igualmente dependente da apresentação de requerimento devidamente documentado.

De forma muito diferente, no caso dos autos, a aplicação dos benefícios fiscais constantes dos artigos 268.º a 270.º do CIRE apenas está dependente de reconhecimento prévio da Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito do SIREVE (cf. nº 2 do artigo 16º do CIRE)¹¹.

Assim, a alínea e) do artigo 269º do CIRE, objecto do presente processo, prevê um benefício fiscal automático, segundo a classificação contida no artigo 5º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)¹².

No caso da verificação automática “os benefícios não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente na lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos”, havendo, nesta medida, que preparar os Serviços no sentido de um desejável controlo desses benefícios fiscais automáticos, dando efectiva execução à parte final do nº 4 do art. 2º do

¹¹ Redacção dada pelo artigo 234.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro. O SIREVE (Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial), procedimento de natureza extrajudicial criado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de Agosto.

EBF¹³. A necessidade de controlo da legalidade e de quantificação da despesa fiscal implicam um conjunto de obrigações formais e instrumentais do sujeito passivo¹⁴. Os controlos têm, porém, que ser compatibilizados com a (desejada) crescente simplificação de procedimentos.

A liquidação do imposto sobre a transmissão onerosa de imóveis (Imposto do Selo e IMT) é da iniciativa dos interessados, obrigados a apresentar, em qualquer serviço de finanças uma declaração devidamente preenchida¹⁵.

Após as alterações introduzidas no Orçamento de Estado para 2009¹⁶, o artigo 23º do Código do Imposto do Selo passou a dispor no seu nº 4º “Tratando-se do imposto devido pelos actos ou contratos previstos na verba 1.1 da tabela geral, à liquidação do imposto aplicam-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMT”, pelo que se considera aplicáveis as regras de liquidação e de isenção previstas no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis (CIMT).

Com o OE para 2009, o artigo 19º, nº 1, do Código do IMT passou a prever a apresentação da declaração também por meios electrónicos, e no nº 3, então aditado, a obrigação de apresentação de declaração foi estendida às situações de isenção. E o artigo 10º do mesmo Código distingue de forma mais desenvolvida casos de isenções de reconhecimento prévio e de reconhecimento automático, incluindo no seu nº 8, as “isenções constantes de legislação extravagante ao presente código”, como isenções de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º.

¹² “Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento”.

¹³ Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, CTF nº 359, p. 137.

¹⁴ Exemplificando tipos de obrigações - declarativas, de liquidação e cobrança, do cálculo do imposto em dívida, de entrega no prazo prescrito na lei - Relatório do Grupo de Trabalho sobre Reavaliação dos Benefícios Fiscais, 2005, nº 198 Cadernos CTF.

¹⁵ O artigo 23º do Código do IS dispunha inicialmente: “A liquidação do imposto compete aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º” E o artigo 19º, nº1, do CIMT, na sua redacção inicial dispunha: “A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar uma declaração de modelo oficial, devidamente preenchida”.

¹⁶ Artigos 82º e 97.º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

E o artigo 43º do Código do IMT passou a prever, em consonância com o disposto no n.º 8 do artigo 10º, que havendo lugar a isenção, as entidades referidas no n.º 1 devem averbar a isenção e exigir o documento comprovativo que arquivam¹⁷.

Mas estas alterações não pretenderam, quanto a nós, criar um momento de liquidação pelos serviços a pedido dos contribuintes, configurando um **acto de concessão de benefício fiscal, um acto administrativo, de natureza tributária, constitutivo de direitos.**

Num Relatório sobre “Simplificação do Sistema Fiscal” elaborado pelo Grupo de Trabalho criado para o efeito por despacho de 20 de Abril de 2005, do Ministro de Estado e das Finanças, propunha-se, a propósito do CIMT, que se fosse mais longe nas simplificações introduzidas pelo novo Código designadamente quanto aos procedimentos de liquidação na transmissão onerosa de bens imóveis. Elogiava-se, em especial, o acolhimento na liquidação respeitante aos contratos de compra e venda, da possibilidade de o acto declarativo ser efectuado em *front office*, dispensando o contribuinte do preenchimento da respectiva declaração, sendo que essa mesma declaração será um *out put* do próprio sistema.¹⁸

Indo mais longe, o Grupo recomendava a evolução no sentido de as liquidações originárias do pagamento de IMT serem efectuadas nos próprios cartórios notariais evitando a deslocação dos contribuintes a duas instituições, uma para liquidar imposto e outra para efectuar a escritura pública. E atendendo a que todos os elementos que constam da Declaração modelo 1 do IMT constam do DUC, propunha ainda o Grupo de Trabalho, que se encarasse a hipótese de dispensa de apresentação da Modelo 1 do IMT, enquanto *out put* do próprio sistema e elemento a entregar à entidade que intervém no acto ou contrato¹⁹.

¹⁷ A mesma Lei n.º 64-A/2008, de 31/12/2009, aditou um número ao artigo 49º do CIMT, dispondo que “São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto os notários que celebrem escrituras públicas e as pessoas que, por qualquer outra forma, intervenham nos documentos particulares autenticados, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, desde que tenham colaborado na falta de liquidação ou arrecadação do imposto ou, na data daquela intervenção, recepção ou utilização, não tenham exigido o documento comprovativo do pagamento ou da isenção, se for caso disso”.

¹⁸ E comentava-se: “importa que esta prática se generalize a todos os outros factos tributários, pelo que poderá representar em termos de simplificação para os contribuintes que necessitam preencher a declaração e pelos erros que poderá evitar nas respectivas declarações”. (Relatório citado, Cadernos CTF n.º 201, p. 282).

¹⁹ Propostas formuladas no referido Relatório, ibidem, pp. 282 e 283.

Estas sugestões, feitas em momento em que vigorava a primitiva redacção do CIMT não foram, pelo menos inteiramente, reflectidas em alterações introduzidas posteriormente e, agora, as isenções de reconhecimento automático também são objecto de declaração, entregue no serviço de finanças ou por meios electrónicos.

A explicação para tal alteração poderá encontrar-se reflectida, ao menos parcialmente, no Relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal (Competitividade, eficiência e justiça do Sistema Fiscal), elaborado em 2009. Este Relatório, na análise dos benefícios fiscais em sede de IMI e IMT, observa que «quanto à quantificação da despesa fiscal associada aos benefícios fiscais concedidos em sede de IMT, não existem actualmente dados disponíveis. Na verdade, neste imposto existe um conjunto muito alargado de benefícios que operam automaticamente, tendo a sua não exigibilidade sido verificada, até 31 de Dezembro de 2008, pelas entidades que intervinham na realização do instrumento pelo qual se operava a transmissão jurídica, ou seja, a escritura pública. A partir de Janeiro de 2009, todas as transacções de imóveis, ainda que beneficiem de isenção, estão sujeitas à entrega da declaração modelo 1 do IMT antes da sua transmissão jurídica, a qual passa a efectuar-se por escritura pública ou documento particular autenticado. Deste modo, no futuro, passará a ser possível quantificar essa despesa fiscal associada aos benefícios de isenção do IMT, por tipo de isenção, dando-se assim acolhimento a uma das recomendações que nos últimos anos vinha sendo apresentada pelo Tribunal de Contas»²⁰.

Segundo esta passagem, o novo procedimento – entrega da declaração no serviço de Finanças – terá objectivos de controlo quantitativo ²¹. E poderá acrescentar-se, também possivelmente de mais fácil acesso a informação por parte da Administração Tributária.

²⁰ Relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Cadernos CTF, n.º 209, p. 522.

²¹ O n.º 4 do artigo 2.º do EBF prevê (desde a redacção inicial) que para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido (sublinhado nosso).

Mas tudo aponta para que tal alteração não pretendeu eliminar as diferenças existentes entre benefícios automáticos e benefícios dependentes de reconhecimento, tornando idênticos os respectivos efeitos e uniformizando procedimentos.

Ou seja, os benefícios fiscais “*automáticos*” (art.º 10º, n.º 8 do CIMT) e os benefícios “*dependentes de reconhecimento*” são (continuam) estruturalmente diferentes, devendo entender-se a expressão “reconhecimento de isenção” antes de escritura de compra e venda “*cum grano salis*”. Em diferentes números do artigo 10º do CIMT, cuja epígrafe é “reconhecimento das isenções”, identifica-se tratamento diferente de vários tipos de isenções: as de reconhecimento prévio por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças sobre informação e parecer da Autoridade Tributária e Aduaneira (nº 6); de reconhecimento prévio, por despacho do director-geral dos impostos sobre informação dos serviços competentes (nº 7) e as de reconhecimento automático (nº 8), competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º do mesmo Código.

Verifica-se pela comparação das sucessivas redacções que, possivelmente por razão de desburocratização, tem vindo a aumentar o número de situações incluídas no reconhecimento automático. Mas, ainda assim, pode dizer-se que o nº 8 do artigo 10.º do CIMT classifica como benefícios de reconhecimento automático situações em que o benefício se prende com elementos objectivos, nalguns casos apenas confirmáveis posteriormente (caso de aquisição de bens para determinados fins), partindo-se do princípio de que a declaração do sujeito passivo é base suficiente para se dar como reunido o pressuposto da isenção.

O CIMT inclui no elenco de isenções de reconhecimento automático o caso de “isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código” (alínea d) do nº 8 do art. 10º), que é precisamente, como visto supra, o caso do artigo 269º do CIRE.

Tendo em conta o conjunto de disposições citadas, resulta que, quando a Requerente apresentou a declaração junto do Serviço de Finanças este limitou-se a introduzir os respectivos dados no sistema informático, emitindo, a partir desses dados, dois documentos, referentes a IMT e Imposto do Selo, indicando-se o valor total de IMT € 0,00. Apesar da intervenção do Serviço de Finanças, estamos perante um procedimento não muito diferente do correspondente ao preenchimento das declarações de IRC ou de IVA que terminam com autoliquidação efectuada pelos contribuintes²². Os elementos declarados pelos contribuintes servem para a imediata introdução pelo funcionário com vista a obter do sistema o DUC meio de pagamento, partindo-se do pressuposto que se verificam os elementos declarados e não existindo uma intervenção autónoma da Administração Tributária sobre os dados. Dados esses que ficam de imediato na posse da administração, possibilitando mais rapidamente a fiscalização²³ para controlo da verificação dos pressupostos – de facto e de direito – dos benefícios declarados.

Em suma, conclui-se que não colhem os argumentos da requerente no sentido de que existe violação do disposto no artigo 141º do CPA, por verificação de revogação de acto de concessão de um benefício fiscal, já que tratando-se de um benefício de natureza automática a sua eficácia não está dependente de acto administrativo de reconhecimento, susceptível de revogação nos termos e prazo previsto na citada norma legal²⁴.

²² Note-se que a aplicação do artigo 65º do CPPT, referente ao procedimento para *Reconhecimento dos benefícios fiscais*, apenas respeita aos benefícios dependentes de reconhecimento (artigo 5º do EBF) e não aos benefícios automáticos.

²³ “Todas as pessoas, singulares ou colectivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Direcção-Geral dos Impostos e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respectivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios” (artigo 7º do EBF). Cf. também artigo 24º do CIS “No serviço de finanças competente, organiza-se em relação a cada sujeito passivo um processo em que se incorporam as declarações e outros elementos que se relacionem com o mesmo”.

²⁴ Neste mesmo sentido, cf. decisão arbitral no processo nº 522/2016-T: «Conclui-se assim que, caso o benefício fiscal previsto na alínea e) do artigo 269.º, do CIRE, fosse aplicável à situação dos autos, sempre teria a natureza de benefício fiscal automático, não carecendo de qualquer ato de reconhecimento prévio por parte da AT. Razão por que não se poderá invocar, como fundamento para impugnação da liquidação adicional de Imposto do Selo, a revogação de um ato administrativo que a AT não praticou (e que seria o do reconhecimento do benefício fiscal previsto na alínea e) do artigo 269.º, do CIRE), por se estar perante um benefício fiscal automático, devendo antes concluir-se que, no exercício do poder-dever de controlo dos pressupostos dos benefícios fiscais, ainda que automáticos (artigo 7.º, n.º 1, do EBF), sempre a AT poderia proceder à liquidação do imposto devido, dentro do prazo de caducidade (artigo 45.º, da LGT), como veio a fazer».

E, não tendo ocorrido nenhum acto de concessão de isenção, não existiu acto constitutivo de direitos, nem a liquidação posterior pela Requerida, quando verifica a falta de pressupostos para usufruição da isenção significa qualquer violação da legalidade ou outros princípios constitucionais referidos, incluindo o da boa-fé.

Assim, o presente Pedido é julgado improcedente, confirmando-se que o acto de liquidação não padece de ilegalidade, por não ter violado o artigo 269º, alínea e), do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) nem quaisquer outros preceitos legais ou constitucionais.

Assim como não padece de ilegalidade a decisão que indeferiu a reclamação graciosa interposta previamente à actual impugnação.

E, improcedendo o pedido arbitral, improcede também o pedido de reembolso do montante pago, assim como de juros indemnizatórios.

III. DECISÃO

15. Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o presente pedido de declaração da ilegalidade da liquidação de Imposto de Selo no montante de € 939,57 (novecentos e trinta e nove euros e cinquenta e sete cêntimos), mantendo-se o referido acto de liquidação assim como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa interposta daquele acto.
- b) Condenar a Requerente a pagar as custas do presente processo.

16. Valor do processo e custas

Fixa-se o valor do processo em € 939,57 (novecentos e trinta e nove euros e cinquenta e sete cêntimos) nos termos do artigo 97º- A, nº 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, a) do RJAT e do art. 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Fixa-se o montante das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros) a cargo da Requerente e calculadas de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tudo nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT e art. 4º do RCPAT.

Lisboa, 18 de Maio de 2017.

A Árbitro

Maria Manuela Roseiro