

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 27/2017-T

Tema: IMT – Isenção; Artigo 270.º, n.º 2, do CIRE; Revogação da isenção concedida

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., S.A., contribuinte n.º ..., com sede na Praça ..., n.º..., no Porto (adiante designado “Requerente”), apresentou em 05/01/2017, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação do acto de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no valor de € 6.298,50 (seis mil duzentos e noventa e oito euros e cinquenta cêntimos).

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 27/02/2017, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 21/03/2017 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 21/03/2017, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

- 1.5. Em 05/05/2017 a AT apresentou a resposta, solicitando a dispensa de realização da reunião descrita no artigo 18.º do RJAT.
- 1.6. Tratando-se de uma questão exclusivamente de direito, o tribunal arbitral em 08/05/2017 decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.
- 1.7. Em 10/05/2017 o Requerente apresentou requerimento em sede de alegações, dando por reproduzido o anteriormente alegado no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.8. Em 18/05/2017 a AT apresentou alegações dando por reproduzido todo o teor da sua resposta oportunamente apresentada, demonstrativo da inexistência de qualquer ilegalidade no acto de liquidação de IMT.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a do Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta.

Em síntese, o Requerente alega que:

- a) A liquidação ora em apreço decorre da aplicação pretensamente indevida ao Requerente do benefício de isenção de IMT, previsto no artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).
- b) Segundo o Requerente, se o objectivo do legislador fosse o de isentar de IMT apenas as transmissões dos imóveis afectos às empresas ou estabelecimentos vendidos ou cedidos, teria sido suficiente referir que apenas gozava da referida isenção a transmissão de imóveis quando integrados na venda, permuta ou cessão da empresa ou estabelecimento.
- c) Por outro lado, invocando jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), a interpretação do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE no sentido de que apenas as transmissões de imóveis inseridas na transmissão da empresa ou seu estabelecimento estão isentas de IMT, não é uma interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa (CRP).
- d) Ao decidir pela liquidação do IMT, a actuação da AT enferma de vício de violação de lei, uma vez que a liquidação se funda numa norma que ao ser interpretada por forma a fundamentar a liquidação ora impugnada, se torna, ela própria, inconstitucional por violação do artigo 165.º, n.º, 2, da CRP.

- e) Conclui, assim, o Requerente que, em sede de plano de insolvência, de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente, a isenção de IMT consagrada no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE abrange os imóveis transmitidos por venda ou permuta, ainda que essa transmissão não surja integrada na transmissão da empresa ou estabelecimento.
- f) Ora, de acordo com o princípio da legalidade e da tipicidade, a AT deve proceder à liquidação, apenas no caso de verificação de todos os elementos típicos legalmente previstos.
- g) Acrescenta o Requerente que a AT violou as suas legítimas expectativas e garantias anteriormente constituídas e, bem assim, o princípio da confiança e segurança jurídica, além de ter violado os princípios da legalidade tributária, da proibição da retroactividade da lei fiscal e da boa fé.
- h) Defende, ainda, o Requerente que a revogação da isenção concedida apenas poderia efectivar-se no prazo de 1 ano após a respectiva concessão pelo que, tendo a AT revogado a concessão após o decurso do prazo de um ano, este acto de revogação é ilegal.

Doutro modo, sustenta a AT que:

- a) A aquisição do prédio foi efectuada no âmbito da liquidação de determinada massa insolvente, mas em que o insolvente é uma pessoa singular.
- b) Não obstante, a aplicação da isenção de IMT consagrada no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, depende de os bens imóveis transmitidos se integrem na universalidade da empresa ou do estabelecimento vendido, no âmbito de plano de insolvência.

- c) Não estão, assim, reunidos os pressupostos legalmente previstos para a isenção de IMT em virtude de a transmissão ter sido efectuada num processo de insolvência de pessoa singular.
- d) Por outro lado, e tendo presente que o pensamento legislativo a considerar pelo intérprete deve ter um mínimo de correspondência verbal na letra da lei e, bem assim, a assunção de que o legislador se soube expressar em termos adequados, não se depreende da letra da norma, nem tão pouco do espírito do legislador que a isenção de IMT possa abranger as aquisições de bens no âmbito de processos de insolvência de pessoas singulares.
- e) Conclui, assim, a AT que uma interpretação no sentido de reconhecer a isenção de IMT nas aquisições efectuadas a pessoas singulares insolventes do mesmo modo que nos processos de insolvência de empresas, não tem suporte legal e constitucional.
- f) Por outro lado, sustenta a AT que, não se verificando os pressupostos legais para o Requerente poder beneficiar da isenção de IMT, não poderia a AT deixar de liquidar o imposto, desde que respeitado o prazo de caducidade da liquidação do IMT, ou seja, desde que ocorresse no prazo de 8 anos.
- g) Por outro lado, contrariamente ao invocado pelo Requerente, não existiu nenhum acto constitutivo de direitos, na medida em que o benefício em causa, é um benefício automático nos termos do artigo 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
- h) Assim, o acto tributário em causa não é violador dos princípios da segurança e certeza jurídicas e da boa-fé, sendo manifesto não ter ocorrido qualquer violação ao princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

- 4.1.1. Em 01/11/2013, o Requerente adquiriu a fracção autónoma designada pela letra “C” do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na ..., ..., lote..., freguesia da ... (...) e Município da Guarda, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo matricial n.º..., no âmbito do processo de insolvência de B... e C..., que correu termos no ... Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu, sob o n.º.../11... TBVIS.
- 4.1.2. Os insolventes B... e C..., a quem o Requerente adquiriu o imóvel, são pessoas singulares.
- 4.1.3. Em 25/10/2013, o Requerente apresentou perante o competente Serviço de Finanças a declaração para liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) – documento n.º..., tendo sido emitido comprovativo no qual se certifica que a transmissão em causa se encontrava isenta de IMT, ao abrigo do disposto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.
- 4.1.4. Em 10/02/2016, o Requerente foi notificado, pelo Ofício n.º .../..., de 05/02/2016, remetido pelo Serviço de Finanças de..., para proceder ao pagamento da liquidação relativa ao IMT, no montante de € 6.298,50 (seis mil duzentos e noventa e oito euros e cinquenta cêntimos).
- 4.1.5. A liquidação do IMT ora impugnado foi integralmente e em prazo paga pelo Requerente, em 15/04/2016.

- 4.1.6. Em 18/07/2016, o Requerente apresentou reclamação graciosa solicitando a anulação da liquidação em apreço.
- 4.1.7. Em 24/10/2016, o Requerente foi notificado, pelo Ofício n.º..., de 20/10/2016, remetido pela Direcção de Finanças de..., para querendo exercer o direito de audição previa e tomar conhecimento do projecto de decisão e da sua fundamentação concluindo pelo indeferimento da reclamação graciosa apresentada.
- 4.1.8. Em 29/11/2016, o Requerente foi notificado, pelo Ofício n.º..., de 25/11/2016, remetido pela Direcção de Finanças de ..., da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.
- 4.1.9. Em 05/01/2017, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao processo identificado em epígrafe.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

5. O DIREITO

Da interpretação do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE

Considerando os argumentos expostos pelas partes importa, assim, analisar o disposto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE e determinar se a aquisição do prédio efectuada no âmbito da liquidação da massa insolvente de B... e C..., está, ou não, abrangida pela isenção de IMT.

A este propósito dispõe a actual redacção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE o seguinte:

*“Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”*¹

Já a anterior redacção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE estabelecia o seguinte:

“Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

Como se pode observar, a alteração introduzida pela da Lei do Orçamento do Estado para 2013 veio alargar apenas a aplicação da isenção de IMT às transmissões operadas nos actos de recuperação da empresa, que a anterior redacção não contemplava, mantendo o restante teor do preceito em causa.

Nesta medida, considerando o teor literal do disposto artigo 270.º, n.º 2, do CIRE resulta que se encontram isentos de IMT 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.

Em consequência, o sentido literal da norma em apreço confere isenção de IMT aos actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta, 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.

¹ Redacção introduzida pelo artigo 234.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2013).

Por outro lado, o elemento racional da interpretação jurídica, deve considerar-se que toda e qualquer norma foi criada com uma determinada finalidade e que, conseqüentemente, deve ser entendida no sentido que melhor responda ao resultado que se pretendeu alcançar.

Neste sentido, dir-se-á que a isenção criada pelo artigo 270.º, n.º 2, do CIRE parece ter tido como finalidade facilitar a realização das operações ali descritas, anulando o impacto dos encargos fiscais normalmente associados.

Ora, a *ratio* da norma poderia, por isso, em princípio, abranger os actos de venda que tivessem origem em insolvência de pessoas singulares, não empresários ou titulares de empresas, na medida em que sendo o objectivo da norma o de facilitar a realização daquelas operações em situações de insolvência ou de recuperação, não se vislumbra nenhum impedimento a tal previsão legal quanto às pessoas singulares.

Sem prejuízo do exposto, a norma em análise estabelece clara e inequivocamente que a isenção de IMT se aplica à “(...) *venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta (...)*” e não prevê que a isenção de IMT se aplica à venda, permuta ou cessão de elementos detidos por pessoas singulares.

Ora, onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir.

Donde, a isenção de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE só se aplica relativamente a bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não a bens imóveis de pessoas singulares.

Esta interpretação tem acolhido o entendimento uniforme na jurisprudência, no sentido de considerar 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.

A este respeito, veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), proferido no âmbito do Processo n.º 765/13, de 03/07/2013 ², onde se conclui que “(...) 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).”.

Em conclusão, considerando que, no caso em apreço, o Requerente adquiriu, por adjudicação, no âmbito do processo de insolvência já identificado, um imóvel pertente a duas pessoas singulares e não uma empresa, a situação não é subsumível à previsão do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, que se refere exclusivamente aos actos de “venda”, de “permuta” ou de “cessão” de empresas ou dos seus estabelecimentos.

Improcede, igualmente, a alegada violação dos diversos princípios constitucionais que o Requerente se limitou a invocar nos artigos 53.º e 61.º do pedido de pronúncia arbitral, sem que, contudo, tivesse logrado demonstrar qualquer inconstitucionalidade ou qualquer violação de princípios do direito.

Da revogação da isenção de IMT concedida a abrigo do disposto no 270.º, n.º 2, do CIRE

De acordo com o disposto no artigo 5.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), estes são automáticos ou dependentes de reconhecimento, resultando os primeiros directa e imediatamente da lei e pressupondo os segundos um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

² Disponível em www.dgsi.pt.

Quanto aos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, dispõe o artigo 5.º, n.º 2, do EBF, que o reconhecimento pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a AT e os interessados.

Conforme é aceite de forma unânime pela jurisprudência e doutrina, a isenção de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE consubstancia um benefício fiscal automático, não pressupondo, assim, qualquer acto de reconhecimento.

Por seu turno, dispõe o artigo 14.º, n.º 4, do EBF:

“O acto administrativo que conceda um benefício fiscal não é revogável, nem pode rescindir-se o respectivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por acto unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele acto pode ser revogado.”.

No caso em apreço, pese embora estejamos perante um benefício fiscal automático, não dependente, portanto, de qualquer acto administrativo, não poderá olvidar-se que a sua concessão configura um acto constitutivo de direitos do beneficiário, *in casu*, do Requerente.

E, enquanto acto constitutivo de direitos, apenas poderá ser revogado pela AT por acto unilateral nas situações expressamente previstas no citado artigo 14.º, n.º 4, do EBF, a saber: (i) se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas ou (ii) se o benefício tiver sido indevidamente concedido.

Como vimos, no caso em apreço, o benefício fiscal de isenção de IMT foi indevidamente concedido, uma vez que a transmissão onerosa de um imóvel integrante da massa insolvente de uma pessoa singular não beneficia da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.

Pelo que poderia a AT revogar a isenção concedida, no prazo legalmente previsto, pese embora tal revogação representar a diminuição de direitos adquiridos do Requerente.

Ora, como expende ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, “*os actos administrativos em matéria fiscal que sejam constitutivos de direitos só podem, pois, ser revogados com fundamento em invalidade, nos termos e prazos do artigo 141.º do CPA*”.³

Por outro lado, ao abrigo do novo Código do Procedimento Administrativo (CPA)⁴, a revogação dos actos administrativos apenas é possível por razões de mérito ou de conveniência, encontrando-se os actos inválidos sujeitos ao regime da anulação administrativa.

Não tendo a AT avançado qualquer fundamento para a revogação do acto de concessão de isenção de IMT por razões de mérito ou de conveniência, este apenas poderia ser anulado com base na sua invalidade, por falta de verificação dos pressupostos de facto e de direito para a concessão da isenção ao Requerente.

Sucedo, no entanto, que, conforme decorre expressamente do disposto no artigo 168.º, n.º 2, do CPA, o acto constitutivo de direitos apenas pode ser objeto de anulação administrativa dentro do prazo de 1 ano.

Tratando-se a isenção de IMT concedida ao Requerente de um acto constitutivo de direitos, o mesmo apenas poderia ser anulado pela AT dentro do prazo de um ano após a sua prática.

Assim,

Tendo a isenção de IMT sido concedida em 25/10/2013, a respetiva anulação apenas poderia ocorrer até ao dia 25/10/2014. Pelo que, à data da anulação do acto em causa –

³ “*Lei Geral Tributária Anotada*”, Editora Rei dos Livros, página 343.

⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro.

10/02/2016 –, já há muito havia decorrido o prazo de 1 ano para anulação do acto de concessão de isenção de IMT.

De facto, o prazo de 8 anos a que se refere a AT é o prazo de caducidade do direito à liquidação, o qual, não se confunde com o prazo para anulação do acto de concessão da isenção de IMT.

Tendo o acto de concessão de isenção de IMT sido praticado fora do prazo de um ano legalmente previsto para o efeito, o mesmo é ilegal, por violação do disposto no artigo 168.º, n.º 2, do CPA, impondo-se, por isso, a sua anulação.

Em abono deste entendimento, atente-se ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 15/05/2013, onde se concluiu o seguinte:

“I – Na determinação das consequências jurídicas da invalidade de acto administrativo em matéria tributária de concessão de benefício fiscal, no conspecto da possibilidade legal da sua revogação, há que aplicar as normas do CPA em conformidade com o que dispõe o artigo 2.º do CPPT.

*II – O acto de revogação de benefício fiscal de isenção de tributo, que produz efeitos ex tunc e ocorre mais de um ano depois do acto concedente da isenção, é ilegal por violação do disposto no artigo 141.º do CPA.”*⁵

Do pagamento de juros indemnizatórios

O Requerente peticiona, ainda, pela condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT, segundo o qual:

⁵ Acórdão citado em “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (Coordenador), GONÇALO BULCÃO, JOSÉ RAMOS VIDAL, MARIA JOÃO MENEZES, Almedina, 2015, pág. 858.

“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”.

No caso em apreço, verifica-se que, por erro imputável aos serviços, o Requerente viu-se forçado a pagar um tributo em montante superior ao devido.

Assim, são devidos juros indemnizatórios, a pagar pela AT ao Requerente, calculados sobre o montante do imposto liquidado – € 6.298,50 – às taxas legais desde 15/04/2016 até efectivo e integral reembolso por parte da AT.

6. DECISÃO

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação do acto de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT);
- b) Condenar a AT a reembolsar ao Requerente o valor de € 1.047,93 (mil e quarenta e sete euros e noventa e três cêntimos);
- c) Condenar a AT a pagar ao Requerente os juros indemnizatórios, calculados sobre o valor de € 6.298,50 (seis mil duzentos e noventa e oito euros e cinquenta cêntimos), às taxas legais, desde 15/04/2016 até efectivo e integral reembolso por parte da AT.
- d) Condenar a AT nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 6.298,50 (seis mil duzentos e noventa e oito euros e cinquenta cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela AT, no montante de € 612 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 21 de Maio de 2017

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.