

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 17/2017-T

Tema: IS - Isenção de IS- Artigo 269º, e) do CIRE – Insolvência de pessoa singular.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. **A...**, SA, pessoa coletiva n.º..., com sede na..., n.º..., freguesia de ..., no Porto, doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, n.º1, alínea a), artigo 3.º, n.º1, artigo 6.º, n.º1 e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, doravante designado por “RJAT”, para impugnação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, referente ao ato de liquidação de Imposto do Selo (IS), com o n.º ..., em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “AT”. A Requerente pretende a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, bem assim como do ato de liquidação de IS subjacente e a sua anulação com as consequências legais.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 04-01-2017, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 06-01-2017 e, de imediato, foi notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira da sua apresentação. Nos termos do

disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a ora signatária, em 06-03-2017, como árbitro a integrar o tribunal arbitral singular. De imediato, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro indicado, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, **o tribunal arbitral singular foi constituído em 21-03-2017**. Em 23-03-2017 foi proferido despacho arbitral, nos termos do disposto no artigo 17º do RJAT e a AT notificada para apresentar a sua contestação no prazo legal.

3. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu em 27-04-2017, e juntou aos autos o respetivo processo administrativo (PA). Na sua resposta, que se dá por integralmente reproduzida, a AT pugna pela legalidade dos atos impugnados e pela improcedência do pedido. Requer que seja dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, por inútil, bem assim como a apresentação de alegações, dado que a prova documental junta aos autos é suficiente para proferir a decisão, a qual versa, exclusivamente, matéria de direito.

Não foram invocadas exceções nem requerida prova testemunhal, sendo as questões a decidir pelo tribunal exclusivamente de direito.

Assim, em 01-05-2017, foi proferido despacho arbitral, convidando a Requerente a pronunciar-se sobre a possibilidade de dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, nos termos invocados pela AT. Aquela pronunciou-se a favor da dispensa mantendo interesse nas alegações escritas.

Em 15-05-2017 foi proferido novo despacho arbitral dispensando a reunião e, em conformidade, foi fixado prazo de 15 dias, igual e sucessivo para as partes juntarem as respetivas alegações, fixando-se o prazo previsível de prolação da decisão arbitral, a data de 29 de junho de 2017, a qual foi prorrogada por mais 10 dias. Requerente e Requerida juntaram as suas alegações, respetivamente, a 19-05-2017

e a 25-05-2017, ambas mantiveram renovando o já alegado nas anteriores peças processuais. A Requerente efetuou o pagamento da taxa arbitral subsequente.

B) PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

4. O tribunal arbitral foi regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo, não enferma de nulidades que impeçam o conhecimento do mérito da causa.

Cumpra apreciar e decidir do mérito do pedido.

II. MATÉRIA DE FACTO

A) Factos provados

5. Com base nos elementos que constam do processo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a apreciação do mérito da causa:

- a) O Requerente A... SA, adquiriu em 4-10-2011, um prédio misto, sito na Rua ..., ..., Freguesia de ... e Município de Leiria, descrito na Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o número ... e inscrito na respetiva matriz urbana sob os artigos ... (urbano) e ... (rústico);
- b) A aquisição do prédio supra descrito pelo Requerente ocorreu no âmbito do processo de insolvência de pessoa singular de B... e C..., que correu termos no ... Juízo Cível do Tribunal da Comarca de Leiria, sob o nº .../10... TBLRA;
- c) O prédio em causa foi arrolado e apreendido para a massa insolvente, e o Requerente adquiriu-o pelo preço de €140.000,00;

- d) O Requerente apresentou a competente declaração de aquisição, no Serviço de Finanças competente, previamente à adjudicação dos prédios, para efeitos de liquidação do IMT e IS devidos, na qual fez constar a menção relativa à aquisição no âmbito de processo de insolvência, isenta por força do disposto nos artigos 270º, nº2 e 269º, alínea e) do CIRE;
- e) Por força desta modalidade de aquisição, foram automaticamente reconhecidas à Requerente as isenções de IMT e de IS, previstas no artigo 270.º e 269º do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (“CIRE”), não tendo assim liquidado imposto com referência àquela operação;
- f) A Requerente foi notificada em 30-11-2015, por Ofício do Serviço de Finanças de Leiria ..., com o nº..., junto aos autos em anexo ao pedido arbitral como documento nº 3, o qual determina o pagamento do Imposto do Selo (IS) em falta;
- g) Em julho de 2016 o Requerente efetuou o pagamento do IS liquidado;
- h) Em 18-08-2016 o Requerente apresentou Reclamação Graciosa (RG) da liquidação impugnada;
- i) Em 25-10-2016, no âmbito do referido procedimento de RG, que correu seus termos com o nº ...2016..., foi a Requerente notificada para se pronunciar em sede de audição prévia, na qual lhe foi comunicada a intenção de indeferimento do pedido, com o fundamento de não verificação dos pressupostos das respetivas isenções (IMT e IS), no caso da aquisição de bens ocorrer no âmbito de processo de insolvência de pessoa singular;
- j) Em 23-11-2016 o Requerente foi notificado do indeferimento da Reclamação Graciosa, com o fundamento mencionado em i), ou seja, de não se verificarem os requisitos legais para aplicação da isenção, por se tratar de uma aquisição ocorrida no âmbito de um processo de pessoa singular.
- k) Em 04-01-2017 a Requerente apresentou o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, no qual impugna o ato de indeferimento e, por consequência, a liquidação de IS referente ao prédio supra descrito em a), alvo de apreciação em sede de reclamação graciosa, sob a qual incidiu despacho de indeferimento.

B) Factos não provados

6. Não há factos alegados a considerar como não provados, com relevo para a apreciação do mérito da causa a referenciar.

C) Fundamentação da fixação da matéria de facto

7. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos aos autos pelo Requerente, não impugnados pela Requerida e confirmados pelo processo administrativo (PA) junto pela AT, pelo que não subsistem factos controvertidos. Não há divergência entre as partes quanto aos factos mencionados nos autos, mas sim, exclusivamente, quanto à questão de direito subjacente à liquidação impugnada. Deve assinalar-se que a matéria de facto sobre a qual o Tribunal tem o dever de pronúncia não é toda a que foi alegada e provada, mas tão só e apenas a considerada relevante ou com interesse ou relevância para a decisão (Cfr artigos 591º, 592º, 596º e 607º, do CPC e 123º-2, do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29º, do RJAT).

III - MATÉRIA DE DIREITO

8. Em síntese, resulta da posição das partes assumida nos autos e da síntese da matéria de facto enunciada, que a questão a decidir, é a de saber se a compra de um ou de alguns bens imóveis, no âmbito de um processo de liquidação da massa insolvente de pessoa singular, está (ou não) isenta de Imposto de Selo (IS), nos termos previstos no artigo 269.º, alínea e) do CIRE.

Na fundamentação do seu pedido o Requerente invoca, em defesa do seu direito à isenção de IS na aquisição dos imóveis supra identificados, que este benefício é idêntico ao que resulta do disposto no n.º 2, do artigo 270º do CIRE. Entende que estes normativos isentam de imposto, qualquer aquisição de bens imóveis que integrem os bens do insolvente (na qual se incluam um ou mais bens imóveis), quer se trate de pessoa singular ou coletiva. Assim, do ponto de vista da Requerente os pressupostos para a isenção do imposto (seja

IMT seja IS) verificam-se desde que se trate de transmissões onerosas de imóveis, por 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, quer se trate de uma insolvência de empresa ou de pessoa singular. Outra interpretação restritiva destes normativos legais resulta em ilegalidade e inconstitucionalidade por violação do artigo 165º da CRP. Entende ainda, em sede de violação de normas constitucionais que o ato de liquidação é nulo e de nenhum efeito por falta de atribuições e por ter criado impostos ou contribuições especiais, não permitidos por lei (art. 133º/2/a) e d) do CPA e artigos.103º/2 e 165º/1/i9 da CRP. Invoca ainda os vícios de falta de fundamentação e a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídicas ínsitos no estado de Direito, bem assim como a violação do princípio da legalidade fiscal, previsto no artigo 103º, nº3 da CRP. No caso concreto, alega ainda que a concessão da isenção consubstancia um ato constitutivo de direitos que, enquanto tal, se deve considerar irrevogável por força do disposto nos artigos 140º e 141º do CPA, donde resulta ilegalidade do ato por preterição de formalidade essencial.

9. Por sua vez, a AT procedeu à liquidação do IMT impugnada nos presentes autos, após procedimento de fiscalização a posteriori para confirmação dos pressupostos das normas de isenção de imposto constantes dos artigos 269º e 270º, nº 2 do CIRE. No caso dos presentes autos concluiu ser devido imposto por não se verificarem os pressupostos da isenção, dado ter constatado que o imóvel em causa (prédio misto) fora adquirido no âmbito de um processo de insolvência de pessoa singular. Do ponto de vista da AT, esta hipótese não cabe na previsão daquele normativo.

Esta é, pois, a questão de direito que verdadeiramente despoletou a controvérsia que conduziu ao presente pedido arbitral. Em conformidade com este entendimento veio a AT pugnar pela legalidade do ato de liquidação, nos termos constantes da resposta junta aos autos que aqui se dá por reproduzida.

Nas respetivas Alegações, Requerente e Requerida deram como reproduzidas as posições já previamente vertidas nas respetivas peças processuais.

Nesta conformidade, impõe-se, para uma melhor estruturação da presente decisão, conhecer do mérito da causa, distinguindo, os vícios formais invocados pela Requerente da

questão de mérito, verdadeiramente dita, a qual tem exclusivamente a ver com a interpretação e aplicação do normativo contido no artigo 269º, alínea e) do CIRE.

Por considerarmos que se deve privilegiar a questão substantiva à questão formal, mas que alguns dos vícios de forma invocados poderiam, em caso de procedência, evitar o tratamento dos demais, na presente decisão analisaremos em primeiro lugar a existência de eventuais vícios geradores de inconstitucionalidade e nulidade do ato e, seguidamente, o vício de forma por falta de fundamentação. Caso estes vícios não sejam procedentes, analisaremos a questão de fundo, que consiste em saber qual a correta interpretação do normativo legal em causa.

A) Quanto aos vícios de forma:

10. Dispõe o artigo 124.º do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o seguinte:

“1. Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;*
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”*

Este preceito legal estabelece uma prioridade para o conhecimento dos vícios do ato impugnado. Assim, devem ser conhecidos, em primeiro lugar, os vícios cuja procedência

determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, o que nos leva a questionar o entendimento a dar a este critério.

Segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), este princípio conduzirá a dar prioridade ao conhecimento dos vícios substanciais do ato sobre os vícios formais, porquanto estes últimos não impedem a renovação do ato, sendo certo que este parece ser o entendimento que privilegia a tutela mais eficaz dos interesses ofendidos. Citando expressamente alguma jurisprudência do STA, que sintetiza o entendimento deste Tribunal superior, resulta, entre outros, do acórdão proferido em 17.11.2010,¹ o seguinte: *“(...) a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo reiteradamente a explicar, no âmbito da interpretação do conteúdo normativo da regra análoga vertida no artigo 57.º da LPTA, que apesar de a mais eficaz tutela dos interesses do recorrente impor, em princípio, o conhecimento prioritário dos vícios substanciais ou de fundo em relação aos vícios de forma, designadamente do vício de falta de fundamentação (dado que a verificação deste não impede a renovação do acto com igual configuração jurídica, expurgado, naturalmente, do vício que conduziu à anulação).”*

Mas, resulta ainda desta jurisprudência do STA, reafirmada em muitos outros Acórdãos, que esta regra não é absoluta, porquanto pode acontecer que, por exemplo, só a fundamentação do ato possa revelar vícios de fundo mediante a clarificação do enquadramento factual e jurídico em que assentou o ato impugnado. O que vale por dizer que, invocado o vício de falta de fundamentação, no caso deste se verificar efetivamente, pode o Tribunal não estar em condições de prosseguir com o conhecimento dos vícios de fundo, por não ter todos os elementos disponíveis e essenciais para o fazer. Pode justificar-se a precedência do vício de forma quando a indagação acerca da concreta motivação do ato se mostrar indispensável ao controlo dos vícios de fundo (substanciais) do ato.

Conclui-se, pois, que a tutela mais eficaz dos interesses do recorrente pode passar pelo conhecimento prioritário dos vícios de forma, concretamente do vício de falta de fundamentação, sempre que a descoberta da motivação do ato possa oferecer elementos necessários ao juízo de verificação dos vícios de fundo, o que acontece sempre que ocorra uma absoluta falta de fundamentação (de facto e/ou de direito), por isso implicar a

¹ Cfr. Ac. STA de 17-11-2010, in processo n.º 01051/09; vd., no mesmo sentido, Ac. STA de 23.04.97, in processo n.º 35.367, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

impossibilidade de conhecimento dos factos em que assentou o ato e/ou o seu enquadramento jurídico, inviabilizando o controlo jurisdicional dos vícios de fundo. Dito de outro modo, deixará de se impor o conhecimento prioritário do vício de forma, sempre que a alegada falta ou insuficiência de fundamentação se revele, no caso concreto (e a apreciação tem, obviamente, que ser casuística) irrelevante para a apreciação e eventual procedência do vício ou vícios de fundo que tenham sido concretamente alegados. No caso em apreciação nos presentes autos, parece ser mesmo esse o caso. Por outro lado, o próprio Requerente veio invocar os vícios de forma em segundo plano. Porém, parece-nos haver algum interesse em começar por decidir os alegados vícios de forma, geradores de nulidade, que vêm invocados pelo Requerente, não obstante o que se deixa exposto.

11. No caso concreto dos presentes autos, conclui-se que nenhum dos vícios invocados pelo Requerente é suscetível de gerar nulidade do ato. Na verdade, a alegada falta de atribuições e as questões de inconstitucionalidade que vêm invocadas, assentam numa construção teórica argumentativa que decorre do pressuposto interpretativo do próprio Requerente.

Ora, não pode o tribunal arbitral acompanhar este percurso. Não estamos perante a criação de nenhum novo imposto ou, sequer, perante revogação de um benefício fiscal previamente concedido, por apreciação de pedido próprio, já que o benefício em causa é reconhecido por efeito automático decorrente da declaração prestada pelo próprio sujeito passivo. Razão pela qual se justifica que a AT proceda a fiscalização posterior, respeitando os prazos legalmente aplicáveis sobre a caducidade da liquidação. Assim, não estamos perante a primeira situação, porquanto a liquidação do imposto assenta apenas e só, na interpretação que a AT faz do disposto no artigo 269º, e) do CIRE. Esta poderá ou não ser a mais adequada, mas não consubstancia a criação de um novo imposto, “*com manifesta falta de atribuições*” nos termos invocados pelo Requerente. Logo, não se vislumbra qualquer inconstitucionalidade ou nulidade do ato daí decorrente, ou, ainda, violação dos princípios da legalidade fiscal e da confiança ínsitos no Estado de direito, aos quais se encontra vinculada a AT, a par de muitos outros, incluindo o do dever de cumprir a lei

fiscal em vigor. Foi isso que fez no caso dos presentes autos, restando saber, isso sim, se o fez cumprindo com os princípios de interpretação e aplicação da norma jurídica positivada no artigo 269º, alínea e) do CIRE. A isto se restringe, verdadeiramente, a questão de direito em apreciação face ao objeto dos autos.

Quanto ao invocado vício de falta de fundamentação, é manifesto que o mesmo não se verifica, pois o fundamento para a liquidação, que vem invocado no Ofício que antecede a mesma, é claro e singelo: entende a AT que não se verifica um dos pressupostos da isenção automática prevista no artigo 269º, alínea e), do CIRE, porquanto entende que tal normativo apenas se aplica aos casos em que esteja em causa bens que integrem o ativo da empresa, o que não se verifica no caso de se tratar de um processo de insolvência de pessoa singular. Podemos concordar ou não com esta fundamentação, mas ela é suficientemente clara, objetiva e esclarecedora, logo, suficiente para fundamentar o ato. Assim, se de algum vício padecem os atos impugnados (indeferimento da RG e liquidação do IS) ele será necessariamente o de violação de lei por erro nos pressupostos de aplicação do normativo legal em causa. Aliás, de todo o teor do pedido arbitral se conclui que o Requerente entendeu bem todos os argumentos deste modo, somos remetidos para o conhecimento do fundo da questão, ou seja, deixando para último a questão da revogabilidade ou irrevogabilidade do ato, por considerar que esta decorre, por pura lógica, do que se vier a decidir quanto à questão que verdadeiramente opõe as partes neste processo.

Vejamos, pois, a questão essencial em discussão.

12. A transmissão em causa foi efetuada no âmbito do processo de insolvência de pessoa singular. Analisado o pedido arbitral é certo que grande parte da argumentação aduzida pelo Requerente respeita à isenção previsto no nº 2, do artigo 270º do CIRE. Sendo certo que o imposto em causa nos presentes autos é a isenção do IS, é evidente que os termos subjacentes à consagração de cada uma destas isenções é a mesma.

Com referência à aplicação do regime de isenção de IMT previsto no artigo 270º, nº2, acompanhada pela isenção prevista na alínea e) do artigo 269º do CIRE, têm sido

colocadas duas questões distintas, ambas já recorrentes na jurisprudência dos nossos tribunais administrativos e fiscais, bem assim como arbitrais, a saber:

- a questão de saber se a isenção opera apenas e só no caso de aquisição da universalidade dos bens da empresa ou estabelecimento, relativamente à qual a jurisprudência arbitral, bem assim como a dos nossos Tribunais superiores tem sido no sentido de reconhecer a isenção em qualquer destas situações;

- a questão de saber se a isenção opera, indistintamente, quer se trate de insolvência de empresa ou de pessoa singular.

Para decisão dos presentes autos, face à fundamentação da liquidação do imposto e do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, releva, exclusivamente, esta segunda questão, já que o fundamento da liquidação é precisamente, o da aquisição ter ocorrido no âmbito de uma insolvência pessoal e o prédio adquirido se destinar a uso pessoal dos insolventes e não a qualquer fim empresarial. A realidade de facto apurada nos presentes autos assim o comprova.

Posto isto, ao longo do pedido arbitral o Requerente alude a diversas controvérsias sobre a interpretação deste regime de isenção, sempre mais centrado na norma do artigo 270º do CIRE do que na prevista no artigo 269º do CIRE, convoca diferentes argumentos no sentido de se operar uma mais ampla interpretação destes normativos, mas o certo é que, face à fundamentação do ato de liquidação a questão central em debate é só uma: pode ou não aplicar-se o regime de isenção em causa aos casos de insolvência de pessoa singular, nomeadamente, quando os bens adquiridos não integrem o ativo de uma empresa?

13. A AT alega em defesa da sua posição, que a isenção prevista no artigo 269º, alínea e), o legislador refere expressamente o conceito de empresa, pelo que não se aplica às aquisições de imóveis ocorridas no âmbito de processo de insolvência de pessoa singular. A este propósito, importa referir que ficou provado nos autos que o prédio misto adquirido pela Requerente era um prédio misto inscrito na respetiva matriz urbana sob os artigos ... (urbano) e ... (rústico). Ora, não se provou (nem sequer foi alegado) que o prédio estivesse afeto a qualquer tipo de atividade empresarial desenvolvida pelos insolventes. Dos documentos juntos ao Processo Administrativo, bem assim como dos documentos juntos

pelo Requerente ao respetivo pedido arbitral não resulta tal factualidade, pelo que suso pessoal dos insolventes. Não foi alegado nem demonstrado que os insolventes exercessem uma qualquer atividade de carácter empresarial ou comercial que nos obrigue a conhecer do conceito de empresa com maior detalhe.

É sabido, contudo, que o conceito de empresa comporta a tipologia de empresa constituída sob forma de pessoa coletiva bem assim como, nos termos previstos no direito comercial, os casos em que essa atividade comercial e/ou industrial venha a seja exercida por pessoa singular e possa enquadrar o conceito de empresa previsto no artigo 230º do Código Comercial.

No caso dos presentes autos, contudo, os factos provados não deixam dúvida sobre a natureza do processo de insolvência em causa e o fim de uso pessoal dado ao prédio adjudicado.

14. Dispõe o artigo 269.º do CIRE o seguinte:

Artigo 269.º

Benefício relativo ao imposto do selo

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

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

(...)

Como resulta expressamente da letra da lei, a isenção pressupõe que as transações ocorram no âmbito de um processo de insolvência e incidam sobre os imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta (empresa).

Sobre a questão de saber se a aquisição de imóvel para habitação, no âmbito de processo de insolvência de pessoa singular, pode enquadrar-se no âmbito da isenção prevista nos artigos 270º, nº2 e 269º, alínea e) do CIRE, já se pronunciaram, por diversas vezes, os nossos tribunais superiores. A propósito desta questão veja-se a jurisprudência do STA vertida, entre outros, nos Acórdãos de 03-07-2013, no âmbito do processo nº 0765/13 e de 25-09-2013, no processo nº 68366.²

Também no âmbito do CAAD, esta questão já foi suscitada e foi apreciada, entre outros, nos processos arbitrais nºs 95/2015-T, 649/2015-T, 136/2015-T, 518/2016-T e 558/2016-T. Em todas estas decisões o entendimento foi no sentido de considerar que a referida isenção não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação ou uso pessoal, que pertence a pessoa singular, *“não bastando para beneficiar daquela isenção o facto de se tratar de atos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, antes havendo de demonstrar-se que o bem vendido integra o ativo de uma empresa”*.³

15. Ora, a liquidação adicional teve como motivação a constatação, em sede de fiscalização, que os imóveis em causa, integravam a massa insolvente de pessoa singular e não de uma empresa. Também o indeferimento da Reclamação Graciosa, que precedeu a apresentação do presente pedido arbitral teve esse fundamento, como resulta do documento nº 7, junto em anexo ao pedido arbitral. A AT sustenta que só podem beneficiar da referida isenção as aquisições de bens que, efetuadas em processo de insolvência, tenham por objeto a venda de ativos da empresa, ou seja, no caso dos autos a aquisição do imóvel só poderia beneficiar de isenção do IS caso integrasse o património de uma empresa insolvente. E, salvo melhor opinião, a Requerida tem razão no entendimento que extrai da norma legal à qual está estritamente vinculada.

² Ambos disponíveis in www.dgsi.pt.

³ Cfr. Decisão arbitral nº 95/2015 T, disponível in www.caad.pt.

Neste mesmo sentido se pronunciou o STA no referido acórdão de 3 de julho de 2013, proferido no processo n.º 0765/13, no qual estava em causa averiguar a isenção de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT) prevista no artigo 270.º n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) na aquisição, em fase de liquidação de ativos em processo de insolvência, de um bem imóvel que integra o património da empresa insolvente. E, para responder à questão, o Tribunal ponderou que: *“em causa nos presentes autos está a interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, havendo que decidir se a norma deve ser interpretada no sentido em 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, como decidido, 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.*

Como é sabido, entre dois sentidos da lei, ambos com apoio – pelo menos mínimo – na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vício de inconstitucionalidade. (...)”. Em suma, enquanto que a Fazenda Pública defende uma interpretação restritiva no sentido de o n.º 2 do art. 270.º do CIRE apenas abranger as transmissões onerosas de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutado ou cedido no âmbito do plano de insolvência, o acórdão atrás transcrito concluiu que o mais adequado ao sentido e alcance da lei de autorização legislativa para aprovação do CIRE será admitir uma interpretação mais ampla de modo a incluir também os bens imóveis que integram o património da empresa insolvente. De qualquer modo, para o que nos interessa no caso dos autos, o ponto é 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 nosso ver, os considerandos expendidos no acórdão do STA citado são integralmente transponíveis para a situação dos presentes autos. Na verdade, a interpretação sufragada pelo Requerente não tem o mínimo apoio no teor literal do preceito. De facto, a alínea e) do referido artigo 269º do CIRE refere expressamente que a isenção pressupõe que os bens transacionados ou adjudicados integrem o “*ativo da empresa*”. A referência a este conceito de direito contabilístico e financeiro traduz bem o pensamento do legislador. Acresce que todos os argumentos convocados pela Requerente para a discussão em torno do normativo em apreço, têm como referencial uma outra questão que tem vindo a ser discutida neste âmbito e que é a de saber se a isenção deve ou não operar nas aquisições isoladas de bens da empresa ou apenas na transmissão da universalidade dos bens da empresa. Porém essa não é a questão em causa nos presentes autos.

Nos dois normativos de referência, quer no artigo 269º, alínea e), quer no nº2, do artigo 270º, ambos do CIRE, se refere expressamente a bens do ativo da empresa, o que pressupõe a existência de uma atividade empresarial do insolvente à qual tais bens estejam associados. Logo, ficam excluídos os negócios ou adjudicações, relativos a bens pessoais do insolvente, pessoa singular.

Ora, no caso dos presentes autos está em causa saber se a venda de um bem imóvel, no âmbito de um processo de insolvência de pessoa singular, está isenta de IS, sabendo que tal imóvel, propriedade dessa pessoa singular, não estava afeto ao exercício de qualquer atividade empresarial. A resposta não pode ser senão negativa, já que esta hipótese não é subsumível à previsão da norma do artigo 269º, alínea e) do CIRE, que se refere exclusivamente à venda de “*elementos do ativo da empresa*”.

16. Alega ainda o Requerente que a interpretação restritiva da norma levada a cabo pela AT, consubstancia uma inconstitucionalidade, por violação do disposto no nº2, do artigo 165º da CRP (vd. art.33º do pedido arbitral). Ora, mais uma vez não lhe assiste razão e, desde logo, os argumentos que invoca não se reportam à questão interpretativa aqui em apreço. Desde logo, o Acórdão do STA que a requerente invoca, proferido em 30 de Maio de 2012, reporta-se à interpretação restritiva que tem vindo a ser efetuada pela AT, ao considerar que a isenção do nº 2, do artigo 270º do CIRE, apenas se aplica aos casos de

transmissão da universalidade dos bens da empresa. Mas essa questão não é a mesma que agora nos ocupa. Não se trata de saber se a isenção só deve ser reconhecida no caso da transmissão da universalidade dos bens da empresa ou isoladamente⁴ mas sim de saber se poderá a abranger a transmissão de imóvel não afeto a qualquer atividade empresarial no âmbito de um processo de insolvência de pessoa singular. A resposta a esta questão é, obviamente, negativa face à letra da lei e a tudo o que serve de suporte racional ao regime instituído pela norma legal.

A resolução da questão a decidir nos presentes autos é, pois, possível no plano infraconstitucional. Do texto da lei (artigo 269º, alínea e) do CIRE) é possível extrair, sem dificuldade, um sentido compatível com a imposição decorrente da lei de autorização legislativa e os objetivos da lei expressos no seu preâmbulo. Cabe, aliás, ao aplicador do direito, em caso de dúvida, encontrar a interpretação compatível com o texto e as imposições constitucionais.

Não devemos perder de vista o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, o qual consiste em impulsionar e incentivar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente da empresa, para mais rápida e eficaz satisfação do interesse dos credores, do mercado e do interesse público em geral, não esquecendo a satisfação dos créditos do próprio Estado (créditos fiscais e da segurança Social, predominantemente). São estas razões que levaram o legislador a conceder o benefício fiscal de isenção de pagamento do IMT na aquisição destes bens ou da universalidade dos bens da empresa ou dos estabelecimentos da empresa insolvente. É evidente que, do ponto de vista do legislador, não se verificam idênticas razões no que toca à adjudicação de bens imóveis não afetos a qualquer atividade empresarial no âmbito de processo de insolvência pessoal.

17. Assim, a interpretação do texto legal vertido na alínea e), do artigo 269º do CIRE, pode ser alcançado, de forma clara e sem dificuldade, tendo em conta a letra da lei e a sua «*ratio legis*».

⁴ Quanto a esta questão (transmissão da universalidade dos bens da empresa versus transmissão isolada), a própria AT já mudou de posição, como resulta da recente Circular nº 4/2017 da DSIMT, ancorada no

Como decidido pelo Acórdão do STA proferido em 25-09-2013, no proc. nº 866/13, referente, precisamente, à isenção do Imposto do Selo e a questão subjacente é a mesma que apreciamos nos presente autos:

“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 se tem pronunciado a jurisprudência arbitral. Assim se decidiu 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 ativo 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. E, mais recentemente, nas decisões arbitrais nº 649/2015 T, 95/2015 T ou 106/2016 T, onde se decidiu, neste mesmo sentido, em questão idêntica à dos presentes autos.

Por tudo o que se deixa exposto, diga-se que também não procedem os argumentos tecidos pelo Requerente a propósito da alegada nulidade do ato tributário por “*não ter um mínimo de correspondência na lei*” ou à alegada criação de um verdadeiro imposto ou contribuição não permitido por lei. Mas sobre esta questão já nos pronunciamos supra (vd. ponto 11 da presente decisão arbitral)

18. Por último, também não merece acolhimento o que vem alegado a propósito da violação do disposto nos artigos 140º e 141º do CPA, pretendendo que a concessão da isenção em causa enquanto ato constitutivo de direitos já não podia ser revogada.

Como sabemos, o procedimento tributário obedece a princípios e regras específicas, entre elas relevando a circunstância de muitos tributos se efetivarem num primeiro momento por declaração do próprio contribuinte e só posteriormente, os serviços

fiscalizarem (como é seu dever funcional) a veracidade dos factos e a sua verificação nos termos e pressupostos legalmente estabelecidos. O mesmo se aplica às isenções de imposto reconhecidas automaticamente por declaração do próprio interessado, como sucede no caso dos presentes autos. Dito de outro modo, cabe à AT apurar se os factos declarados e que serviram de base à não liquidação prévia do IMT ou do IS, se verificaram nos termos e com o alcance previstos na lei. Foi o que sucedeu no presente caso. Para o efeito encontra-se a AT vinculada aos prazos e às regras previstas para o procedimento tributário, nomeadamente ao respeito pelo prazo de caducidade da liquidação do imposto, o qual foi observado, face ao disposto no artigo 39º, nº1 do CIS.

Assim, sendo não se vislumbra qualquer nulidade do ato ou anulabilidade por violação de qualquer princípio procedimental à luz das regras aplicáveis ao procedimento tributário, não se aplicando ao caso o disposto nos artigos 140º e 141º do CPA.

19. Assim sendo, face a tudo o que vem exposto, resulta que a liquidação impugnada não enferma de qualquer vício de forma nem de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação do artigo 269º, alínea e) do CIRE ou de qualquer outro vício gerador de ilegalidade, que imponha a sua anulação.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se a liquidação impugnada, no valor de €1.120,00;
- C) Condenar a Requerente nas custas do presente processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€1.120,00** nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do 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.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€306,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela parte vencida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de julho de 2017

O Tribunal Arbitral singular,

(Maria do Rosário Anjos)