

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 224/2016-T**

**Tema: IMT – Isenção ; artigo 270.º CIRE.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

1. No dia 12-04-2016, os contribuintes A..., B..., C... e D..., NIFs ..., ..., ... e ..., respetivamente, apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a apreciação da legalidade dos actos tributários de Liquidação Adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) sobre a transmissão do prédio urbano com o artigo matricial n.º ... e do prédio rústico com o artigo matricial n.º..., fracção ..., ambos da freguesia de ..., consubstanciados nos Documentos, respectivamente, n.º..., no valor de € 8.679,31, n.º..., no valor de € 4.339,65, n.º ..., no valor de € 4.339,65, e n.º..., no valor de € 8.679,31.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, notificando as partes.

3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1 Os Requerentes são comproprietários do prédio urbano inscrito na matriz Predial de ... sob o artigo ... e da Fracção ... do prédio rústico inscrito na matriz predial da mesma freguesia sob o artigo... .

4.2 No caso em apreço, está em causa a liquidação adicional de IMT sobre o facto tributário consubstanciado na aquisição onerosa dos dois imóveis melhor identificados supra, em regime de compropriedade, pelos Requerentes, em virtude de a aquisição ter beneficiado de isenção de IMT, ao abrigo do disposto no artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (“CIRE”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 53/2004, de 18 de Março, benefício que a Autoridade Tributária vem agora fazer cessar por considerar inaplicável a isenção àquela aquisição.

4.3 Os Requerentes procederam ao pagamento adicional de IMT ora sindicado.

4.4 A referida transmissão, por se encontrar integrada em plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, beneficiou de isenção de IMT nos termos do artigo 270.º do CIRE, benefício que foi devidamente reconhecido, nos termos do artigo 16.º do CIRE, nas respectivas liquidações de IMT, na sequência da apresentação por cada um dos adquirentes, ora Requerentes, da correspondente Declaração Modelo 1 de IMT, às quais foram atribuídos, correspondentemente, os n.ºs de registo 2009/...; 2009/...; 2009/... e 2009/... .

4.5 Por Ofícios n.ºs, respectivamente, ..., ..., ... e ..., todos de 09/10/2015 foram os Requerentes, notificados para exercer direito de Audição sobre a projectada decisão de liquidação adicional de IMT sobre aquela transmissão, em virtude de, no entendimento dos serviços da AT, não estarem reunidos os pressupostos para a isenção de IMT.

4.6 Os Requerentes exerceram oportunamente Direito de Audição sobre a projectada decisão.

4.7 Porém, através, respectivamente, dos Ofícios n.ºs..., ..., ... e ..., todos de 18/12/2015 foram os Requerentes notificados da decisão final de caducidade do benefício de isenção de IMT, mantendo-se a projectada decisão de liquidação de IMT sobre a transmissão onerosa dos prédios *sub judice*, nos valores respectivamente de € 8.679,31, € 4.339,65, € 4.339,65, e € 8.679,31.

4.8 Concedendo-se aos Requerentes um prazo de 30 dias para procederem ao respectivo pagamento, mediante guias a solicitar no Serviço de Finanças de ...-... .

4.9 Entendem os Requerentes, desde logo, que se encontrava, no caso em apreço, caducado o prazo para exercício do direito à liquidação.

4.10 Com efeito, em 03 de Julho do 2009, no âmbito da transmissão que constitui o facto tributário sob o qual incidiram as liquidações de IMT ora sindicadas, os Requerentes procederam à apresentação da Declaração Modelo 1, em conformidade com o disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 19.º do CIMT.

4.11 Ora, nos termos do disposto no n.º 2 artigo 31.º do Código do IMT, as liquidações adicionais são admitidas quando tenha existido erro de facto ou de direito, do qual tenha resultado prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, sendo a competência para a respectiva emissão do chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º.

4.12 Por sua vez, prevê o n.º 3 do mesmo artigo 31.º que, havendo lugar a liquidação adicional, a mesma só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente, ficando ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 35.º.

4.13 Face ao exposto, qualquer liquidação adicional teria de ter ocorrido, impreterivelmente, até 3 de Julho de 2013, prazo largamente ultrapassado no caso das liquidações *sub judice*.

4.14 Embora a AT sustente que não está em causa uma liquidação adicional, pelo que o prazo de caducidade seria de 8 anos de acordo com o art. 35º do CIMT, não tem qualquer cabimento esse entendimento, o qual é desde logo desmentido pelas próprias liquidações de IMT ora sindicadas nas quais se pode ler, na respectiva descrição, estar em causa “Liquidação Adicional ao registo n.º 2009/...”; “Liquidação Adicional ao registo n.º 2009/...”; “Liquidação Adicional ao registo n.º 2009/...”!

4.15 Acresce que do próprio n.º 2 artigo 31.º do CIMT se retira inequivocamente que qualquer liquidação subsequente à apresentação da declaração para efeitos do

disposto no n.º 3 do artigo 19.º, motivada pela existência de erro de facto ou de direito, do qual tenha resultado prejuízo para o Estado, será uma liquidação adicional!

4.16 No mesmo sentido, o n.º 4 do artigo 31.º CIMT, que impõe a audição prévia do sujeito passivo, procedimento inequivocamente seguido no caso das liquidações adicionais em questão.

4.17 O artigo 35.º CIMT refere-se antes aos casos em que fiquem sem efeito a isenção ou a redução de taxas, nos termos do artigo 11.º, i.e., em situações de caducidade das isenções de IMT, conforme resulta aliás, da leitura conjugada daquele artigo com artigo 34.º precedente.

4.18 Na situação em análise, caso se considerassem efectivamente não preenchidos os pressupostos de que depende a isenção de IMT, tal corresponderia não a uma situação de caducidade da isenção, mas tão-somente, de erro nos pressupostos de facto ou de direito da liquidação inicial.

4.19 Além do vício anteriormente invocado, entendem os Requerentes encontrarem-se, *in casu*, preenchidos os pressupostos de isenção de IMT, sendo por isso ilegal a decisão e subsequente liquidação de IMT ora sindicada, por violação do disposto no n.º2 do artigo 270º do CIRE.

4.20 Essa disposição determina que beneficiam de isenção de IMT os actos de venda, permuta ou cessão, desde que tais actos, de venda, permuta ou cessão se integrem em plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente da empresa.

4.21 De facto, ao prever a isenção de IMT decorrente de actos de venda praticados “no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação” manifestamente se terá de entender que não poderá ser exigida a venda da totalidade dos bens da empresa, sob pena de ser impossibilitada toda e qualquer aplicação da norma em causa em planos de pagamentos ou de recuperação de empresas!

4.22 Assim, de acordo com o previsto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável *ex vi* o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária “na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

4.23 Pelo que, a interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE defendida pela AT colide frontalmente com o disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, sendo, por esse motivo, manifestamente ilegal.

4.24 Face ao exposto, se revela manifesto que se encontravam reunidos no caso em apreço os pressupostos de que dependia a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

4.25 Os Requerentes não se conformam com as liquidações adicionais de IMT sindicadas, as quais reputam de ilegais pelo que solicitam que seja declarada a ilegalidade das liquidações adicionais de IMT *sub judice*, e conseqüentemente, seja ordenada a sua anulação e sua substituição por decisão na qual se reconheça o benefício de isenção de IMT, nos termos do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE;

4.26 Tendo o montante de imposto indevidamente liquidado sido oportunamente pago pelos Requerentes, deverá, ainda, a AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, o que é de direito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu nos seguintes termos:

5.1 O Tribunal Arbitral não tem competência para proceder ao reconhecimento de benefícios fiscais por força do estipulado no art.º 2º do RJAT.

5.2 Mas tão somente para se pronunciar sobre a legalidade dos atos de liquidação impugnados, sob pena de violação do princípio constitucional de Estado de Direito e da Separação de Poderes, consagrado nos artºs 2º e 111º da Constituição da República (CRP), bem como do princípio da legalidade, cfr. artºs 3º, nº 2, e 266º, nº 2, também da CRP.

5.3 A incompetência do tribunal constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que determina a absolvição da instância nos termos do artigo 576.º e alínea a) do art.º 577.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o que desde já se requer.

5.4 Alega a Requerente que, tendo a aquisição dos prédios sido efetuada no âmbito da liquidação de determinada massa insolvente, a mesma está abrangida pela isenção de IMT prevista no n.º 2 do 270º do CIRE.

5.5 Contudo, a Requerente, apesar de juntar documentos aos autos, não identifica minimamente o processo judicial de insolvência no âmbito do qual foram adquiridos os imóveis supra identificados, nem identifica a entidade insolvente, nomeadamente se a mesma é uma pessoa singular ou coletiva e qual a actividade económica que desenvolve.

5.6 Acontece que no caso em apreço, os adquirentes e ora Requerentes não fazem prova da natureza jurídica da entidade transmitente insolvente e da actividade que por a mesma era desenvolvida, nem provam que desenvolvem a mesma actividade que a empresa insolvente, ou que a referida aquisição tenha tido como finalidade a prossecução da mesma actividade.

5.7 Muito menos que a aquisição corresponda à compra da universalidade de todos os bens afetos à actividade da empresa insolvente.

5.8 A venda de imóveis da empresa, isoladamente, não está abrangida pela isenção disposta no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, estando por consequência, sujeita a IMT nos termos gerais.

5.9 Esta isenção, já anteriormente prevista, abrange todos os atos integrados no âmbito de planos de insolvência, ou de pagamentos, ou de liquidação da massa insolvente, com a reserva, no entanto, de, caso o objeto da transmissão isenta ser a totalidade da universalidade dos bens empresa ou o estabelecimento e não um ou dois bens do seu activo.

5.10 Apesar da autorização legislativa ter sido mais permissiva, o legislador quanto à situação em causa apenas pretendeu manter a isenção no caso da transmissão da universalidade de bens associados ao exercício da actividade económica da empresa.

5.11 Acresce ainda que o facto de o Preâmbulo do CIRE dispor que quanto aos benefícios fiscais, se mantêm essencialmente os previstos no CPEREF, quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, não tem qualquer relevância interpretativa do art. 270º., nº 2. “Essencialmente” não se confunde, na verdade, com “exclusivamente”.

5.12 Caso o sentido da autorização legislativa fosse que a autorização legislativa apenas poderia ser utilizada em bloco e nunca parcialmente, teria tal intenção de estar expressa na Lei n.º 39/2003, o que não foi o caso.

5.13 A vinculação do legislador ordinário à autorização legislativa concedida pela Assembleia da República não é absoluta, abrange apenas o seu limite temporal de duração, conseqüentemente, desde que a autorização parcial não colida com o sentido da lei de autorização, a mesma é totalmente admissível.

5.14 De referir ainda que, a pretensa inconstitucionalidade orgânica passou a estar completamente ultrapassada com a redação dos art.ºs. 16.º, n.º 1, e 270.º, n.º 2, do CIRE conferida pelo art.º. 234.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2013.

5.15 Aqui chegados resulta evidente que a interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não tem qualquer suporte legal.

5.16 A conformidade com a Constituição da solução alcançada não garante, assim, a validade da interpretação das normas tributárias – é indispensável que sejam igualmente observados na actividade interpretativa os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis fiscais.

5.17 O benefício fiscal previsto no n.º 2, do art.º 270º do CIRE tem natureza automática, não estando dependente de qualquer ato administrativo de reconhecimento.

5.18 De facto, no caso em análise, não existiu qualquer acto de reconhecimento de benefício fiscal, pois, o direito opera pela mera aplicação da lei aos factos, factos esses que o sujeito passivo declara perante a AT através do Mod 1 de IMT, sendo emitido um documento, a fim o Requerente poder realizar a escritura de transmissão do bem com isenção de IMT.

5.19 O documento que faz referência ao valor da liquidação a 0,00€ não foi uma liquidação no verdadeiro sentido do termo.

5.20 Mas antes um documento de reconhecimento automático da isenção o qual teve como objetivo fornecer ao contribuinte o documento necessário que lhe permitiu efetuar o contrato de aquisição (escritura pública ou outro).

5.21 No caso em análise estamos perante o exercício originário de uma liquidação.

5.22 De acordo com o art.º 35.º n.º 1 do CIMT, conjugado com o disposto nos n.ºs 1 e 4 do art.º 45.º da LGT, o prazo para praticar o ato tributário, sob pena de caducidade do respetivo direito, é fixado em 8 anos, contados da data em que ocorra o facto tributário.

5.23 Ou seja, não tendo existido qualquer liquidação de IMT, antes da celebração da escritura, não se pode considerar que as liquidações impugnadas sejam uma liquidação adicional.

5.24 Não sendo, assim, esse facto, uma liquidação e, tendo ocorrido a transmissão do bem, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de 8 anos, de acordo com o art.º 35.º do CIMT, e não de 4 anos.

5.25 A Requerida tem, não só o direito, mas também o dever por imperativo constitucional de apreciar os pressupostos da liquidação de imposto dentro do período de caducidade.

5.26 O que significa que, dentro do prazo de caducidade, a Requerida pode liquidar o imposto devido.

5.27 A não ser assim estar-se-ia a defender a impossibilidade de reposição da legalidade fiscal em defesa de uma interpretação da lei a qual viola os princípios constitucionais da legalidade e da imparcialidade bem como do dever de cobrar impostos.

5.28 Em consequência, a liquidação ora impugnada assenta numa correcta interpretação e aplicação da referida norma de isenção, não podendo colher nenhum dos argumentos, nem podendo proceder nenhum dos vícios aduzidos pelos Requerentes às liquidações impugnadas.

5.29 Uma vez que não se verifica qualquer ilegalidade do ato de liquidação nem fundamento legal que sustente a pretensão dos Requerentes improcede em consequência o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

6. Os Requerentes responderam à excepção invocada pela Requerida, nos seguintes termos:

6.1 O pedido formulado pelos Requerentes foi o de que fosse dado provimento ao presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sobre os



actos tributários melhor identificados no intróito e, em consequência, declarando-se a ilegalidade das liquidações adicionais de IMT sindicadas, com todas as consequências legais, incluindo a sua anulação, reembolso dos montantes de imposto indevidamente liquidados e pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, e custas, nos termos legais.

6.2 Motivo pelo qual está bem patente que o pedido formulado pelos Requerentes corresponde à anulação da liquidação de IMT em causa, não procedendo, pois, o alegado pela Requerida.

7. No dia 18/10/2016, foi proferido despacho arbitral, onde o Tribunal considerou que não se mostrava necessário promover a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, dado não estarem presentes as circunstâncias objecto das diversas alíneas do n.º 1 desta disposição, admitindo, no entanto, convocar essa reunião se as partes o requeressem.

8. As partes não requereram que se promovesse a reunião prevista no art. 18º do RJAT.

## **II. Factos provados**

9. Com base na prova documental junta aos autos, o Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

9.1. Os Requerentes são proprietários do prédio urbano inscrito na matriz Predial de ... sob o artigo ... e da Fracção ... do prédio rústico inscrito na matriz predial da mesma freguesia sob o artigo ... .

9.2. Os Requerentes adquiriram a propriedade dos prédios acima mencionados no âmbito de plano de insolvência e recuperação de empresas.

9.3. A referida transmissão beneficiou de isenção de IMT nos termos do artigo 270.º do CIRE, benefício que foi reconhecido, nas respectivas liquidações de IMT, na sequência da apresentação por cada um dos Requerentes, da correspondente Declaração Modelo 1 de IMT, às quais foram atribuídos, correspondentemente, os n.ºs de registo 2009/...; 2009/...; 2009/... e 2009/... .

9.4. A Declaração Modelo 1 foi entregue pelos Requerentes a 03 de Julho do 2009.

9.5. Por Ofícios n.ºs, respectivamente, ..., ..., ... e ..., todos de 09/10/2015, foram os Requerentes, notificados para exercer direito de Audição sobre a projectada decisão de liquidação adicional de IMT sobre aquela transmissão, em virtude de, no entendimento dos serviços da AT, não estarem reunidos os pressupostos para a isenção de IMT.

9.6. Os Requerentes exerceram oportunamente Direito de Audição sobre a projectada decisão.

9.7. Através, respectivamente, dos Ofícios n.ºs..., ..., ... e ..., todos de 18/12/2015, foram os Requerentes notificados da decisão final de caducidade do benefício de isenção de IMT, tendo sido assim efectuadas as liquidações nº ..., no valor de € 8.679,31, nº ..., no valor de € 4.339,65, nº ..., no valor de € 4.339,65, e nº ..., no valor de € 8.679,31

9.8. Concedeu-se aos Requerentes um prazo de 30 dias para procederem ao respectivo pagamento, mediante guias a solicitar no Serviço de Finanças de ...-... .

9.9. Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto liquidado.

### **III. Factos não provados**

Não existem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

### **IV – Do Direito**

10. São as seguintes as questões a examinar no âmbito do presente processo:

- Da excepção de incompetência do Tribunal Arbitral
- Da legitimidade das partes e da admissibilidade da coligação de autores.
- Da caducidade do direito à liquidação
- Da interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE
- Do direito a juros indemnizatórios.

Examinemos assim sucessivamente estas questões.

### **DA EXCEPÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL**

11. Refere o artigo 2º, nº 1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, que os tribunais arbitrais são competentes para decidir sobre:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

12. O pedido dos Requerentes é o seguinte: *“Termos em que se requer a V. Exa. se digne dar provimento ao presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sobre os actos tributários melhor identificados no intróito e, em consequência, declarando-se a ilegalidade das liquidações adicionais de IMT sindicadas, com todas as consequências legais, incluindo a sua anulação, reembolso dos montantes de imposto indevidamente liquidados e pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, e custas, nos termos legais”.*

13. Ainda que esteja em causa o reconhecimento de uma isenção fiscal, o pedido requerido perante este Tribunal Arbitral foi a declaração de ilegalidade das declarações adicionais de IMT, que são consequência da decisão sobre a existência ou não da isenção fiscal.

Como refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 9 de Junho de 2016, Proc. Nº 09156/15: *“A invocação de que está em causa nos autos questão relativa ao reconhecimento de uma isenção fiscal não preclude a competência do tribunal arbitral para dirimir o litígio em referência, porquanto a pretensão in judicio tem em vista a anulação da liquidação de IMT em causa, com base na sua ilegalidade, integrando a causa de pedir a invocação da existência de isenção fiscal (isenção de IMT), associado à transmissão de bens imóveis no âmbito de plano de insolvência. A lei não restringe os fundamentos na base dos quais é formulado o pedido de anulação das liquidações em causa, com vista à delimitação da competência material do tribunal arbitral. Donde resulta que a asserção contida na decisão em apreço da vigência de isenção fiscal que obsta à tributação em causa corresponde à aplicação do parâmetro de legalidade, tarefa*

*que foi atribuída por lei (artigo 2.º, nº 2, do RJAT) aos tribunais arbitrais. Não existe, pois, pronúncia indevida por parte da decisão arbitral impugnada (artigo 28.º, nº1, al.c), do RJAT).”*

Pelo que este Tribunal Arbitral é competente para decidir sobre a ilegalidade das liquidações de IMT em causa, independentemente da matéria a que respeitam.

14. O Tribunal Arbitral é assim competente para decidir o presente litígio.

#### DA LEGITIMIDADE DAS PARTES E DA ADMISSIBILIDADE DA COLOGAÇÃO DE AUTORES

15. De acordo com o artigo 3º, nº 1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores é admissível quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Os Requerentes são comproprietários do prédio urbano inscrito na matriz Predial de ... sob o artigo ... e da Fracção ... do prédio rústico inscrito na matriz predial da mesma freguesia sob o artigo ... e adquiriram a propriedade dos prédios acima mencionados no âmbito de plano de insolvência.

Estamos perante o mesmo imóvel, as mesmas circunstâncias de aquisição e, em todos os casos, discute-se se a transmissão do imóvel deverá ser passível de isenção fiscal, à luz do artigo 270º do CIRE, pelo que, à luz do artigo 3º, nº 1 do RJAT, estão reunidas as condições para a coligação de pedidos.

16. O Tribunal considera assim as partes legítimas.

#### DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

16. Refere o artigo 45º, nº 1 da Lei Geral Tributária que “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

De acordo com o artigo 35º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, “só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto no número seguinte e, quanto ao restante, no artigo 46.º da Lei Geral Tributária.”

Alegam os Requerentes que o artigo 35º do IMT não é aplicável ao caso em concreto, se referem aos casos em que fiquem sem efeito a isenção ou a redução de taxas, nos termos do artigo 11.º, i.e., em situações de caducidade das isenções de IMT, conforme resultaria da leitura conjugada daquele artigo com o artigo 34.º precedente.

Afirmam ainda os Requerentes que caso se considerassem efectivamente não preenchidos os pressupostos de que depende a isenção de IMT, tal corresponderia não a uma situação de caducidade da isenção, mas tão-somente, de erro nos pressupostos de facto ou de direito da liquidação inicial.

De acordo com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Setembro de 2011, Proc. Nº 0294/11: “A liquidação que deu origem à dívida exequenda não foi efectuada em ordem a corrigir ou rectificar uma liquidação anterior viciada por erro de facto ou de direito ou por omissões ou inexactidões praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação. Desde logo porque, como bem salientou a Juíza do Tribunal a quo, a transmissão do imóvel que constitui o facto tributário não havia dado lugar à liquidação do imposto porque, atento o valor e o destino declarados, dele estava isento. Esse acto constitui, isso sim, uma primeira liquidação, efectuada na sequência da caducidade da isenção que obstara à liquidação previamente à transmissão, caducidade essa resultante do valor que foi atribuído ao prédio em sede de avaliação. Nem queira invocar-se em favor da natureza adicional da liquidação o disposto no art. 31.º, n.º 2, do CIMT (Como o fez o Representante do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Sul, para onde, por lapso, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé remeteu o processo), que dispõe: «Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a

*liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º, promove a competente liquidação adicional». Na verdade, embora uma interpretação unicamente cingida à letra da lei pudesse inculcar a ideia de que toda e qualquer liquidação efectuada na sequência de avaliação teria a natureza de liquidação adicional, é manifesto que não é assim: a liquidação efectuada na sequência de avaliação só terá tal natureza desde que tenha havido previamente uma liquidação.”*

No caso em concreto, não existe uma liquidação prévia, mas apenas o reconhecimento automático de uma isenção, tendo vindo, posteriormente, a ser emitida a liquidação.

Nesses termos, o prazo de caducidade não é de 4 anos, conforme o artigo 45º, nº 1 da LGT, mas de 8 anos, de acordo com o artigo 35º, nº 1 do CIMT.

17. Sendo que o reconhecimento da isenção fiscal data de 2009, não se pode considerar que tenha caducado o direito à liquidação, pelo que é improcedente nesta parte a alegação da caducidade do direito de efectuar a liquidação em causa.

#### DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO Nº 2 DO ARTIGO 270º DO CIRE

18. Está em causa nestes autos averiguar se o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE pode ser aplicável à situação em análise. Dispunha esta disposição na redacção aplicável à data dos factos tributários: "*Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*"-

A jurisprudência que se tem pronunciado sobre esta questão, seja no âmbito dos Tribunais Administrativos, seja no âmbito do CAAD, tem sido concordante no sentido de que esta isenção se aplica não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamentos, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Esta interpretação surge logo no Ac. STA, de 30/5/2012, processo 0949/11, onde se refere que "*em face da letra da lei, quer uma, quer outra das interpretações são defensáveis,*

*afigurando-se, contudo, gramaticalmente mais correcta a sustentada pela Administração tributária, pois que os verbos “vender”, “permutar” e “ceder” são todos eles verbos transitivos, daí que na frase a referência à “empresa ou estabelecimentos desta” surgisse como complemento directo de todos três. Esta interpretação, choca, contudo - como bem observado na sentença recorrida -, com aquilo que o legislador consignou no n.º 49 do preâmbulo do CIRE no que respeita aos benefícios fiscais, onde se afirma que: «mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais», sendo certo que a alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF isentava de imposto municipal de sisa as transmissões de bens imóveis integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa que decorram, designadamente, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa. E choca, também - como bem observado pelo Ministério Público em 1.ª instância (cfr. o parecer de fls. 66 a 68 dos autos) - , com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que, no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)». Pode, é certo, defender-se que, na perspectiva do legislador do CIRE, as diferenças quanto ao âmbito da isenção de IMT relativamente à que existia no CPEREF para a SISA não se afiguraram como essenciais, daí que não lhes haja feito qualquer referência particular. É que, designadamente em matéria fiscal, nem sempre o preâmbulo dos diplomas espelha com rigor o respectivo conteúdo, não sendo sequer inédito que incluam menções que o articulado da lei infirma (cfr. no que respeita à SISA/IMT o Acórdão deste Supremo Tribunal de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 499/10). E pode, também, defender-se que na concretização da autorização legislativa para aprovação do CIRE, na matéria que nos ocupa, o Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo-a apenas nos casos de*

*venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento. Se assim foi, contudo, não teria respeitado o sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República (cfr. o n.º 2 do artigo 103.º e a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição) em desrespeito da credencial parlamentar que lhe foi conferida. 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 vicie de inconstitucionalidade. É por essa razão fundamentalmente que se entende que a decisão recorrida não merece censura, pois que sendo embora 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, a opção do sentido da sua restrição não lhe era consentida, pois que em matéria de benefícios fiscais legisla em domínio reservado à Assembleia da República, havendo que respeitar os limites que esta lhe fixe, designadamente os respeitantes ao sentido e extensão da autorização (cfr. o n.º 2 do artigo 165.º da Constituição da República)".*

Na sequência deste acórdão, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sido convergente no sentido de que o art. 270º, nº2, do CIRE, não isenta apenas as vendas de empresas e estabelecimentos, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que efectuadas ao abrigo de plano de insolvência ou no âmbito da liquidação da massa insolvente. Neste sentido, cfr. Ac. STA de 11/11/2015, processo 0968/13, Ac. STA, de 26/12/2015, processo 01345/15, Ac. STA, de 20/1/2016, processo 01350/15.

No mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência deste CAAD nas decisões de 27/10/2015, processo 99/2015-T, e de 14/7/2016, processo 664/2015-T.

Em posição divergente temos apenas na jurisprudência deste CAAD, a decisão de 31/10/2015, no processo 200/2015-T. Só que esta decisão baseia-se no facto de o artigo 234.º da Lei n.º 66-B/2012, ao alargar a aplicação da isenção de IMT às transmissões operadas nos processos de recuperação da empresa, que a anterior redacção não contemplava, mantendo o restante teor do preceito em causa, teria um outro efeito significativo em matéria da aplicabilidade do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, na medida em que após a sua entrada em vigor veio sanar a eventual inconstitucionalidade orgânica,



tornando irrelevante qualquer argumento que se pretendesse invocar para o caso em apreço proveniente desse vício.

Independentemente do ser ou não correcta esta posição, é manifesto, no entanto, que ela não se pode aplicar ao caso dos autos, em que os factos tributários foram praticados em 2009, muito antes portanto da aplicação da lei nela referida.

Acompanhamos assim a posição largamente dominante no sentido de o disposto no art. 270º, nº2, do CIRE abrange igualmente a venda de imóveis do activo da insolvente, pelo que se considera procedente o pedido de anulação das liquidações em crise.

19. Decide-se, portanto, que os actos tributários em causa são ilegais e que o valor do imposto referente às liquidações ora anuladas deverá ser devolvido aos Requerentes.

#### DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

20. Os Requerentes solicitaram ainda o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43º da LGT.

Decorre do número 1 desse artigo que "*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*".

Podemos entender ainda que, como decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral. Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

Como já se referiu, a Autoridade Tributária tinha pleno conhecimento da jurisprudência existente no sentido da interpretação do art. 270º, nº2, CIRE, sendo que a única decisão que sustentava a posição contrária foi tirada ao abrigo de distinta legislação.

Estamos, neste caso, perante uma actuação por parte da Autoridade Tributária, que se traduz num “erro imputável aos serviços”, conforme consta do art. 43º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º, nº1 da LGT), entendemos que os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados

sobre o valor de € 26.037,92, que serão contados desde a data do pagamento desse montante, até ao integral reembolso dessa mesma quantia

## **VI – Decisão**

Face ao exposto, julga-se procedente o pedido de declaração da ilegalidade dos actos tributários de liquidação do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”), formalizados pelas notas de liquidação emitidas com os números as liquidações nº..., no valor de € 8.679,31, nº..., no valor de € 4.339,65, nº..., no valor de € 4.339,65, e nº..., no valor de € 8.679,31.

Em consequência, condena-se a Administração Tributária ao reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de € 26.037,92 acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data em que essa importância foi paga pela Requerente, até ao integral reembolso do mencionado montante.

## **Valor do processo**

Fixa-se ao processo o valor de € 26.037,92 (valor indicado e não contestado).

## **Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT fixa-se o montante das custas em € 1530 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2016

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)