

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 382/2016-T

Tema: IMT - impropriedade do presente meio processual e de incompetência do Tribunal; Aquisição de imóvel. Insolvência. Artigo 270º nº 1 alínea c) e nº 2 do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE).

DECISÃO ARBITRAL

PARTES

Requerente: A..., NF ..., residente na Rua ..., nº ..., ... - -

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

I. RELATÓRIO

- a) Em 11-07-2016, o Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

O PEDIDO

- b) O Requerente pede a anulação da liquidação de IMT constante do Documento Único de Cobrança (DUC) “identificação de documento” ... de 18.04.2016, no valor de 2 894,94 euros e a anulação do Imposto do Selo (IS) constante do Documento Único de Cobrança (DUC) “identificação de documento” ... de 18.04.2016, no valor de 1 217,76 euros, num total de 4 112.60 euros.
- c) Bem como na condenação da AT no reembolso das importâncias que pagou, acrescidas dos juros indemnizatórios.

- d) Impostos liquidados pela aquisição da fracção “E” do prédio urbano em propriedade horizontal inscrito sob o artigo ..., concelho de ..., freguesia de ..., sito na Rua ..., ..., ... e ..., nº, ... –, descrito na CRP de ... sob o nº .../2011..., no processo de insolvência3TBSJM J2 2ª Secção Comércio -
- e) Uma vez que a AT, notificada em 04.08.2016 da constituição do TAS, veio em 15.09.2016, nos termos do nº 1 do artigo 13º do RJAT, comunicar que o acto tributário de liquidação de IS foi revogado, o Requerente em 15.09.2016 alterou o pedido nos seguintes termos: *“face à posição assumida pela AT relativamente ao acto de liquidação do IS, existe uma objectiva inutilidade (superveniente ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral formulado pelo Requerente) na prossecução do presente procedimento relativamente à impugnação do acto de liquidação do IS, pelo que desiste desse seu pedido”*.
- f) Acrescentando que *“mantém interesse na prossecução do presente procedimento...”* quanto ao *“acto de liquidação de IMT”*, concluindo que *“o valor do ... processo deve ser reduzido ao valor do acto de liquidação de IMT”*.

A CAUSA DE PEDIR

- g) O Requerente invoca a ilegalidade dos actos impugnados, assacando-lhes o vício de violação de lei por eventual erro de direito da AT.
- h) Quanto ao IMT, por desconformidade com a norma isentiva contida no nº 2 do artigo 270º do CIRE e quanto ao IS, por desconformidade com a norma isentiva contida na alínea e) do artigo 269º do CIRE.
- i) E pela razão de que considera, porque adquiriu a fracção autónoma de prédio urbano em propriedade horizontal destinada a habitação, no processo de insolvência3TBSJM J2 2ª Secção Comércio - ..., que tem direito aos benefícios fiscais em causa que obstem à liquidação de IMT e IS.
- j) O que a AT reconhece ao *“ter identificado como facto tributário a aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa”*.

- k) Tanto que referiu no Modelo 1 do IMT que “*tal imóvel iria ser adquirido à massa insolvente de B..., Lda., no âmbito do processo de insolvência*”, resultando que esta aquisição constituiu um acto praticado no âmbito da liquidação da massa insolvente da sociedade, ou seja, um acto de venda de um bem que fazia parte integrante da massa insolvente, praticado no âmbito da liquidação da massa insolvente que cabe na previsão do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- l) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 04-08-2016.
- m) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 19-09-2016. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- n) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 04-10-2016, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- o) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 04-10-2016 que aqui se dá por reproduzida.
- p) Logo em 04-10-2016 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17.º-1 do RJAT. Respondeu em 04.11.2016.
- q) A AT, juntamente com a Resposta, não juntou o PA. Pediu a dispensa da sua apresentação. O TAS considera não ser necessária a sua junção, podendo até considerar-se redundante e inútil esse desiderato, uma vez que o Requerente juntou documentação que sustenta as liquidações em causa, documentos cuja genuinidade na reprodução não mereceu qualquer reparo da contraparte, na análise implícita feita dos factos que relatam, conforme se retira da resposta da Requerida.
- r) Por despacho de 04.11.2016 o TAS questionou as partes sobre se prescindiam da reunião do artigo 18.º do RJAT e uma vez que foram aduzidas excepções na resposta, se davam o assentimento à tramitação processual subsequente apenas com

a produção de alegações escritas e sucessivas, referindo-se na parte final do despacho: “*entendendo o TAS, no silêncio, que dão o seu assentimento a esta tramitação processual*”.

- s) Em 21.11.2016 o TAS, face ao silêncio das partes, fixou o prazo de 10 dias para alegações escritas e sucessivas das partes.
- t) Em 23.11.2016 o Requerente apresentou alegações escritas. Em 02.12.2016 a Requerida também apresentou alegações escritas, aderindo na totalidade ao que já havia referido em sede de resposta.
- u) Não se realizou, conforme acima descrito, a reunião de partes do artigo 18º do RJAT.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- v) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são partes legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- w) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos do inciso p) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes. Igualmente quanto à tramitação processual subsequente o TAS seguiu o que resulta da posição expressa ou tácita das partes como se escreve nas alíneas r) a u) supra.
- x) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto do Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 11.07.2016 e as liquidações impugnadas terem a data de 18.04.2016.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE

- y) O Requerente discorda da liquidação de IMT, que pagou em antecipação ao acto de outorga do título translativo da propriedade, uma vez que a adquiriu a fracção de prédio urbano em propriedade horizontal, enquanto *“activo da sociedade insolvente B... Lda. NIPC ..., e foi adquirida ... no âmbito da liquidação da massa insolvente da referida sociedade”*.
- z) E porque apresentou o Modelo 1 do IMT onde expressou na parte II – identificação do facto tributário, no campo 10 *“código 31” “DESCRIÇÃO: Aquisição proc. Insolvência”* e na parte III – titular do bem ou direito transmitido, no campo 13 *“...”* e no campo 14 *“Massa Insolvente B... Lda.”*, situação que a AT identificou como facto tributário ao colocar no DUC *“aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa ou ao abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação”*, entende que não deveria ter sido emitido o DUC liquidando IMT no valor de 2 894,84 euros, mas sim um DUC com IMT liquidado à taxa zero, por via da consideração da isenção de IMT que, implicitamente, entende ter invocado.
- aa) Entende que a situação de facto é enquadrável na previsão da norma isentiva contida no nº 2 do artigo 270º do CIRE.
- bb) Invoca em favor da sua leitura da lei os acórdãos do STA: de 17.12.2014 – processo 01085/13 – Relator Ana Paula Lobo; de 30.05.2012 – processo 0949/11 – Relator Isabel Marques da Silva.
- cc) Face à revogação voluntária pela AT, na pendência deste processo, nos termos do nº 1 do artigo 13º do RJAT, do acto de liquidação de IS, o Requerente alterou o pedido nos seguintes termos: *“face à posição assumida pela AT relativamente ao acto de liquidação do IS, existe uma objectiva inutilidade (superveniente ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral formulado pelo Requerente) na prossecução do presente procedimento relativamente à impugnação do acto de liquidação do IS, pelo que desiste desse seu pedido”*.
- dd) Acrescentando que *“mantém interesse na prossecução do presente procedimento...”* quanto ao *“acto de liquidação de IMT”*, concluindo que *“o valor do ... processo deve ser reduzido ao valor do acto de liquidação de IMT”*.
- ee) Uma vez que a AT, na Resposta, invocou que o presente pedido de pronúncia tem como *“thema decidendum”* a concessão do benefício fiscal que consta do nº 2 do

artigo 270º do CIRE e que, por esse motivo o meio próprio de reacção seria a acção administrativa e não o pedido de pronúncia arbitral (face ao artigo 87º-2 do CPPT e artigo 2º - 1 do RJAT), o Requerente, em sede de alegações, propugna pela sua improcedência uma vez que se limita a pedir a declaração de ilegalidade do *acto de liquidação de IMT*, o que já foi apreciado em decisões do CAAD: no processo 73/2012 e no processo 123/2015.

ff) Igualmente quanto às invocadas excepções de incompetência do TAS, em razão da matéria, quer porque este dissídio só poderia dirimir-se nos TAF através de acção administrativa pressupondo que estava em causa a sindicância de uma acto que negou um benefício fiscal; quer porque o benefício em causa – do nº 2 do artigo 270º do CIRE – só poderia ser reconhecido pelo Tribunal (por paralelismo com a isenção de IMT que gozam as instituições bancárias que adquirem activos que lhe foram dados em garantia, em defesa dos seus créditos), invoca o Requerente nas alegações, pugnando pela sua improcedência, as decisões do CAAD acima referidas, além dos acórdãos do STA.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

gg) A Requerida através do Serviço de Finanças ... adoptou, face ao dissídio, a seguinte posição na informação que juntou aos autos em 14.09.2016, por altura da comunicação da revogação do acto de liquidação de IS: *“A 2016-04-15, o contribuinte ... apresentou declaração de liquidação de IMT entrada 2016..., neste serviço de finanças. Pelo DUC ... de 2016-04-15, foi liquidado IMT na importância de € 2 894,84 e pelo DUC ... o respectivo imposto do selo. Recorreu o contribuinte da liquidação para o CAAD solicitando a anulação daquela liquidação e respectivo reembolso do valor pago, em sede de imposto do selo, acrescido dos juros indemnizatórios, por força do artigo 270º do CIRE. Conforme refere a circular 10/2015 a aplicação do benefício previsto no artigo 270º do CIRE ... “depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimentos vendidos. Assim a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou*

cedida abranja a universalidade da empresa insolvente” ... Pelo que a liquidação de IMT deve-se manter. Quanto ao imposto do selo por ter sido liquidado indevidamente vai este SF proceder a anulação e ao respectivo reembolso ao SP”. Esta informação foi sancionada pelo Chefe do Serviço de Finanças em suplência.

Exceções

hh) Ao nível da resposta ao pedido de pronúncia, invoca a Requerida, em primeiro lugar, uma *questão prévia* aduzindo que o valor da utilidade económica do processo, face à revogação do acto de liquidação de IS, seria tão-só de 2 894,84 euros, correspondente ao montante da liquidação de IMT aqui impugnada.

Impropriedade do meio processual

- ii) Entende a Requerida que o “*thema decidendum*” neste processo se prende com a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 270.º/2 do CIRE. Refere: “...*no fundo a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral Singular profira decisão no sentido do reconhecimento da isenção de IMT*”.
- jj) E conclui: “... *à luz desta pretensão é a Ação Administrativa (especial, na versão anterior do CPTA) que configura o meio processual adequado para efetuar a apreciação da matéria (pois que aquela constitui o meio de reação destinado a apreciar atos em matéria tributária – artigo 97.º/2 do CPPT), e não o pedido de pronúncia arbitral (pois que este constitui um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários – artigo 2.º/1 do RJAT)*”.

Incompetência do Tribunal Arbitral Singular em razão da matéria

kk) Na decorrência da exceção atrás referida, defende a AT, com base no artigo 2º nº 1 do RJAT o seguinte: “*À luz daquele artigo resulta claramente que se encontra fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais, sob pena de violação da lei*”. E

- acrescenta: *“Na realidade, a questão do reconhecimento de isenções fiscais é matéria reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais”*.
- ll) Propugna ainda por outro fundamento para concluir pela incompetência do TAS em razão da matéria. Refere: *“Sem prejuízo daquilo que se acabou de expor, importa igualmente suscitar a incompetência do Tribunal Arbitral Singular para a apreciação do reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integradas em processo de insolvência”*.
- mm) E pela razão de que a *“isenção fiscal prevista no artigo 270.º/2 do CIRE assenta na verificação de dois pressupostos: 1.º Que a transmissão dos imóveis opere por (i) venda, (ii) permuta ou (iii) cessão da empresa ou de estabelecimentos desta; e 2.º Que a (i) transmissão dos imóveis esteja integrada num plano de insolvência ou num plano de pagamentos ou (ii) a transmissão seja praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente”*. Concluindo: *“... a verificação daqueles pressupostos legais recai exclusivamente sobre o órgão judicial onde correu o processo de insolvência”*. *“E isto porque apenas o juiz titular do processo de insolvência está em condições de proceder à verificação dos pressupostos legais exigidos no artigo 270.º/2 do CIRE”*.
- nn) Para sustentar o raciocínio expandido invoca a AT o regime do benefício fiscal de isenção de IMT consagrada no artigo 8º do CIMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito em processos onde reclamem os seus créditos resultantes de actos de concessão de crédito), entendendo que a situação destes autos deve considerar-se idêntica.
- oo) Uma vez que *“... só os autos de insolvência (que o magistrado judicial dirige e conhece) é que contém os elementos necessários para aferir aquela verificação”*, *“... verificação é feita por via de auto judicial ou de sentença homologatória da transacção”*, *“sendo que será um destes dois documentos que constituirá o documento que servirá de base ao reconhecimento da isenção aqui em causa aquando da apresentação da declaração Modelo 1, por parte do sujeito passivo, no serviço de finanças competente da Requerida”*.
- pp) E acrescenta *“...o presente Tribunal Arbitral Singular não foi o órgão judicial onde correu o processo de insolvência”* e *“... não detém sequer os elementos*

mínimos para aferir da verificação dos pressupostos legais exigidos no artigo 270.º/2 do CIRE - elementos esses que o Requerente sequer alega e, menos ainda, prova”.

qq) Conclui: *“O reconhecimento da isenção do artigo 270.º/2 do CIRE constitui uma questão sujeita à jurisdição judicial”.*

Impugnação

rr) Discorda a AT da leitura da lei propugnada pelo Requerente, referindo o seguinte:

*“No caso **sub judice** assume relevância o confronto entre a letra do artigo 121.º do CPEREF e o estabelecido na letra do artigo 270.º/2 do CIRE”. “Confrontando o teor daquelas duas normas, duas conclusões se retiram: - por um lado, a isenção de IMT resultante da dação em cumprimento e da cessão de bens aos credores que constava do artigo 121.º-b) do CPREF passou talqualmente para o artigo 270.º/1-c) do CIRE; - por outro lado, o mesmo já não sucedeu relativamente aos atos de venda, permuta ou cessão, pois que o legislador não se limitou a uma tarefa de reordenação [como fez relativamente ao artigo 270.º/1-c) do CIRE], mas sim a uma alteração de fundo”.*

ss) E conclui: *“Com efeito, a isenção de IMT resultante de atos de venda, permuta ou cessão da empresa deixou de fazer referência aos “elementos do ativo da empresa” e aos “arrendamentos a longo prazo” [artigo 121.º/2-c) do CPEREF], mas apenas e só à “empresa” ou “estabelecimentos desta” última [artigo 270.º/2) do CIRE]”. “Resumindo, a isenção de IMT constante do artigo 270.º/2 do CIRE abrange os atos de venda, permuta ou cessão integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos, de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, porém (agora) com uma reserva face àquilo que o (então) artigo 121.º/2-c) do CPEREF dispunha: que o objeto da transmissão seja a empresa ou estabelecimento(s) desta última, e não somente elementos do ativo da empresa”.*

tt) E termina: *“Pretendendo, inequivocamente, o legislador, privilegiar, e nessa medida isentar de carga fiscal, a transmissão da universalidade de bens associados*

ao exercício da actividade económica da empresa”, “precisamente porque, só esta, a transmissão da universalidade, garante a manutenção da actividade económica”, “na isenção não se inclui a venda individualizada dos elementos do activo”.

Do reembolso da importância paga e dos juros indemnizatórios

uu) Propugna a AT o seguinte: *“Uma vez que não se verifica qualquer ilegalidade do acto de liquidação nem fundamento legal que sustente a pretensão do Requerente improcede em consequência o pedido de reembolso das quantias pagas pela Requerente e o pedido de juros indemnizatórios”.*

vv) Termina reiterando a procedência das excepções invocadas com absolvição da instância ou se assim não se entender, defende a improcedência dos pedidos de condenação, com absolvição dos mesmos.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Seguindo a ordem acima indicada, no que alude à resposta da AT (e porque o TAS deve apreciar, em primeiro lugar, as excepções enquanto factos impeditivos, modificativos ou extintivos do pedido do Requerente), as questões a dirimir são as seguintes:

- O **valor da utilidade económica** em causa neste processo, face à revogação voluntária do acto de liquidação de imposto do selo, através do mecanismo do nº 1 do artigo 13º do RJAT.
- A **inutilidade da lide ou a desistência do pedido** do Requerente e a consequência ao nível da responsabilidade pelas custas processuais.
- A invocada **impropriedade do presente meio processual**.
- A invocada **incompetência do TAS em razão da matéria**.
- Caso nenhuma das excepções invocadas deva ser julgada procedente, apreciar-se-á se o acto de liquidação de IMT aqui impugnado padece de alguma

desconformidade com a lei, que deva conduzir ao seu afastamento da ordem jurídica.

- Por último, na hipótese referida no ponto anterior, caso deva ser considerado procedente o pedido de anulação do acto impugnado, apreciar-se-á o pedido de condenação da AT nos **juros indemnizatórios**.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, de resto não contestados pelas partes, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

- 1) O Requerente, com vista à aquisição da fracção “E” do prédio urbano em propriedade horizontal inscrito na matriz com o nº ...-E – freguesia de..., entregou no Serviço de Finanças de ...-..., em 2016-04-15, uma declaração de Modelo 1 do IMT, entrada 2016..., onde expressou na parte II –

identificação do facto tributário, no campo 10 “código 31” “DESCRIÇÃO: Aquisição proc. Insolvência” e na parte III – titular do bem ou direito transmitido, no campo 13 “...” e no campo 14 “Massa Insolvente B... Lda.” – **conforme segunda e terceira folhas do documento junto pela AT no SGP do CAAD em 14.09.2016 e documento nº 8 junto com o pedido de pronúncia.**

- 2) Em 18.04.2016 o Serviço de Finanças de ...-... emitiu o Documento Único de Cobrança (DUC) de IMT “identificação de documento”..., no valor de 2 894,94 euros, nele constando em Facto Tributário: 31- ... aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa ou abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação” e em Observações de Bem 1: “Procº Insolv.3TBSJM J2 2ª Secção Com/...” e em Alienante do Bem 1: “Declaração: € 152.220.00 Benefícios: Habitação. Matéria Colectável: € 152.220,00 Taxa 5,00%, Parcela a Abater € 4 716.16 Colecta € 2 894,84” – **conforme documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia e segunda folha do documento junto pela AT no SGP do CAAD em 14.09.2016.**
- 3) O Requerente pagou em 18.04.2016 o valor constante do DUC atrás referido – **conforme documento nº 9 junto com o pedido de pronúncia.**
- 4) Por escritura pública de 21.04.2016 o Requerente adquiriu a fracção autónoma de prédio em propriedade horizontal indicada em 1), à massa insolvente de “B... Lda.” NIPC..., representada pelo administrador de insolvência no âmbito do processo3TBSJM (J2 2ª Secção, Tribunal do Comércio de ...), pelo preço 152 200,00 euros, constando na parte final da escritura o arquivo do DUC referido em 2) – **Conforme documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia.**
- 5) Em 11-07-2016 o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia cuja aceitação foi notificada à AT em 04.08.2016 – **registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia e comunicação da constituição do TAS.**
- 6) A AT na informação de 07.09.2016, refere o seguinte: “*Pelo nosso DUC ... de 2016-04-15, foi liquidado IMT na importância de € 2 894,84 ...*”.

“Conforme refere a circular 10/2015 a aplicação do benefício previsto no artigo 270º do CIRE ...” “depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimentos vendidos ... Assim a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente” ...Pelo que a liquidação de IMT deve-se manter. Quanto ao imposto do selo por ter sido liquidado indevidamente vai este SF proceder a anulação e ao respectivo reembolso ao SP”, informação que foi sancionada pelo Chefe do Serviço de Finanças em suplência. – **Conforme teor da segunda folha do documento junto pela AT no SGP do CAAD em 14.09.2016.**

- 7) A AT entregou no CAAD em 14.09.2016 a informação referida no número anterior e em 15.09.2016 um requerimento pelo qual comunica “*que o acto tributário de liquidação do imposto do selo, subjacente ao pedido de pronúncia arbitral foi revogado pela entidade que o praticou, conforme informação anexa*” – **Requerimento registado no SGP do CAAD em 15.09.2016 e informação registada no SGP do CAAD em 14.09.2016.**
- 8) Em 03.11.2016 o Requerente registou um requerimento no SGP do CAAD referindo: “*face à posição assumida pela AT relativamente ao acto de liquidação do IS, existe uma objectiva inutilidade (superveniente ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral formulado pelo Requerente) na prossecução do presente procedimento relativamente à impugnação do acto de liquidação do IS, pelo que desiste desse seu pedido*” – **Requerimento junto pelo Requerente no SGP do CAAD em 03.11.2016.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

O valor da utilidade económica

Segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT (aplicável ao processo arbitral tributário por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) “*quando seja impugnada a liquidação*” o valor da causa atendível é o da importância cuja anulação se pretende.

O Requerente formulou um pedido de anulação de duas liquidações, entrado no CAAD em 11.07.2016, no valor global de 4 112,60 euros.

De acordo com o n.º 5 do artigo 13.º do RJAT são atribuídos à apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral os efeitos da apresentação da impugnação judicial.

Nesta conformidade configura-se que, o facto de ter ocorrido, após a entrada no SGP do CAAD, uma alteração do pedido e da causa de pedir, tal não afecta o valor da utilidade económica, tal como é configurada no pedido inicial do Requerente.

Aliás, no caso, quer considerando que o valor da utilidade é de 4 112,60 euros (valor inicial correspondente à soma das liquidações impugnadas: imposto do selo + IMT), quer considerando o valor da utilidade que ambas partes defendem de 2 894,84 euros (valor apenas da liquidação de IMT), segundo a tabela do artigo 4.º do Regulamento das Custas de Arbitragem Tributária, as custas serão sempre do mesmo valor, ou seja, de 612,00 euros.

Nesta linha de pensamento, improcede o pedido de redução do valor da utilidade económica, até porque a questão de fundo redundaria, depois, na atribuição de responsabilidade pelas custas processuais, mormente na sua eventual repartição, segundo o princípio da causalidade, apreciado segundo as regras do CPC.

A inutilidade da lide ou a desistência parcial do pedido pelo Requerente. A responsabilidade pelas custas processuais

O Código de Processo Civil é de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por força da alínea e) do artigo 2º do CPPT e nº 1 do artigo 29º do RJAT.

Nos termos da alínea e) e d) do artigo 277º do CPC é causa de extinção da instância “*a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide*” e a “*desistência*”.

“*O Código de Processo Civil manteve, em matéria de custas, o princípio da causalidade: paga as custas a parte que lhes deu causa*” ... (Acórdão do STJ de 18.11.76 BMJ 261º-153). Este princípio continua expresso nas diversas normas do CPC actual que versam sobre esta temática.

A AT não tomou posição sobre se há inutilidade da lide ou se ocorreu desistência parcial do pedido por parte do Requerente, na parte relativa à impugnação do acto de liquidação de imposto do selo.

O Requerente como se provou em 8) da matéria de facto assente refere que “*existe uma objectiva inutilidade (superveniente ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral formulado pelo Requerente) na prossecução do presente procedimento relativamente à impugnação do acto de liquidação do IS, pelo que desiste desse seu pedido*”.

O nº 1 do artigo 537º do CPC actual (que reproduz o artigo 451º do CPC de 1961) refere que “*Quando a causa termine por desistência ou confissão, as custas são pagas pela parte que desistir ou confessar; e, se a desistência ou confissão for parcial, a responsabilidade pelas custas é proporcional à parte de que se desistiu ou que se confessou.*”

Nesta conformidade a responsabilidade pelas custas, na parte em que ocorreu desistência, recai sobre o Requerente.

Impropriedade do presente meio processual

A Requerida refere que o “*thema decidendum*” neste processo se prende com a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 270.º/2 do CIRE. Refere: “...*no fundo a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral Singular profira decisão no sentido do reconhecimento da isenção de IMT*”.

E conclui: “... *à luz desta pretensão é a ação administrativa (especial, na versão anterior do CPTA) que configura o meio processual adequado para efetuar a apreciação da matéria (pois que aquela constitui o meio de reação destinado a apreciar atos em matéria tributária – artigo 97.º/2 do CPPT), e não o pedido de pronúncia arbitral (pois que este constitui um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários – artigo 2.º/1 do RJAT)*”.

Mas não parece ser esse o caso.

O Requerente insurge-se contra o acto de liquidação de IMT, ainda que invocando como fundamento da sua ilegalidade, a existência de uma isenção. Quer em imposto do selo, quer em IMT.

A existência ou não existência na ordem jurídica fiscal de uma isenção de impostos, enquanto facto interruptivo da tributação, pode ser apreciada em sede de processo de impugnação de uma liquidação, existindo coetaneidade procedimental entre o momento da liquidação do tributo e o da verificação (ou não verificação) dos fundamentos da aplicação da norma isentiva. É o caso.

Por outro lado, não deixa de ser contraditória a posição da AT, ao alterar a sua actuação ao nível do imposto do selo (vidé nºs 6) e 7) da matéria assente), reconhecendo, implicitamente que o contribuinte beneficia da isenção de IS da verba 1.1 da TGIS que lhe é conferida pela norma isentiva do artigo 269º alínea e) do CIRE, reconhecendo a aquisição do bem no âmbito de um processo judicial falimentar, mas não reconhecendo, o

que seria corolário lógico, a isenção de IMT, consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, uma vez que, parece ser intenção do legislador conferir ambos os benefícios fiscais às mesmas realidades factuais, ainda que se possa discutir que existem algumas divergências ao nível da redacção das normas isentivas.

Em matéria de imposto do selo, depois de notificada a AT do pedido de pronúncia, adoptou uma actuação aceitando, implicitamente, a validade, pelo menos do procedimento arbitral tributário. Daí que se tenha socorrido do dispositivo do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT.

Pelo que improcede esta excepção. É que, como se retira do pedido e da causa de pedir, o que se discute neste processo é a legalidade da liquidação, apenas de IMT após a AT ter reconhecido implicitamente a isenção de IS, situação perfeitamente enquadrável na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Incompetência do TAS em razão da matéria

A AT alega esta excepção com base em dois fundamentos:

- De que o TAS, à luz da alínea a) do n.º 2 do RJAT, não tem jurisdição para apreciar quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais, sob pena de violação da lei”. E acrescenta: *“Na realidade, a questão do reconhecimento de isenções fiscais é matéria reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais”*.
- De que o TAS não possui jurisdição arbitral para a apreciar o reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis, integradas em processo de insolvência, pela razão de que a isenção fiscal prevista no artigo 270.º/2 do CIRE assenta na verificação de dois pressupostos que recai exclusivamente sobre o órgão judicial onde correu o processo de insolvência, porque apenas o juiz titular do processo de insolvência está em condições de proceder à verificação dos pressupostos legais exigidos no artigo 270.º/2 do CIRE.

Quanto ao primeiro fundamento aduzido reitera-se o que já se expressou a propósito da apreciação da anterior excepção.

O que é submetido pelo Requerente a este Tribunal é a apreciação da legalidade do acto tributário de liquidação de IMT e não um acto que se enquadre directamente na alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT ou no n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

O que não invalida a possibilidade do TAS apreciar se no *iter* tributário subjacente à liquidação existe ou não um facto interruptivo da tributação, neste caso uma isenção fiscal conferida por lei.

Pelo que só pode improceder a invocada excepção, com base neste fundamento.

Quanto ao segundo fundamento, diga-se, em primeiro lugar que se configura ser contraditória esta indicação face à realidade factual apurada neste processo.

Vejamos a realidade dos factos com que a Requerida não mostrou dissentimento (factos das alíneas 1) e 2) da matéria assente):

- *O Requerente, com vista à aquisição da fracção “E” do prédio urbano em propriedade horizontal inscrito na matriz com o n.º...-freguesia de..., entregou no Serviço de Finanças de ...-..., em 2016-04-15, uma declaração de Modelo 1 do IMT, entrada 2016..., onde expressou na parte II – identificação do facto tributário, no campo 10 “código 31” “DESCRIPÇÃO: Aquisição proc. Insolvência” e na parte III – titular do bem ou direito transmitido, no campo 13 “...” e no campo 14 “Massa Insolvente B... Lda”.*
- *Em 18.04.2016 o Serviço de Finanças de ...-... emitiu o Documento Único de Cobrança (DUC) de IMT “identificação de documento”..., no valor de 2 894,94 euros, nele constando em Facto Tributário: 31- ... aquisição de imóveis por arrematação judicial ou administrativa ou abrigo de regimes legais de apoio financeiro à habitação” e em Observações de Bem 1: “Proc.º Insolv.3TBSJM J2*

2ª Secção Com/...” e em Alienante do Bem 1: “Declaração: € 152.220.00 Benefícios: Habitação. Matéria Colectável: € 152.220,00 Taxa 5,00%, Parcela a Abater € 4 716.16 Colecta € 2 894,84”.

Ora, o que aconteceu foi que a AT aceitou perfeitamente o funcionamento do mecanismo de liquidação do IMT e eventual verificação (em coetaneidade procedimental) dos pressupostos da isenção de IMT impetrada, previstos no artigo 10º nº 8º alínea d), artigo 19º nº 1 e 3, artigo 20º e artigo 21º nº 1, todos do CIMT. Foi o SF de ...-... que emitiu o DUC e não o Tribunal.

Ou seja, afirmar-se que este benefício fiscal é reconhecido pelos Tribunais onde corre o processo (neste caso falimentar), é o mesmo que referir que o Tribunal é que tem a competência que aqui foi concretamente exercida pela AT, no caso o serviço de finanças, que até veio a considerar ilegal a liquidação de Imposto do Selo, após notificada a Requerida da apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

Não parece que deva indicar-se como situação similar, o funcionamento da isenção de IMT do artigo 8º do CIMT (aquisição de bens pelas instituições bancárias, em defesa dos seus créditos bancários). Esta isenção do artigo 8º do CIMT tem como fundamento o princípio da igualdade fiscal, uma vez que as instituições bancárias, ao receberem em substituição dos seus créditos, bens imóveis (coisa diferente do que mutuaram) não acrescem o seu acervo patrimonial (que é a razão da tributação), apenas substituem o elemento dinheiro mutuado, pelo elemento imóveis (que o mais brevemente possível vão ter que alienar). No caso dos bancos, no plano técnico, nem deveria existir isenção, mas sim uma não incidência do IMT. Não é o caso dos presentes autos.

Pelo que improcede esta excepção com este fundamento, uma vez que não há suporte legal para se afirmar que o benefício fiscal do nº 2 do artigo 270º do CIRE é de reconhecimento (verificação dos pressupostos) pelo juiz titular do processo falimentar.

A questão de fundo: a liquidação de IMT aqui impugnada padece de alguma desconformidade com a lei, que deva conduzir ao seu afastamento da ordem jurídica?

A posição defendida pela AT para a manutenção da liquidação de IMT está expressa na informação que juntou aos autos em 14.09.2016, por altura da comunicação da revogação do acto de liquidação de IS: *“Conforme refere a circular 10/2015 a aplicação do benefício previsto no artigo 270º do CIRE ... “depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimentos vendidos ... Assim a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente” ...Pelo que a liquidação de IMT deve-se manter.”*

A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a aquisição em causa estava isentas de IMT ao abrigo do disposto no nº 2 do 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, o que passa por indagar se a referida isenção opera apenas relativamente às vendas, permutas ou cessão de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, como defende a AT, ou também relativamente a vendas, permutas ou cessão de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, como sustentam os Requerentes.

Como resulta da matéria de facto provada, dúvidas não restam de que a aquisição aqui em causa foi levada a efeito no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Reproduzimos o que se referiu a este propósito na decisão colectiva CAAD Processo nº 664/2016-T a propósito de uma situação idêntica à deste processo:

“No âmbito dos tribunais judiciais a questão não é nova e tem vindo a ser tratada reiterada e uniformemente no Supremo Tribunal Administrativo conforme cita o Acórdão do STA de 01/20/2016 no processo nº 01350/15 (vide as seguintes decisões: 1 - de 17 de

Dezembro de 2014, proferido no processo n.º 1085/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 15 de Janeiro de 2016 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32240.pdf>), págs. 4249 a 4252, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bdbf686acbd6970380257dc6005569fb>; 2 - de 11 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 968/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8641778b75f387b380257efc005b1e99>; 3 - de 18 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 575/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfc2214b865a8eb680257f07003bc47d>; 4 - de 18 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 1076/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6584532b3466938c80257f07004e7be1>).

Este Acórdão, segue fundamentalmente o decidido no acórdão do STA de 30 de Maio de 2012, processo n.º 0949/11, para ele remetendo e procedendo à respectiva transcrição nos seguintes termos:

“Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando que os pressupostos para o preenchimento dos requisitos que determinam a obtenção do benefício de isenção, não foram preenchidos pelo adquirente, uma vez que não adquiriu a empresa ou estabelecimento desta e que o disposto no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do activo da empresa.

Não fornece, porém, a recorrente razão alguma que abale a nossa convicção de que a sentença recorrida bem julgou ao adoptar a interpretação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE que vem sendo de forma pacífica e reiterada adoptada por este STA desde o Acórdão mencionado na sentença recorrida – cfr. para além dos acórdãos já citados no parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA supra transcrito, os recentes Acórdãos de 11 de Novembro de 2015, recurso n.º 0968/13 e de 18 de Novembro de 2015,

recursos n.ºs 0575/15 e 1067/15 –, não sendo o facto de a AT ter do preceito uma interpretação desconforme à jurisprudência do STA – que terá, inclusive, feito constar de recente informação 1/2014 da DSIMT e prestado à Ordem dos Notários (conforme alegações de recurso a fls. 67, verso e 68 dos autos) -, razão para postergar o entendimento que vem sendo adoptado e que aqui se reafirma, porquanto constitui o que melhor adequa o texto legal ao sentido e extensão da autorização legislativa ao abrigo da qual a norma foi emanada pelo Governo em matéria reservada à Assembleia da República e porque essa interpretação é a que melhor serve a teleologia do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE - «fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador», dando incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação – não havendo, a essa luz, razão para distinguir as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo (cfr. o Acórdão do STA de 18 de Novembro último, recurso n.º 01067/15).

Conclui-se, pois, que nada há a censurar à sentença recorrida que bem julgou, estando o recurso da Fazenda Pública votado ao insucesso».

O n.º 2 do artigo 270.º do CIRE é uma norma de natureza tributária que consagra um benefício fiscal.

Conforme já referido, à interpretação das normas tributárias são aplicáveis as regras e princípios gerais de interpretação das leis, designadamente o artigo 9.º do Código Civil (n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária).

Consequentemente, para fixar o sentido do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, o intérprete tem de procurar “reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em

conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”. Vejamos então.

Quanto ao elemento literal, é de atender a que, quando o Legislador, no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, se refere aos “actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta”, pretende que as expressões “venda”, “permuta” e “cessão” digam, todas elas, respeito à empresa ou estabelecimento? Querirá o Legislador isentar de IMT apenas (i) os actos de venda da empresa ou de estabelecimentos desta, (ii) os actos de permuta da empresa ou de estabelecimentos desta e (iii) os actos de cessão da empresa ou de estabelecimentos desta?

Ou, pelo contrário, a lei não estabelece qualquer relação entre as expressões “venda” e “permuta” e as expressões “empresa” e “estabelecimentos desta”? Querirá o Legislador que os actos de “venda” e de “permuta” a que alude o artigo 270.º, n.º 2 do CIRE se reportem às vendas e permutas de quaisquer imóveis e não apenas às vendas e permutas de empresas ou estabelecimentos?

Com efeito, se a “venda”, a “permuta” e a “cessão” se referissem, todas elas, à empresa ou a estabelecimentos desta, então o Legislador teria incorrido numa manifesta repetição, na medida em que, pelo menos, seria redundante utilizar na mesma frase as expressões “venda” e “cessão”.

A este respeito, recorde-se que, em sede de processo de insolvência, não podem ser praticados pela massa insolvente actos gratuitos por tal prejudicar os interesses patrimoniais dos credores).

*Assim sendo, quando a lei fala em cessão da empresa ou do estabelecimento, está, por definição, a referir-se a uma transmissão onerosa de um direito (**rectius**, da titularidade da empresa ou do estabelecimento).*

Acresce que, como é sabido, as regras da interpretação impõem que se encontre um sentido útil para as palavras do Legislador, presumindo-se, aliás, que o mesmo se soube exprimir adequadamente (artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil).

Pelo que se poderá retirar do texto da lei que a expressão “venda” tem determinado sentido útil, bem distinto da expressão “cessão”. Ambas as expressões aplicam-se a realidades distintas, deixando de existir qualquer redundância ou sobreposição.

Elemento histórico — A origem da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE

O Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (doravante, “CPEREF”), diploma que antecedeu o CIRE, era norteado pelo princípio do primado da recuperação da empresa devedora, podendo ler-se no respectivo preâmbulo que “o presente diploma afirma, em termos categóricos, a prioridade do regime de recuperação sobre o processo de falência conducente à extinção definitiva da empresa devedora”. A falência só deveria ser decretada quando a empresa falida se mostrasse “economicamente inviável” ou não se considerasse possível “a sua recuperação financeira” (artigo 1.º, n.º 2, do CPEREF).

Pela Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, foi o Governo autorizado a legislar sobre a insolvência de pessoas singulares e colectivas, revogando o CPEREF. A nova lei deveria colocar a tónica na satisfação dos credores, fosse pela via da liquidação do património, fosse pela via de um plano de insolvência (artigo 1.º, n.º 2, da Lei n.º 39/2003).

Em matéria de benefícios fiscais, o n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003 autorizava o Governo “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: (...) as que decorram (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus activos (...)”.

A Lei n.º 39/2003 — aparentemente mais generosa do que o CPEREF, precisamente por reputar a via de plano de insolvência e a via da liquidação da massa insolvente como alternativas válidas para assegurar a satisfação dos credores — não restringia a isenção de tributação às transmissões de imóveis que pudessem ter lugar num contexto de recuperação de empresa. Ao invés, essa isenção era estendida às transmissões que tivessem lugar num contexto de liquidação da empresa insolvente ou dos seus estabelecimentos, ou elementos dos seus activos.

Os benefícios fiscais previstos no CPEREF foram transpostos para o CIRE, com a importante diferença de que deixaram de se aplicar apenas no âmbito das providências de recuperação de empresas e passaram a aplicar-se também no âmbito da liquidação do activo, seguindo o disposto na lei de autorização legislativa - Lei n.º 39/2003.

Pelo que não se antevê qualquer fundamento para se defender que o benefício fiscal previsto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE apenas abrange a transmissão de imóveis em conjunto com a empresa ou com o estabelecimento de que fazem parte, quando o CPEREF admitia essa isenção à transmissão também de elementos do activo da empresa ou estabelecimento, e o novo regime pretende ser mais vantajoso nas possibilidades oferecidas para a recuperação de empresas insolventes. Elemento teleológico — a ratio da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE

O legislador reconhece que, no processo de insolvência, não é só a empresa insolvente que está em jogo. A solidez financeira e, no limite, a própria sobrevivência das empresas credoras também está em risco, porque a sua capacidade para acomodar os prejuízos decorrentes da insolvência do devedor está longe de ser ilimitada.

É a necessidade de minimizar a repercussão da insolvência do devedor sobre a situação patrimonial e financeira dos credores — evitando, no limite, situações de insolvência em cadeia — que leva o Legislador a eleger a satisfação dos credores como objectivo precípua do processo de insolvência. Trata-se, no fundo, de proteger os agentes

económicos saudáveis do contágio da doença, no interesse não só dos próprios agentes económicos como também da comunidade em geral.

Assim sendo, por estar — sempre — em causa a maximização da satisfação dos credores, o benefício fiscal previsto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE deve aplicar-se indiferentemente a todas as transmissões onerosas de imóveis, quer as mesmas tenham lugar em conjunto ou em separado da empresa ou do estabelecimento que os aludidos imóveis integram.

Além de que compete ao intérprete presumir que o Legislador é coerente nas soluções que adopta para problemas semelhantes e que as mesmas obedecem a um pensamento unitário (19).

Ora, para além da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, este diploma consagra ainda outros benefícios fiscais aplicáveis às transmissões onerosas de imóveis que tenham lugar no âmbito do processo de insolvência. É, designadamente, o caso da isenção de imposto do selo prevista nas alíneas d) e e) do artigo 269.º do CIRE e da isenção de IMT prevista no n.º 1 do artigo 270.º do mesmo diploma.

Sucedem tanto a isenção de imposto do selo como a isenção de IMT prevista no n.º 1 do artigo 270.º do CIRE abrangem (incontestadamente) quer a transmissão de imóveis efectuada em conjunto com a empresa ou o estabelecimento de que fazem parte, quer a transmissão isolada de imóveis, em separado da empresa ou estabelecimento que integram.

Sendo assim, a interpretação segundo a qual a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE só abrange a transmissão de imóveis quando efectuada em conjunto com a empresa ou estabelecimento de que fazem parte também não resiste ao teste da coerência ou harmonia do ordenamento jurídico.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de se ter pretendido abranger no âmbito de isenção do nº 2 do artigo 270º do CIRE, quer a transmissão de imóveis efectuada em conjunto com a empresa ou o estabelecimento de que fazem parte, quer a transmissão isolada de imóveis, em separado da empresa ou estabelecimento que integram.

Esta solução, sustentada e acompanhada amplamente por jurisprudência do STA e também mais recentemente do CAAD é a que que acompanhamos, devendo ser igualmente acolhida nos presentes autos, por consubstanciar uma correcta interpretação do direito, ...”.

Pelo que só pode proceder o pedido de pronúncia arbitral. A liquidação não está de acordo com a lei (nº 2 do artigo 270º do CIRE).

De facto, muito embora a AT tenha retirado das instruções para preenchimento da declaração Modelo 1 do IMT disponível à data da liquidação, o código do benefício fiscal em causa, o contribuinte, neste caso, invocou-o materialmente na declaração para liquidação, como se retira dos factos provados em 1) e 2) da matéria de facto.

Na liquidação de IMT impugnada reconheceu a AT o benefício fiscal relativo ao destino do bem (habitação) mas o que foi invocado foi outro: foi o da aquisição do bem à massa insolvente de uma entidade, em processo falimentar. Processo que até consta no DUC respectivo.

Por outro lado, o raciocínio que a AT levou a feito, com a anulação do DUC relativo ao imposto do selo, reconhecendo implicitamente a isenção do artigo 269º alínea e) do CIRE, teria que ser levado também necessariamente a efeito quanto à isenção de IMT do nº 2 do artigo 270º do CIRE, não sendo possível considerar-se num imposto que a liquidação é desconforme a lei e no outro não o considerar, uma vez que se trata da mesma situação factual e as normas isentivas têm idênticas previsões normativas.

Pedido de juros indemnizatórios

Provou-se que o Requerente pagou em 18.04.2016 o valor liquidado de IMT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que «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».

Como resulta do teor literal desta norma, o direito a juros indemnizatórios depende de «pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

No caso, o Requerente pagou o imposto liquidado, pelo que a anulação da liquidação, para além do dever de reembolso, pode acarretar o pagamento de juros indemnizatórios, caso tenha ocorrido erro imputável aos serviços da AT na liquidação.

O erro na liquidação é imputável à Requerida como resulta da circunstância de ter liquidado o imposto em dissonância com o pedido do Requerente constante do Modelo 1 do IMT, tendo inclusive, posteriormente, cumprido o ónus impugnatório do contribuinte neste processo quanto ao imposto do selo, anulado a liquidação de IS, reconhecendo implicitamente a isenção do imposto da verba 1.1 da TGIS, prevista na alínea e) do artigo 269º do CIRE, mas mantendo a liquidação de IMT com base numa leitura da lei que a jurisprudência que aqui acolhemos não sufraga.

O contribuinte pagou a dívida liquidada sem o que não lhe seria possível efectuar a outorga da escritura de aquisição.

Consequentemente, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, contados desde a data em que efectuou o pagamento em causa (18-04-2016), até efectivo reembolso.

V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

- Julgam-se improcedentes as exceções de impropriedade do presente meio processual e de incompetência do TAS em razão da matéria, com os dois fundamentos invocados.
- Absolve-se parcialmente a AT do pedido, na parte relativa à liquidação de IS a que se reporta a desistência do pedido formulado pelo Requerente (valor de 1 217,76 euros) (alínea d) do artigo 277º do CPC e nº 1 do artigo 537º do CPC).
- Julga-se procedente o pedido de anulação da liquidação de IMT constante do Documento Único de Cobrança (DUC) “identificação de documento” ... de 18.04.2016, no valor de 2 894,94 euros, uma vez que não está em consonância com a norma contida no nº 2 do artigo 270º do CIRE na leitura aqui propugnada.
- Julga-se procedente o pedido de condenação da AT no reembolso da importância paga e no pagamento dos juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da liquidação de IMT aqui anulada, até à data da restituição.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 4 112,60 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 € segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente e da Requerida, na proporção de 29,61% e de 70,39% respectivamente, ou seja, 181,21 euros a cargo do Requerente e 430,79 euros a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 13 de Dezembro de 2016
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

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