

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 369/2016-T

Tema: IS - isenção; artigo 269.º do CIRE

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A..., S.A., com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 05.07.2016, um pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa que deu origem ao processo n.º ...2016..., apresentada pela Requerente como reacção ao acto de liquidação de Imposto do Selo (de ora em diante “IS”), n.º..., respeitante à verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”), no valor de € 496,00 (quatrocentos e noventa e seis euros) que lhe foi comunicada pelo Serviço de Finanças de Sinta ... (...), relativo a prédio por si adquirido, como adiante melhor se verá, e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestação tributária.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada

pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 25.07.2016, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. B... e Dra. C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 21.09.2016.
- 1.5. No dia 22.09.2016 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional e bem assim para juntar aos autos cópia do respectivo processo administrativo.
- 1.6. No dia 24.10.2016 a Requerida apresentou a sua Resposta e respectivo Processo Administrativo.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente é uma instituição de crédito cujo objecto social consiste na realização de operações financeiras, ao abrigo do art.º 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

- 1.8. A Requerente adquiriu, no âmbito da sua actividade, no processo de insolvência de E... (o “Insolvente”), o prédio urbano inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... e ... sob o artigo ...-... (de ora em diante designado “Prédio”).
- 1.9. A venda do Prédio à Requerente aproveitou da isenção de Imposto do Selo (de ora em diante designado “IS”) prevista no art.º 269.º do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (de ora em diante designado “CIRE”).
- 1.10. Entendeu, porém, a Requerida não estarem reunidos os pressupostos para que a aludida aquisição pudesse ter beneficiado da isenção de IS que lhe havia sido reconhecida automaticamente nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 16.º do CIRE, pelo que procedeu à liquidação adicional de IS no valor de € 496,00 (quatrocentos e noventa e seis euros).
- 1.11. A Requerente procedeu ao pagamento da prestação tributária indevidamente exigida e por não se conformar com ela reagiu contra o acto de liquidação de IS, apresentando uma reclamação graciosa, que veio a ser indeferida.
- 1.12. No CIRE vigora o princípio da primazia da vontade dos credores, tendo o processo de insolvência por finalidade a satisfação dos credores.
- 1.13. Entende a Requerente que a isenção de IS é concedida, por um lado, no âmbito de operações de aquisição integral ou parcial da empresa objecto do processo de insolvência e, por outro, a meros actos de aquisição de bens imóveis isoladamente considerados, realizados na fase de liquidação do activo da mesma, visando uma venda rápida e atractiva de bens integrantes do património devedor, por forma a satisfazer os interesses dos respectivos credores.
- 1.14. A intenção do legislador, com o CIRE, foi manter os regimes existentes no Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (de ora em

diante “CPEREF”) quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais, pelo que não pode deixar de concluir-se que estão compreendidos no escopo da isenção de IS prevista na alínea e) do art.º 269.º do CIRE as operações de alínea de elementos do activo da empresa no âmbito da liquidação da sua massa insolvente.

- 1.15. O Insolvente é uma pessoa singular que actuava na qualidade de comerciante em nome individual, não havendo qualquer distinção entre o seu património privado e o património da empresa, uma vez que todo o património do devedor, incluindo o privado, responde pelas dívidas empresariais.
- 1.16. No âmbito do CIRE, o conceito de “empresa” abrange pessoas singulares que actuem na qualidade de comerciante em nome individual.
- 1.17. A exigência de juros indemnizatórios, uma vez que a Requerente pagou prestação tributária a seu ver ilegal, funda-se no art.º 43.º da Lei Geral Tributária.

C – Posição da Requerida

- 1.18. Por impugnação, entende a Requerida que a aquisição do Prédio feita pela Requerente não está isenta de IS já que a alínea e) do art.º 269.º do CIRE não abrange aquisições feitas a insolventes que sejam pessoas singulares e não exerçam uma actividade industrial, comercial ou agrícola.
- 1.19. O Insolvente exerceu uma actividade no âmbito da categoria B – rendimentos profissionais apenas entre os dias 02.10.2009 e 06.10.2010 pelo que à data da aquisição do Prédio pela Requerente há muito o Insolvente era um mero sujeito passivo singular, não exercendo qualquer actividade industrial, comercial ou agrícola.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.20. Por despacho de 09.01.2017 o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que se previu pudesse ter lugar até ao dia 13.02.2017, não tendo as Partes pretendido apresentar alegações.
- 1.21. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.22. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.23. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação mediatamente posta em crise.
- 1.24. O processo não padece de qualquer nulidade, podendo apreciar-se desde já a questão de fundo e sobre ela proferir-se uma decisão.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Dão-se por provados os seguintes factos:

- 2.1.1. A Requerente é uma instituição de crédito cujo objecto social consiste na realização de operações financeiras, ao abrigo do art.º 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro;
- 2.1.2. A Requerente adquiriu, no âmbito da sua actividade, no processo de insolvência de E..., o prédio urbano inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... e ... sob o artigo ...-... (Título de Transmissão a fls. 25 do Processo Administrativo);
- 2.1.3. A venda do Prédio à Requerente aproveitou da isenção de Imposto do Selo prevista no art.º 269.º do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (Título de Transmissão a fls. 25 do Processo Administrativo e Notificação para Pagamento a fls. 27 do mesmo Processo);
- 2.1.4. A Requerida procedeu à liquidação adicional de IS (n.º...) no valor de € 496,00 (Doc. 2, junto com o pedido de Pronúncia Arbitral);
- 2.1.5. A Requerente apresentou pedido de reclamação graciosa contra o acto de liquidação referido em 2.1.4. (Doc. 5, junto com o pedido de Pronúncia Arbitral);
- 2.1.6. A Requerida indeferiu o pedido de reclamação graciosa a que se alude em 2.1.5. (Doc. a fls. 43 do Processo Administrativo);
- 2.1.7. A Requerente procedeu ao pagamento do IS exigido pelo acto de liquidação de IS n.º ... (Doc. 4, junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral);

2.1.8. O Insolvente é uma pessoa singular que exerceu uma actividade profissional cujos rendimentos integravam a categoria B entre os dias 02.10.2009 e 06.10.2010 (Doc. 1, junto com a Resposta);

2.1.9. À data em que a Requerente adquire o Imóvel, o Insolvente não exercia uma actividade industrial, comercial ou agrícola (Doc. 1, junto com a Resposta);

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo, duas:

- a) A de saber se a aquisição do Prédio, tendo sido realizada no âmbito do processo de insolvência de não empresário e de não titular de empresa em cujo activo o Prédio se integrasse, está ou não isenta de IS nos termos do disposto na alínea e) do artigo 269.º do CIRE; e
- b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente com a consequente anulação da liquidação de IS mediatemente contestada, a Requerente, no âmbito do presente processo arbitral poderá obter a condenação da Requerida no

pagamento de juros indemnizatórios relativamente à quantia por si entregue para satisfação da prestação tributária por esta ilegalmente exigida.

3.2. A isenção do IS e o art.º 269.º do CIRE

a) Geral

Pela Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, a Assembleia da República autorizou o Governo a aprovar o CIRE, revogando o CPEREF. No n.º 2 do art.º 9.º do diploma de autorização pode ler-se:

2 — Fica ainda o Governo autorizado a isentar de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes actos, desde que previstos em plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:

- a) A emissão de letras ou livranças;
- b) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos da insolvência;
- c) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;
- d) A constituição de nova sociedade ou sociedades;
- e) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;
- f) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a

transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens.

Consequentemente, e sem ferir a referida autorização legislativa, o art.º 269.º do CIRE, sob a epígrafe “Benefício relativo ao imposto do selo”, dispõe o seguinte:

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 activo da empresa, bem como a locação de bens;
- f) A emissão de letras ou livranças.

O n.º 49 do preâmbulo do diploma que aprova o CIRE, respeitante aos benefícios fiscais, adianta que “mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção

de emolumentos e benefícios fiscais”. Ora, os benefícios relativos ao IS estavam anteriormente previstos no art.º 120.º do CPEREF, no âmbito das providências de recuperação da empresa, cuja redacção era a seguinte:

Estão isentas de imposto do selo, quando a ele se encontrassem sujeitas, as seguintes providências de recuperação da empresa:

- a) A emissão de letras ou livranças nos termos do artigo 71.º;
- b) A constituição da nova sociedade, prevista no n.º 1 do artigo 80.º;
- c) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos, previstas na alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º, bem como no n.º 1 do artigo 100.º;
- d) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital, previstos no n.º 2 do artigo 88.º, bem como nos n.ºs 1 e 2 do artigo 100.º;
- e) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores, previstas nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 88.º e no artigo 93.º, bem como no n.º 1 do artigo 100.º;
- f) A realização de operações de financiamento, o traspasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens, previstos, respectivamente, nas alíneas b), c), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 101.º.

Como se vê, os actos referidos no art.º 269.º do CIRE a que respeitam os benefícios em causa são precisamente os mesmos que se previam nas várias alíneas do art.º 120.º¹ do CPEREF.

b) A alínea e) do art.º 269.º do CIRE

Importa resolver a questão de saber se a alínea e) do art.º 269.º do CIRE é aplicável ao caso dos autos, como pretende e procura demonstrar a Requerente. Para isso, importa que nos centremos na “venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa”, actos que estariam isentos de IS, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Parece resultar do texto da norma a que vimos fazendo referência que a isenção de IS é dispensada apenas às vendas de elementos do activo de empresas, o que exclui, *a contrario*, as vendas de bens que não integrem o activo de empresas, nomeadamente os bens que sejam propriedade de pessoas singulares, não empresários ou titulares de empresas. Interpretação diversa, ainda que eventualmente defensável do ponto de vista do direito a constituir, não tem arrimo no teor literal do preceito vigente, pelo que, *de iure constituto*, não pode ser acolhida.

Vale a pena atentar na doutrina a este propósito expendida no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25.09.2013, prolatado no processo n.º 866/13:

“No caso está apenas em causa saber se a venda de um bem imóvel, que não pertence a uma empresa nem estava destinado ao exercício de actividade empresarial alguma, mas que era propriedade de uma pessoa singular e com destino a habitação, não havendo notícia da sua afectação a actividade empresarial alguma, pode beneficiar de isenção de IS em razão de ter sido efectuada num processo de insolvência. A resposta, a nosso ver, não pode ser senão negativa, pois a hipótese não é subsumível à previsão da alínea e) do art.

¹ Vide LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3.ª ed., Quid Iuris, Lisboa, 2015, págs. 918 e seg..

169.º [sic] do CIRE, que se refere exclusivamente à venda de «*elementos do activo da empresa*».”

Assim, conclui o douto acórdão que “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”.

Idêntico entendimento foi sufragado pelas decisões do CAAD proferidas nos processos 649/2015-T e 13/2016-T, sendo esta, como se disse, também a posição do tribunal arbitral.

3.3. Dos juros indemnizatórios

O acto impugnado, como se procurou demonstrar, não padece de qualquer ilegalidade. Assim, não se verificam os pressupostos para que haja lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada, mantendo-se, portanto, o acto de liquidação de IS que lhe deu origem;
- b) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 496,00 (quatrocentos e noventa e seis euros).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2017

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.