

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 556/2017-T

Tema: IMT - Isenção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE - Legitimidade ativa.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 18 de outubro de 2017, a sociedade A..., LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., no Porto (“Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral com intervenção do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).
2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“Entidade Requerida”).
3. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente solicitou ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) n.º..., de 10 de março de 2017, no montante de EUR 8.235,37.

A liquidação de imposto em apreço teve subjacente a aquisição de um imóvel pelo B..., S.A. à massa insolvente da sociedade de direito espanhol C..., S.A., imóvel subsequentemente locado à Requerente.

Entendeu a Requerente ter legitimidade para contestar a legalidade do ato tributário em referência por força do contrato de locação financeira imobiliária que celebrou com o B..., S.A. – em concreto, atentas as suas cláusulas 3.5. e 13.1., cujo conteúdo *infra* se reproduz:

«Se [...] for apurado adicional do imposto municipal sobre transações onerosas de imóveis relativamente ao imóvel ora locado [...], caberá única e exclusivamente ao Locatário impugnar e/ou contestar e/ou reclamar esses adicionais e valores [...]»;

«O Locatário assume a responsabilidade pelo pagamento de todas as despesas, encargos, emolumentos notariais e registrais, impostos ou taxas [...], designadamente [...] Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), ainda que não vencidos ou exigíveis, ainda que respeitem a período anterior à presente data [13 de março de 2017], e mesmo que só venham a ser liquidadas ou apresentadas a pagamento posteriormente [...]».

Por outro lado, alicerçou a ilegalidade do ato *sub judice* na aplicação do artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, nos termos do qual:

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

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 19 de outubro de 2017 pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do CAAD, tendo em seguida sido promovida a notificação da Entidade Requerida.
5. Subsequentemente, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o Árbitro Signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para constituir o presente Tribunal Arbitral singular, tendo a respetiva nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.
6. No dia 7 de dezembro de 2017, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
7. O Tribunal Arbitral foi constituído a 28 de dezembro de 2017, em conformidade com o artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.
8. No dia 5 de março de 2018, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta, tendo igualmente junto o processo administrativo.
9. Na sua resposta, a Entidade Requerida pugnou pela ilegitimidade ativa da Requerente para a propositura da presente ação, tendo, em síntese, invocado o seguinte:

«O proprietário do imóvel é o B... e, enquanto tal, é esta entidade bancária que é o sujeito passivo de imposto e o responsável pelo seu pagamento, independentemente do que o B... e a aqui requerente pudessem contratar entre

si posteriormente. De facto, a Requerente celebrou um contrato de locação financeira imobiliária com o B... [...]. Contudo, os seus termos apenas têm eficácia entre os contraentes, tratando-se de um regime negociado e acordado entre as partes, que apenas a estas diz respeito e vincula, pelo que o acordado neste contrato de locação nada releva para a presente ação [...].

Em suma, a Requerente não tem legitimidade para intervir neste pleito, nem o contrato de locação tem a virtualidade de atribuir à Requerente legitimidade para impugnar a liquidação em causa nos autos, quando, por lei, a Requerente não foi a adquirente do imóvel».

10. No dia 15 de março de 2018, a Requerente apresentou requerimento em sede do qual contestou a exceção dilatória de ilegitimidade ativa invocada pela Entidade Requerida, tendo solicitado a intervenção provocada e, subsidiariamente, a assistência do B..., S.A.

11. Neste contexto, a Requerente sustentou o seguinte:

«Resulta claro do contrato de locação financeira junto aos autos que coube à Requerente suportar integralmente o imposto devido pela transmissão do imóvel, objeto da locação financeira [...]. Resulta do referido contrato (ponto 3.5. das Condições Particulares) que é à Locatária que incumbe impugnar e/ou contestar e/ou reclamar de eventuais adicionais de IMT ou das avaliações que a AT faça ao imóvel. Ora, se incumbe ao locatário financeiro impugnar e/ou contestar e/ou reclamar de eventuais adicionais de IMT ou das avaliações que a AT faça ao imóvel, casos em que também o locador financeiro é o sujeito passivo, por igual razão, tem o locatário financeiro legitimidade para impugnar o primitivo ato de liquidação de IMT [...]. Nos termos do disposto no artigo 9.º do CPPT, têm legitimidade no procedimento tributário os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que

proven interesse legalmente protegido. Ora, tendo a Requerente no âmbito de uma operação de locação financeira imobiliária assumido a responsabilidade pela liquidação do IMT, procedido à declaração para a sua liquidação e pago o imposto, tem interesse legalmente protegido e, portanto, legitimidade para impugnar o ato de liquidação do IMT por si suportado [...]. Sem prescindir e por mero dever de patrocínio, requer-se, ao abrigo do disposto no artigo 316.º do CPC [...], a intervenção provocada do B..., S.A. [...] para intervir como co-autor, em virtude de figurar formalmente como sujeito passivo do ato tributário. Subsidiariamente, requer-se a intervenção como assistente da referida instituição de crédito, ao abrigo do disposto no artigo 127.º, n.º 1, alínea a), do CPPT».

12. Por despacho de 20 de março de 2018 foi dispensada a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações pelas Partes, tendo o Tribunal Arbitral concedido à Entidade Requerida o prazo de quinze dias para se pronunciar sobre os pedidos de intervenção provocada e assistência deduzidos pela Requerente a 15 de março de 2018.

13. No dia 17 de abril de 2018, a Entidade Requerida pronunciou-se sobre os referidos pedidos de intervenção provocada e assistência.

14. Em concreto, a Entidade Requerida defendeu o seguinte:

«Aquilo que ficou contratado pelo locador e locatário relativamente aos pagamentos das despesas pertence ao domínio privado do contrato de locação, pelo que o B... é o único sujeito passivo da relação jurídica de imposto em causa nos presentes autos [...]. Assim, quem teria legitimidade para intentar a presente impugnação seria sempre o B... [...]. Esta ilegitimidade não pode ser colmatada com a intervenção provocada do B..., porque estar-se-ia a permitir

que, quando um sujeito da relação jurídica não usasse tempestivamente do seu direito de reagir contra um ato e deixasse caducar esse direito, pudesse outro sujeito, sem legitimidade, mas que tivesse intentado a ação, chamar aquele que o deveria ter feito originariamente. Não estamos, na verdade, perante uma verdadeira intervenção originária provocada, na medida em que se a Requerente não tem legitimidade para impugnar o ato de liquidação, também não pode chamar quem teria legitimidade para intentar a ação [...]. Quanto ao pedido de intervenção como assistente do B... [...], sempre se dirá que também este pedido não pode proceder. O incidente de assistência previsto no artigo 127.º do CPPT limita-se exclusivamente aos casos em que há intervenção do substituto nas impugnações deduzidas pelo substituído, e vice-versa, conforme alínea a) do artigo 129.º do CPPT. Ora, no caso dos autos, a relação entre a Requerente e o B... não se enquadra no regime de substituto e substituído».

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. Não obstante, foi invocada pela Entidade Requerida a exceção dilatória de ilegitimidade ativa da Requerente, cuja apreciação se impõe pelo Tribunal Arbitral nesta sede.

- Da Exceção Dilatória de Ilegitimidade Ativa

Com relevo para a apreciação da exceção em apreço, consideram-se provados os factos abaixo elencados, os quais resultam dos documentos e processo administrativo juntos aos autos:

a. No dia 10 de março de 2017, por referência a prédio sito na Rua ..., n.º..., ..., no Porto, inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana do Serviço de Finanças do Porto-..., a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IMT n.º..., no montante de EUR 8.235,37 – cfr. documentos n.ºs 4 e 5 juntos ao pedido de pronúncia arbitral;

b. Da referida liquidação consta o seguinte:

«Sujeito Passivo –..., B..., S.A.; Facto Tributário – Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis; Bem – Prédio: U-... [...]; Alienante do Bem – Identificação Fiscal: ..., Nome: C..., S.A., Parte: 1/1; N.º Liquidação: ..., Valor Patrimonial IMT: € 126.697,98, Valor Declarado: € 110.000,00, Matéria Colectável: € 126.697,98, Taxa: 6,50%, Coleta: € 8.235,37» – cfr. documento n.º 5 junto ao pedido de pronúncia arbitral;

c. O IMT foi pago pelo B..., S.A. a 10 de março de 2017, através do cheque n.º ..., da D..., pertencente à Requerente – cfr. documento n.º 2 junto a requerimento apresentado pela Requerente a 15 de março de 2018;

d. No dia 13 de março de 2017, por escritura pública de compra e venda, o B..., S.A. adquiriu à massa insolvente da sociedade de direito espanhol C..., S.A. o prédio acima identificado – cfr. documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral;

e. Da referida escritura consta o seguinte:

«A sociedade “A..., Lda. [...] [Requerente], pretendendo recorrer a uma locação financeira como forma de financiamento, indicou como comprador

[...] o B..., S.A., ora segundo outorgante, o qual adquire na presente data a fração acima identificada, procedendo de seguida a um contrato de locação financeira com a sociedade proponente [...]» – cfr. documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral – cfr. documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral;

f. Na mesma data, o B..., S.A. e a Requerente, respetivamente nas qualidades de locador e locatária, celebraram contrato de locação financeira relativo ao prédio acima identificado – cfr. documento n.º 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral;

g. Das cláusulas 3.5. e 13.1. do contrato de locação financeira consta o seguinte:

«Se [...] for apurado adicional do imposto municipal sobre transações onerosas de imóveis relativamente ao imóvel ora locado [...], caberá única e exclusivamente ao Locatário impugnar e/ou contestar e/ou reclamar esses adicionais e valores [...]»;

«O Locatário assume a responsabilidade pelo pagamento de todas as despesas, encargos, emolumentos notariais e registrais, impostos ou taxas [...], designadamente [...] Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), ainda que não vencidos ou exigíveis, ainda que respeitem a período anterior à presente data [13 de março de 2017], e mesmo que só venham a ser liquidadas ou apresentadas a pagamento posteriormente [...]» – cfr. documento n.º 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral.

Dos factos com interesse para a apreciação da exceção em referência, resultantes do pedido de pronúncia arbitral, do processo administrativo e dos requerimentos apresentados pelas Partes, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade *supra* elencada.

Uma vez aqui chegados, cumpre analisar se a exceção de ilegitimidade ativa da Requerente se tem por verificada no âmbito dos presentes autos.

Nos termos do artigo 9.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário:

«Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores [isto é, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis; outros obrigados tributários; as partes dos contratos fiscais e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido], o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública».

Por outro lado, dispõe o artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária:

«O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável».

Referindo o artigo 4.º do Código do IMT:

«O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis [...]».

Por seu turno, preceitua o artigo 9.º, n.º 1, do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT:

«Sem prejuízo do disposto no número seguinte e no capítulo II do título II, o autor é considerado parte legítima quando alegue ser parte na relação material controvertida».

Estipulando o artigo 30.º, n.ºs 1 a 3, do Código de Processo Civil, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT:

«O autor é parte legítima quando tem interesse direto em demandar [...]».

O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da ação [...].

Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor».

Da conjugação dos preceitos *supra* resulta ter legitimidade ativa no âmbito do processo tributário o titular da relação material controvertida, designadamente, para o que ora releva, o sujeito passivo (contribuinte direto, substituto ou responsável tributário) e qualquer pessoa que prove ter um interesse legalmente protegido – em suma, quem demonstre ter um interesse direto na demanda.

Na situação em presença, sendo o sujeito passivo do IMT o B..., S.A., atenta a sua qualidade de adquirente do imóvel (cfr. artigo 4.º do Código do IMT), a legitimidade ativa da Requerente deverá ser aferida à luz da natureza do seu interesse na presente causa.

Procurando densificar o conceito de interesse direto, Jorge LOPES DE SOUSA refere:

«A legitimidade activa em recurso contencioso pressupõe a existência de um interesse directo, pessoal e legítimo em impugnar. Não se verifica a existência de tal interesse directo se o benefício decorrente da anulação do ato não tiver uma repercussão imediata no interessado, mas apenas mediata, eventual ou meramente possível (acórdão do STA de 16-6-99, processo n.º 23630)» – cfr. Jorge LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume I, 6.ª Edição, 2011, Áreas Editora, página 135.

Em conformidade com a referida densificação, importa então determinar o impacto que a eventual anulação da liquidação de IMT terá na esfera da Requerente.

Ora, tendo a relação material controvertida – isto é, a relação jurídico-tributária – que subjaz aos presentes autos como partes a Entidade Requerida e o B..., S.A., o imposto que porventura vier a ser anulado terá necessariamente de ser restituído a esta instituição de crédito e não à Requerente.

Com efeito, o pagamento à Requerente de montante equivalente ao referido imposto ficará na inteira disponibilidade do B..., S.A., emergindo de uma relação jurídica distinta – em concreto, da relação contratual estabelecida entre o B..., S.A. e a Requerente no momento da celebração do contrato de locação financeira imobiliária acima mencionado.

Assim, no cenário do B..., S.A. incumprir o referido contrato, à Requerente não será pago tal montante.

Do exposto resulta que a eventual anulação do ato tributário contestado não beneficiará de modo imediato a esfera da Requerente, não sendo por isso direto o seu interesse na presente demanda.

No mesmo sentido, Manuel FERNANDES PIRES assinala:

«O cumprimento da obrigação tributária pode ser efetuado pelo sujeito passivo ou por terceiro, conduzindo de igual modo à extinção da relação jurídica tributária [...]. Com efeito, nada impede que qualquer pessoa, alheia à relação jurídica-tributária, proceda ao pagamento da prestação tributária em vez do sujeito passivo (devedor). Porém, a convenção entre o sujeito passivo e o terceiro que efetuar o pagamento, que eventualmente esteja na origem deste, não é, naturalmente, oponível ao credor tributário, nem tem que depender de qualquer intervenção prévia deste.

As relações entre o terceiro que tenha procedido ao pagamento e o sujeito passivo da obrigação tributária são reguladas pelo direito civil e, eventualmente, pelas cláusulas contratuais que entre ambos se estabeleceram nas relações subjacentes ao pagamento pelo terceiro. Os pressupostos que conduziram ao pagamento da prestação tributária por terceiro são estranhos à relação jurídica tributária. Sendo o credor tributário alheio às relações estabelecidas entre o sujeito passivo e o terceiro que efetuou o pagamento, naturalmente que todos os efeitos inerentes à relação jurídica tributária posteriores ao pagamento, se repercutem na esfera do sujeito passivo. Assim

acontecerá, nomeadamente, no que respeita ao direito de reclamação ou impugnação, bem como nos casos em que venha a constituir-se um direito a restituição ou reembolso da importância despendida, excepto se, nos termos do n.º 2 deste artigo [artigo 41.º da LGT], tiver ocorrido sub-rogação» [sublinhado nosso] – cfr. Manuel FERNANDES PIRES, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2015, Almedina, página 344.

Em consequência, constata-se não ser a Requerente titular de um interesse legalmente protegido – no sentido de interesse direto – na presente demanda, pelo que carece de legitimidade ativa para a propositura da presente ação.

Perante o exposto, considera-se prejudicada a apreciação de quaisquer outras questões, *inclusive* dos pedidos de intervenção provocada e assistência deduzidos pela Requerente, uma vez que para a sua formulação sempre necessitaria de ser parte legítima nos presentes autos, o que não sucede.

III. DECISÃO

De harmonia com o exposto, julga-se procedente a exceção dilatória de ilegitimidade ativa, abstendo-se o Tribunal Arbitral de conhecer dos pedidos deduzidos pela Requerente e absolvendo da instância a Entidade Requerida, nos termos do artigo 278.º, n.º 1, alínea d), do CPC, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Nos termos dos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 8.235,37, condenando-se a Requerente nas custas do processo, as quais perfazem EUR 918,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e, bem assim, da Tabela I anexa ao referido regulamento.

Texto elaborado em computador, nos termos do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, com versos em branco e revisto pelo Árbitro Signatário.

Lisboa, 1 de junho de 2018

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)