

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 455/2022-T

Tema: IS - Isenção do artigo 269.º do CIRE

SUMÁRIO:

- 1. A isenção em Imposto de Selo constante do artigo 269.º do CIRE aplica-se às vendas de imóveis propriedade das pessoas singulares com atividade empresarial feitas aos credores.**
- 2. Ser empresário implica ter uma empresa não podendo as pessoas singulares e os seus credores serem prejudicados nas vendas de imóveis a eles pertencentes efetuadas no âmbito de insolvências.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros (Presidente), Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães (relator) e Dr. António Alberto Franco, árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 04-10-2022, deliberam o seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º ..., ...-..., Lisboa (doravante “Requerente”) veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.os 1 e 2 do

artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL para se pronunciar sobre a (i)legalidade parcial do despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa emitido a 3 de Junho de 2022 pela Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, referente ao Ofício n.º ...-D3T/202 (cf. Documento 1 – que se junta e se dá por reproduzido para todos os efeitos legais) e para, conseqüentemente, proceder à anulação de parte dos actos tributários de IS emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”), no montante total de €131.031,21, melhor identificados na tabela resumo que se junta enquanto Documento 2, consubstanciados nas notas de liquidação identificadas como Documento 3 e 4, que aqui se juntam e se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais solicitando a final:

- a) Seja declarada a ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao Ofício n.º ...-D3T/202 e, conseqüentemente, dos actos tributários de liquidação de IS sub judice, emitidos pela AT, procedendo-se à anulação dos mesmos, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito;
- b) Seja a AT condenada a reembolsar o Requerente do valor do IS pago relativamente às liquidações de IS sub judice, no valor de €131.031,21, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-07-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral os acima referidos, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-09-2022 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 04-10-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que por exceção e impugnação defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes concretizando esse pedido nos seguintes termos:

a) o tribunal arbitral deve pronunciar-se sobre a questão prévia da inimpugnabilidade dos atos de liquidação, sendo que dessa análise deve decorrer:

i) a absolvição do pedido da Requerida, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do art.º 2.º do CPPT, da alínea e) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT; da alínea i) do n.º 4 do art.º 89.º, do CPTA, aplicáveis ex vi alínea c) do art.º 2.º do CPPT e da alínea c) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, porquanto a inimpugnabilidade do ato por falta de objeto constitui exceção perentória ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

b) proceder a exceção de caducidade do direito à ação, com a consequente absolvição do pedido, ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

c) proceder a exceção de inidoneidade do meio processual, (1) seja por estarmos perante um ato de segundo grau de indeferimento liminar, (2) seja por estarmos perante a concessão e reconhecimento de benefícios fiscais, com a consequente absolvição da instância ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

d) proceder a exceção de incompetência deste centro de arbitragem nos termos invocados no ponto IV.3 com a consequente absolvição da instância, ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

e) improceder o presente pedido de pronúncia arbitral por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

f) ser indeferido o peticionado em sede de juros indemnizatórios nos termos supra.

Por despacho de 28-11-2022, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e determinado que se conheceriam das exceções a final e marcado o prazo de dez dias para alegações sucessivas.

As Partes apresentaram Alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

A) O Requerente é uma sociedade cujo objecto social consiste no exercício da actividade bancária, incluindo todas as operações compatíveis com essa actividade e permitidas por lei.

B) No contexto da sua actividade, o Requerente adquiriu em 2018, no âmbito de processos de insolvência de diversas entidades, agindo na qualidade de credor dos mesmos, os bens imóveis que por facilidade de exposição se identificam na tabela junta como Documento 5, assim como se juntam os respectivos títulos de transmissão (cf. Documento 6 a 12). Nestes documentos constam as declarações obrigatórias de venda com os impostos devidos liquidados a zero Euro.

C) No âmbito destas operações de aquisição de imóveis foi reconhecida ao Requerente a isenção de IS prevista no artigo 269.º do CIRE, não tendo assim sido liquidado imposto com referência àquelas operações de aquisição.

D) À data da transmissão dos imóveis em causa, os respectivos alienantes desenvolviam ou desenvolveram uma actividade comercial conforme resulta dos comprovativos extraídos do Portal das Finanças juntas pelo Requerente e é admitido na resposta da AT - Documento 13.

E) Posteriormente, foi o Requerente notificado das liquidações adicionais de IS relativas às operações de aquisição dos bens imóveis em análise, emitidas com fundamento de que (no entender da AT) não estariam verificados os pressupostos necessários para a aplicação do artigo 269.º do CIRE e que, como tal, o Requerente beneficiou ab initio indevidamente da isenção em referência.

F) A Requerente solicitou à AT em 08.02.2022 revisão oficiosa das liquidações adicionais em IS ao abrigo do artigo 78.º da LGT.

G) A AT indeferiu o pedido de revisão oficiosa com base em extemporaneidade.

H) Desse indeferimento o Requerente formulou PPA para este Tribunal em tempo dando origem a este processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelo Requerente e os que constam do processo administrativo junto pela AT bem como a admissão parcial em sede de resposta da AT.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

1. Saber se o artigo 78.º da LGT permite ao Requerente solicitar a revisão oficiosa das liquidações adicionais corretivas em IS.
2. Saber se o Requerente beneficia de isenção prevista no artigo 269.º do CIRE nas transmissões de imóveis de pessoas singulares inscritas como tendo atividade empresarial.
3. Saber se são devidos juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- Que a liquidação corretiva fez uma errada aplicação das circunstâncias de facto e de Direito podendo ser impugnada através da aplicação do mecanismo previsto no artigo 78.º da LGT com a inerente obrigação de repor a legalidade e eliminar as liquidações adicionais em IS.

A AT defende:

- Que as correções não são susceptíveis de impugnação e devem proceder todas as exceções invocadas:) a absolvição do pedido da Requerida, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do art.º 2.º do CPPT, da alínea e) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT; da alínea i) do n.º 4 do art.º 89.º, do CPTA, aplicáveis ex vi alínea c) do art.º 2.º do CPPT e da alínea c) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, porquanto a inimpugnabilidade do ato por falta de objeto constitui exceção perentória ou, não se entendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

b) proceder a exceção de caducidade do direito à ação, com a consequente absolvição do pedido, ou, não se entendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

c) proceder a exceção de inidoneidade do meio processual, (1) seja por estarmos perante um ato de segundo grau de indeferimento liminar, (2) seja por estarmos perante a concessão e reconhecimento de benefícios fiscais, com a consequente absolvição da instância ou, não se entendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

d) proceder a exceção de incompetência deste centro de arbitragem nos termos invocados no ponto IV.3 com a consequente absolvição da instância, ou, não se entendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

e) improceder o presente pedido de pronúncia arbitral por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

f) O artigo 269.º CIRE não se aplica às pessoas singulares.

g) ser indeferido o peticionado em sede de juros indemnizatórios nos termos supra.

3.2. Apreciação da questão.

3.3. Das Exceções

Resulta das posições acima expressas e sintetizadas que a base para a posição de fundo da Requerida está baseada numa particular interpretação do disposto no artigo 78.º da LGT com base na alteração legislativa que se verificou em 2016.

A eliminação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT não significa que a AT esteja desobrigada de repor a legalidade sempre que tal lhe seja solicitado pelo contribuinte. Isto decorre do disposto nos artigos 9.º e 95.º da LGT que garante o acesso à Justiça como um verdadeiro direito material e não meramente formal.

Assim, ao solicitar à AT que corrija a ilegalidade da LGT que resulta da liquidação corretiva feita por iniciativa da Administração Tributária ao abrigo do artigo 78.º n.º 7 esta passa a ter um verdadeiro «dever» de apreciar e corrigir o que de ilegal exista nos actos praticados. Atenda-se que a liquidação por iniciativa da Administração Tributária tem prazo de quatro anos – artigo 78.º n.º 1 – e o requerimento suspende a contagem do prazo nos termos do n.º 7 do artigo 78.º da LGT.

A invocada caducidade não tem respaldo legal e parece pretender afastar o dever legal de resposta da AT que o requerimento entregue em 08.02.2022 referido a autoliquidações de meados de 2018 posteriormente corrigidas pela AT determina .

Não afasta este dever de resposta o entendimento da AT de não se aplicar o artigo 269.º do CIRE a pessoas singulares porquanto emitiu novas liquidações corretivas que, em si, são objeto de revisão.

Improcedem assim, por infundadas e ilegais as exceções invocadas de:

i) absolvição do pedido da Requerida, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 278.º do CPC, aplicável ex vi alínea e) do art.º 2.º do CPPT, da alínea e) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT; da alínea i) do n.º 4 do art.º 89.º, do CPTA, aplicáveis ex vi alínea c) do art.º 2.º do CPPT e da alínea c) n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, porquanto a inimpugnabilidade do ato por falta de objeto constitui exceção perentória ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

ii) proceder a exceção de caducidade do direito à ação, com a consequente absolvição do pedido, ou, não se entendendo assim, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita,

iii) proceder a exceção de inidoneidade do meio processual, (1) seja por estarmos perante um ato de segundo grau de indeferimento liminar, (2) seja por estarmos perante a concessão e reconhecimento de benefícios fiscais, com a consequente absolvição da instância.

Quanto à exceção da incompetência do Tribunal Arbitral resulta claro do processo que contém os elementos necessários para se julgar pela improcedência da alegada incompetência porquanto o objeto da revisão solicitada e indeferida e agora impugnada são as liquidações corretivas feitas pela AT que estão no âmago das competências do Tribunal Arbitral e não o reconhecimento das isenções exercidas pelo SP na aplicação do artigo 269.º do CIRE conforme alega a Requerida.

Vistas como improcedentes as exceções passemos à análise da impugnação feita pela AT que defende a inaplicabilidade do artigo 269.º do CIRE às pessoas singulares.

3.4. Da impugnação

Dispõe o artigo 269.º do CIRE:

Benefício relativo ao imposto do selo

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

- a) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência;
- b) (Revogada.)
- 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;

g) A constituição ou prorrogação de garantias.»

A norma em análise aparenta ser de leitura fácil e isenta de dúvidas. As operações de dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores bem como a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa estão isentas de imposto de selo.

Ora, compulsadas as escrituras públicas de venda constantes do processo instrutor onde foram feitas as declarações fiscais de compra e venda com imposto de selo a zero Euro, verificamos que os Senhores administradores de insolvência venderam os bens imóveis constantes dos activos das respectivas insolvências ao «A... » seu credor hipotecário tendo recebido os respectivos montantes e deles dando quitação.

Ora, as isenções concedidas neste diploma têm como função - «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 perturbador, dando um «bónus» a quem adquiriu os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação».

(...)

Com efeito, para se alcançar o fim antes definido não faz qualquer diferença que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo ou passivo, que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, que se esteja a vender um ou outro activo da empresa, inclusive que se esteja a vender bens que integravam o seu património mas não eram utilizados no seu giro comercial» .

Ainda que assim não fosse considerado, sempre se constataria que as pessoas singulares quando exercem atividade empresarial dirigem «uma organização de pessoas e bens dirigida à prossecução de uma atividade económica» ou sejam dirigem uma empresa em que todos os bens que integram o seu património respondem perante os credores e são, em consequência »bens suscetíveis de ser cedidos aos credores».

Sem necessidade de mais demonstrações por ser clara a norma e o objetivo pretendido pela mesma, terem sido as vendas feitas no âmbito da sua previsão e estatuição não poderia a AT ter corrigido as liquidações efetuadas a zero Euro por serem que corretamente dão expressão à isenção constante da norma reproduzida e sumariamente explicada.

4. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação das liquidações impugnadas de IS com o consequente reembolso da importância indevidamente cobrada no montante total de €131.031,211 Euro acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios desde a data de 08.02.2023 até efetivo pagamento.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo no montante total de €131.031,21 (cento e trinta e um mil e trinta e um Euro e vinte e um cêntimos), nos termos do artigo 97.º -A , n.º 1, alínea a do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º , n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Vai a AT condenada em custas por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 3060,00 (três mil e sessenta) Euro.

Registe e notifique.

Lisboa, 29 de março de 2023

Os Árbitros

(Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros -Presidente)

(Vasco António Branco Guimarães -Relator)

(António Alberto Franco)