

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1172/2024-T**

**Tema: IMT – IS – Isenção; Artigo 269.º, alínea e), e Artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.**

## SUMÁRIO

- I. A isenção de imposto do selo consagrada no artigo 269.º, alínea e), do CIRE (IS), só se aplica às vendas de imóveis em processo de insolvência de pessoas singulares, nas situações em que os referidos imóveis estejam diretamente ligados à atividade empresarial da pessoa declarada insolvente, fazendo parte do ativo da empresa.*
- II. Estão incluídas no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE (IMT) as transmissões que ocorram no âmbito de um processo de insolvência e incidam apenas sobre os imóveis da empresa ou de estabelecimentos. Não basta, assim, para beneficiar daquela isenção, o facto de se tratar de atos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.*

## DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 9 de janeiro de 2025, decide no seguinte:

### I. RELATÓRIO

**1.1.A..., S.A.**, titular do número de identificação de pessoa coletiva..., com sede social na ..., ..., ...-... ..., ... (doravante “Requerente”), vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e dos 10.º e seguintes, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada de “Requerida” ou “AT”), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade da liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e Imposto do Selo, constantes de ofício sem número, datado de 28.06.2024,

### **1.2.Do Pedido**

O Requerente deduziu o pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade da liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e Imposto do Selo já identificadas, concretizando a final o seu pedido:

*«Termos em que o presente pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado totalmente procedente, sendo ordenada a anulação das liquidações de Imposto do Selo e IMT, por vício de erro sobre os pressupostos de facto, com o consequente reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos devidos juros indemnizatórios.»*

### **1.3.Tramitação Processual**

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 04.11.2024 pelo Presidente do CAAD e notificado à AT nos termos regulamentares.
2. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

3. Em 20.12.2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
4. Desta forma, o Tribunal Singular foi regularmente constituído em 09.01.2025, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.
5. Por despacho arbitral de 09.01.2025, foi cumprido o disposto no artigo 17.º do RJAT, tendo a Requerida sido notificada para apresentar a sua Resposta e juntar o processo administrativo.
6. A 07.02.2025 a AT apresentou a sua Resposta, juntando aos autos o respetivo processo administrativo, concluindo pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos mesmos na ordem jurídica.
7. Por despacho de 13.02.2025 proferido pela Presidente do presente Tribunal Arbitral, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada nos termos seguintes:  
  
*«1 À luz dos princípios da autonomia que regem o processo arbitral (artigo 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT) e do princípio da livre condução do processo a que se refere o artigo 19.º do RJAT) dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime e determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias, apresentarem alegações finais escritas, formulando expressamente as respetivas conclusões de facto e de direito. (...).»*
8. A 05.03.2025 a Requerente apresentou as respetivas alegações finais escritas. A Requerida não aditou mais informação.

## **II. POSIÇÃO DAS PARTES**

### **II.1 CAUSA DE PEDIR DA REQUERENTE**

---

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou o seguinte:

9. A Requerente adquiriu os prédios identificados pelos artigos matriciais U-... e R-..., ambos sítios na freguesia ..., concelho de Leiria através de adjudicação judicial no processo de insolvência n.º .../22...T8LRA, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Leiria – Juiz 3, em que foi declarado insolvente B..., NIF ... .
10. O insolvente era sócio-gerente da C..., Lda., bem como de diversas sociedades, para além de prestador de serviços a título individual. Clarifica que a totalidade das dívidas da insolvência se reportam a dívidas a fornecedores do comércio desenvolvido pelo insolvente, a saber:
  - a. E..., S.A. – NIPC ...;
  - b. F...– NIPC ...;
  - c. G..., S.A. – NIPC ...;
  - d. H..., S.A. – NIPC...;
  - e. I..., E.F.C., S.A.U. – NIPC ...;
  - f. J...– NIPC...;
  - g. K..., S.A.
  - h. L..., S.A. – NIPC ...;
  - i. M..., S.A. – NIPC ...;
  - j. N..., S.A. – NIPC...;
  - k. O..., S.A. – NIPC...;
  - l. P..., Lda. – NIPC...
11. Refere ainda que o insolvente desenvolvia a sua atividade empresarial, a título individual, nos imóveis adquiridos pela Requerente.
12. A C..., Lda foi declarada insolvente em 2021, assim como as demais sociedades onde o insolvente detinha capital e exercia funções de gestão.

13. De acordo com o auto de apreensão de bens decorrentes do processo de insolvência, o artigo matricial urbano aqui em questão, identificado como verba 27, constitui um armazém industrial, onerado com inúmeras hipotecas a favor da AT, e que confronta a Norte com a C..., Lda. (sociedade em que o insolvente era sócio-gerente). Na sequência da insolvência desta última, o insolvente B... optou por prosseguir a sua atividade nesse mesmo armazém.
14. A Requerente apresentou direito de audição em resposta ao de 01.03.2024, relativamente à intenção da Autoridade Tributária em proceder à liquidação adicional de IMT e Imposto do Selo pela aquisição do artigo matricial urbano ... e do artigo matricial rústico ..., ambos sítos na freguesia de..., concelho de Leiria. Não tendo sido aceite, a AT procedeu à respetiva liquidação adicional (IMT e IS) – Ofício de 28/06/2024.
15. Em 22.07.2024 a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações com os números ... e ..., no valor total de 50.423,77.
16. Entende que se encontram verificados os requisitos previstos no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, com respeito à cumulação de pedidos. Ainda que relativos a diferentes atos, alega que é admissível quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. No caso em questão, a factualidade subjacente às liquidações de IMT e Imposto do Selo é idêntica, bem como as ilegalidades que as enfermam, o que motiva a aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
17. Com base na factualidade apresentada, refere a Requerente que adquiriu os imóveis supramencionados, em sede de insolvência, à massa insolvente de B..., sendo que, era nos referidos imóveis que exercia a sua atividade empresarial.
18. Nesse sentido, o artigo 269.º, alínea e), do CIRE, determina que fica isenta de Imposto do Selo a realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão de exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa, bem como a locação de bens, quando praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente. O artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, determina que ficam isentos de IMT 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.

19. Refere que a AT entendeu que as aquisições referidas não são elegíveis de beneficiar das isenções decorrentes das normas do CIRE, dado que os imóveis não se encontravam afetos ao exercício de uma atividade económica. Entendimento com o qual (a Requerente) não concorda.
20. Argumenta a Requerente que, estabelecendo o artigo 5.º do CIRE que se considera empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica, dúvidas não restam que, neste âmbito, também cabem os prestadores de serviços/empresários em nome individual. Desta forma, o que será necessário apurar é se o insolvente exercia uma atividade comercial ou empresarial, devidamente enquadrado para efeitos fiscais, se as dívidas que deram origem à insolvência têm origem ou relação com a sua atividade e se os bens que constituíam a massa insolvente ou parte da mesma se encontravam relacionados com aquela atividade.
21. Considera que todos estes pressupostos se encontram todos verificados, sendo evidente que a alienação de imóveis em questão resultou da liquidação dos ativos da empresa em sede de insolvência. Assim:
  - O artigo 269.º, alínea e), do CIRE, estabelece que fica isenta de Imposto do Selo 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 ativo da empresa, bem como a locação de bens,
  - O artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, estabelece que ficam isentos de IMT 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.

22. Conclui que se encontra demonstrado que os imóveis adquiridos pela Requerente estavam integrados na atividade do insolvente, pois era onde o mesmo tinha estabelecido o seu comércio, encontrando-se preenchidos os requisitos para beneficiar das isenções de IMT e Imposto do Selo aqui em crise. Como tal, as referidas liquidações, no valor total de 50.423,77€, encontram-se feridas de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto.
23. Direito a juros indemnizatórios: Entende a Requerente que, em face do enquadramento factual e jurídico exposto, pede, para além da devolução dos montantes pagos em excesso (50.423,77 € €), os juros vencidos e vincendos desde a data de pagamento (22.07.2024) até integral liquidação.

## **II.2. RESPOSTA DA REQUERIDA**

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta na qual, em substância, alegou o seguinte:

24. Refere, em síntese, que a Requerente alega que os atos impugnados são ilegais por erro nos pressupostos de facto, com respeito aos atos de liquidação de IMT e IS sobre os artigos matriciais U-... e R-..., no âmbito do processo de insolvência de pessoa singular .../... T8LRA, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Leiria.
25. Em sentido contrário, considera a Requerida que as transmissões de imóveis em causa nos presentes autos não são elegíveis de beneficiar das isenções decorrentes da alínea e) do artigo 269.º e do n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), dado que os imóveis não se encontravam afetos ao exercício de uma atividade económica.
26. Alega assim a Requerida que, o insolvente B..., declarou no anexo B da Modelo 3 do IRS do ano de 2022 e 2023, que nos anos 2020 e anteriores, bem como nos anos de 2021 e seguintes, não houve afetação de imóveis à atividade empresarial ou profissional, concluindo que, este, não tinha os artigos matriciais U-... e R-... afetos à sua atividade económica.

27. Apesar da alínea e) do art.º 269.º do CIRE não impedir a venda de bens imóveis individualmente considerados, verifica-se, ser requisito prévio, encontrarmo-nos perante a liquidação do património de uma empresa (para efeitos do art.º 5.º do CIRE, pessoa coletiva ou pessoa singular com atividade empresarial), utilizando o referido artigo, no seu corpo, a expressão “elementos do ativo da empresa”.
28. Com respeito à transmissão dos artigos matriciais U-... e R-..., conclui que não se encontravam afetos à atividade económica do insolvente, e como tal, não configuravam elementos do ativo de uma empresa ou estabelecimentos desta, não poderia beneficiar das isenções de IMT e Imposto do Selo previstas nos art.º 270.º, n.º 2 e 269.º, al. e) do CIRE, respetivamente.
29. Cita jurisprudência relevante, salientando o recente Acórdão do STA de 2025-01-11, no âmbito do Processo n.º 111/23.4BALS, no sentido de uniformização de Jurisprudência, no qual em conclusão se lê: “...*O exposto leva-nos a concluir que, contrariamente ao que decorre da decisão recorrida, deve entender-se, **Uniformizando Jurisprudência, que a isenção de imposto de selo consagrada no artigo 269.º, alínea e), do CIRE, só se aplica às vendas de imóveis em processo de insolvência de pessoas singulares, nas situações em que os referidos imóveis estejam diretamente ligados à atividade empresarial da pessoa declarada insolvente, fazendo parte do ativo da empresa.***”
30. Conclui, pois, pela total improcedência do pedido e pela legalidade dos atos impugnados, entendendo, em consequência, que não se mostram preenchidos os pressupostos legais que conferem, ao Requerente, o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, não tendo ficado demonstrada a existência de qualquer erro imputável aos serviços.

## II.2. ALEGAÇÕES FINAIS DAS PARTES

As Partes pronunciaram-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas.

31. O Requerente dá por reproduzida a matéria de facto e as alegações de direito constantes no Pedido Arbitral, reiterando o respetivo teor.

32. Salienda é evidente que os imóveis em causa estavam afetos à atividade empresarial, estando a sua aquisição, em sede de insolvência, isenta de IMT e Imposto do Selo, ao abrigo dos artigos 269.º e 270.º, n.º 2, do CIRE, tal como foi atestado pelo Sr. Administrador de Insolvência no termo de adjudicação (documento n.º 5 da reclamação graciosa, junto com o PA).

### III.MATÉRIA DE FACTO

#### FACTOS PROVADOS

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente é uma sociedade anónima cujo objeto social consiste em *“Demolição de edifícios de betão, estruturas metálicas e navios, bem como escavações e movimentação de terras, incluindo a comercialização de todos os produtos inerentes a essa atividade. Importação, exportação, comercialização, tratamento e valorização de resíduos e produtos siderúrgicos. Importação, exportação, representação, comercialização e aluguer de máquinas e equipamentos. Desmantelamento de aeronaves, outros equipamentos e bens, em fim de vida.”* – facto não controvertido.
2. Com data de 03.11.2022, foi proferida decisão do Tribunal de Judicial da Comarca de Leiria, pela qual é declarada a insolvência de B... (NIF ...), tendo sido nomeado como administrador de insolvência, D... – cf. cópia constante do PA.
3. Termo de adjudicação contendo a Declaração do administrador de insolvência identificado, sobre a inclusão dos imóveis subjacentes nas liquidações controvertidas (matriz predial urbana n.º ... e matriz predial rústica n.º...) no ativo da massa insolvente – cf. cópia constante do PA, identificado como *“Documento n.º 5”*;

D... na qualidade de Administrador da Insolvência de B...  
, NIF..., divorciado, com morada na Rua...,  
, declarado insolvente no processo que corre termos sob o nº... LRA, no Juiz 3 do Juízo  
de Comércio de Leiria do Tribunal Judicial da Comarca de Leiria, declara que faz parte do ativo da massa  
insolvente:

a) **Verba 27** – Prédio urbano, composto de edifício industrial e logradouro, sito na Rua da  
..., confronta a Norte com C...  
, Lda; a Sul e Nascente com caminho; e a Poente com a Rua da  
..., inscrito na matriz predial urbana sob o art. ... da freguesia de ..., concelho  
de Leiria e descrito na 2ª CRP de Leiria sob o nº...  
**Valor de Adjudicação: 690.000,00€ (seiscentos e noventa mil euros);** -----

b) **Verba 28** – Prédio rústico, composto por terra de sementeira, sito na Rua da  
..., confronta a Norte com C... Lda., a Sul com ..., a Nascente com  
... Herdeiros e a Poente com caminho público, inscrito na matriz predial rústica sob  
o art. ... da freguesia de ... concelho de Leiria e omissa Conservatória do Registo  
Predial.  
**Valor de Adjudicação: 927,00€ (novecentos e vinte e sete euros);** -----

Que na liquidação do ativo da massa insolvente vai ser vendido ao proponente A...  
..., S.A., NIPC... com sede na Rua... pelo valor  
global de 690.927,00€ (seiscentos e noventa mil, novecentos e vinte e sete euros).

A presente declaração destina-se à obtenção das guias de IMT e IS junto do Serviço de Finanças, nos  
termos do disposto no art. 269º al. E) e art. 270º nº 2, respetivamente, ambos do CIRE e/ou do art. 8º  
nº 1 do CIMT.

..., 09 de novembro de 2023

O Administrador da Insolvência



4. Em 19.12.2023, apresentação da Declaração Modelo 1 de IMT, a que foi atribuído o n.º de registo 2023..., referente à aquisição dos artigos matriciais U-... e R-..., ambos sítos na freguesia de ..., concelho de Leiria – *cf. cópia constante do PA*;

**QUADRO IV E ANEXO II - IDENTIFICAÇÃO DO BEM**

Nº Ord: 1 Tipo: Urbano Freg:  Artigo:  Fracção:  
Localização: RUA   
Norte: Nascente:  
Sul: Poente:  
Área: 0,00 m² Dest. Bem: Armazéns e actividade industrial Tipo Bem: Presente  
Dt Arrend: - Ônus/Encargos:  Vistas: NÃO Passagens: NÃO Águas: NÃO  
Rendas: € 0,00 Pensões: € 0,00 Benf.: € 0,00 Integ.: € 0,00  
Tipo Direito: - Período: - Idade: - Duração do Contrato: -  
Tipo Acto: - Valor Terreno: € 0,00 Avaliação: Obrigatório  
Obs:

Nº Ord: 2 Tipo: Rústico Freg:  Artigo:  Secção: Árvi/Col:  
Localização:   
Norte: \* Nascente: \*  
Sul: \* Poente: \*  
Área: 900,00 m² Dest. Bem: - Tipo Bem: Presente  
Dt Arrend: - Ônus/Encargos:  Vistas: NÃO Passagens: NÃO Águas: NÃO  
Rendas: € 0,00 Pensões: € 0,00 Benf.: € 0,00 Integ.: € 0,00  
Tipo Direito: - Período: - Idade: - Duração do Contrato: -  
Tipo Acto: - Valor Terreno: € 0,00 Avaliação: Obrigatório  
Obs:

5. Seleção, na Declaração Modelo 1 de IMT, do campo dos benefícios fiscais, o código 60 – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Transmissões integradas no âmbito da liquidação da massa insolvente (Art.º 270.º, n.º 2 do DL 53/04), com consequente apuramento de valor € 0,00 – *cf. cópia constante do PA, anexa como “Processo Liquidação Adicional IMT”*.
6. Seleção, para efeitos de IS, do código do benefício 101 – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Transmissões integradas em plano de insolvência ou de pagamentos ou no âmbito da liquidação da massa insolvente (art.º 269.º do CIRE, aprovado pelo DL 53/04), com consequente apuramento de valor € 0,00 – *cf. cópia d detalhe da declaração constante do PA, anexa como “Processo Liquidação Adicional IMT”*.

7. Em 21.12.2023, foi celebrada escritura de compra e venda dos imóveis identificados com os artigos matriciais U-... e R-..., ambos sítos na freguesia de ..., concelho de Leiria, entre D..., enquanto administrador de insolvência (com o n.º .../...T8LRA), e a aqui Requerente, da qual constam, designadamente, as seguintes referências: «*Sobre o imóvel identificado em um encontram-se registados os seguintes ónus, de cancelamento oficioso pela Conservatória do Registo Predial: sobre ambos os imóveis a declaração de insolvência (...). liquidação de IMT e IS n.º 2023... de 19/12/2023 e documentos comprovativos das respetivas isenções nos termos dos artigos 269.º e 270.º n.º 2 do CIRE.*» - cf. - cf. cópia junta como Documento n.º 2.

\_\_\_ Sobre o imóvel identificado em um encontram-se registados os seguintes ónus, de cancelamento oficioso pela Conservatória do Registo Predial: \_\_\_\_\_

\_\_\_ sobre ambos os imóveis a declaração de insolvência pela apresentação cinco mil e quarenta e cinco de treze de janeiro de dois mil e vinte e três. \_\_\_\_\_

\_\_\_ liquidação de IMT e IS n.º 2023/  de 19/12/2023 e documentos comprovativos das respetivas isenções nos termos dos artigos 269.º e 270.º n.º 2 do CIRE. \_\_\_\_\_

8. Inclusão no Relatório do Administrador da Insolvência e respetivos anexos, em cumprimento do disposto nos arts. 153.º, 154.º e 155.º do CIRE, dos imóveis identificados com os artigos matriciais U-... e R-..., ambos sítos na freguesia de ..., concelho de Leiria, consta do inventário (artigo 153.º do CIRE) - cf. cópia junta como Documento n.º 7, respetivamente nas páginas 23 e 10.
9. Junção aos autos do Auto de Apreensão e Arrolamento de Bens, bem como as Certidões Permanentes do registo predial relativas às verbas 1 a 28 apreendidas a favor da massa insolvente.- cf. cópia junta como Documento n.º 9.

10. O insolvente (B...) estava coletado para o exercício da atividade económica com o CAE principal 11021 Produção de vinhos comuns e licorosos, desde 2013-03-15, e para o exercício da atividade económica com o CAE secundário 046341 – Comércio por grosso de bebidas alcoólicas, desde 2015-02-24. – *por acordo e conforme declaração de rendimentos de IRS - cf. cópia junta no PA, no documento identificado como “DeclaraçãoMod3PDFIRS 2013 a 2023”*.
11. No anexo B das declarações de IRS Modelo 3, respeitante, respetivamente, aos anos de 2013 a 2023, o insolvente (B...) declarou estar sujeito ao regime simplificado de tributação e que os rendimentos provinham de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias; *cf. cópia junta no PA, no documento identificado como “DeclaraçãoMod3PDFIRS 2013 a 2023”*.
12. No anexo B das declarações de rendimentos de IRS Modelo 3, respeitante, respetivamente, aos anos de 2013 e 2014, o insolvente (B...) declarou que não possuía estabelecimento estável - *cf. cópia junta no PA, no documento identificado como “DeclaraçãoMod3PDFIRS 2013 a 2023”*.
13. No anexo B das declarações de rendimentos de IRS Modelo 3, respeitante, respetivamente, aos anos de 2015 a 2023, o insolvente (B...) declarou que possuía estabelecimento estável, sem afetação de imóveis a atividades empresarial ou profissional (Quadro 8) - *cf. cópia junta no PA, no documento identificado como “DeclaraçãoMod3PDFIRS 2013 a 2023”*.
14. Notificação da Requerente pelo Ofício n.º..., datado de 01.03.2024, para exercício do direito de audição, relativamente às liquidações de IMT e Imposto do Selo, referente aos artigos matriciais U-... e R-..., ambos sítios na freguesia de ..., concelho de Leiria, por terem sido indevidamente atribuídas. . *cf. cópia junta como Documento n.º 10*.

**Assunto:** NOTIFICAÇÃO PARA AUDIÇÃO PRÉVIA - LIQUIDAÇÃO ADICIONAL IMT/ I. SELO

Tendo sido apresentada neste Serviço de Finanças a declaração para liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões de Imóveis (IMT) que infra se identifica, foi na referida liquidação **indevidamente atribuída isenção de Imposto do Selo (Benefício 101)/ isenção de IMT (Benefício 60)**, nos termos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas - Transmissões integradas em Planos de insolvência ou de pagamentos ou no âmbito da liquidação da massa insolvente (Artº 269 do CIRE aprovado pelo DL 53/04), 100% sobre a matéria colectável.

De facto, aquele benefício destina-se às transmissões onerosas de bens imóveis integrados na universalidade do estabelecimento ou empresa, independentemente de a transmissão ser efectuada no âmbito de plano de insolvência ou pagamentos ou da liquidação de empresa, no caso em apreço, verifica-se que o titular do bem transmitido **é uma pessoa singular.**

Registo IMT: 2023 / [ ] Dado: 2023-12-19  
Artigo: [ ] Freguesia: [ ] (Armazéns e actividade industrial)  
Valor declarado: € 690.000,00  
Artigo: [ ] Freguesia: ( [ ] [ ] (Rústico)  
Valor declarado: € 927,00

Em cumprimento do nº2 do artigo 31º do CIMT, por se ter verificado erro de facto ou direito na referida liquidação, é intenção deste serviço proceder a liquidação adicional, onde não será considerada a isenção indevidamente atribuída, e a cuja matéria colectável será aplicada a taxa 6,5% ao IMT (Armazéns e actividade industrial) da alínea d) do nº 1 do artigo 17º do CIMT a taxa 5% ao IMT (Rústico) da alínea c) do nº 1 do artigo 17º do CIMT e a taxa 0,8% ao Selo da Verba 1.1 Tabela Geral do Imposto de Selo.

Pelo exposto, fica V. Exa. **notificado**, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária para, no prazo de 15 dias, e caso pretenda, exercer direito de audição, alegando o que se lhe oferecer sobre o assunto.

15. Em 1.04.2024 a Requerente pronunciou-se em sede de direito de audição - . *cf. cópia junta como Documento n.º 11.*
16. Notificação do indeferimento das pretensões expostas no direito de audição e da liquidação adicional de IMT/IS pelo Ofício da AT (Direção de Finanças de Lisboa – Serviço de Finanças Lisboa ...) de 28.06.2024 (Identificado na Resposta pela AT com o n.º ...), e correspondente solicitação das guias de pagamento para, no prazo de 30 dias, pagar o IMT e IS devidos pela transmissão dos imóveis identificados - *cf. cópia junta como Documento n.º 12.*

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Ofício N.º:                         |           |
| Data: 28/06/2024                    | A... S.A. |
| Entrada Geral:                      | RUA [ ]   |
| Proc.                               | [ ]       |
| N.º Identificação Fiscal (NIF): [ ] | [ ]       |
| Sua Ref.º:                          |           |
| Técnico: J.C.                       |           |

**Assunto:** NOTIFICAÇÃO DO DESPACHO DIREITO AUDIÇÃO E LIQUIDAÇÃO DO IMT

Na sequência do direito de audição prévia exercido por V. Exa., sobre a pretensão deste serviço de finanças efectuar liquidação adicional de IMT, pela aquisição de 1/1 do Artigo: [ ] Freguesia: ([ ] [ ] (Armazéns e actividade industrial), 1/1 do Artigo: Artigo: [ ] Freguesia: [ ] [ ] – (Rústico), fica por este meio notificado do despacho que sobre ele recaiu, cuja cópia se anexa e se dá por integralmente reproduzido.

Mais fica V. Exa. por este meio notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 31.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), e do artigo 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), para, no prazo de 30 (trinta) dias pagar – através de guias a solicitar neste Serviço de Finanças ou por Email: [ ]@at.gov.pt – o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis e o Imposto do Selo devidos pela transmissão:

17. Em 22.07.2024 e 23.07.2024, foram emitidas, respetivamente, a guia / declaração para pagamento do IMT, no montante de €44.896,35, com o DUC..., - *cf. cópia junta como Documento n.º 13*, e a guia / declaração para pagamento do ação de IS, no montante de €5.527,42, com o DUC n.º ...- *cf. cópia junta como Documento n.º 14*.
18. Em 22.07.2024, a Requerente procedeu ao pagamento dos referidos atos de liquidação. *cf. cópia junta como Documentos n.º 15 e 16*.
19. O pedido de pronúncia arbitral foi efetuado no dia 31.10.2024 e aceite em 04.11.2024.

## **FACTOS NÃO PROVADOS**

O Tribunal Arbitral considera como não provado que os artigos matriciais U-... e R-... se encontravam afetos à atividade económica do insolvente (B...), e que configuravam elementos do ativo de uma empresa ou estabelecimentos desta.

## **FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas Partes. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do

litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º1, alínea e), do RJAT.

O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada, com base nos documentos juntos ao Pedido e no processo administrativo junto pela Autoridade tributária com a Resposta. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

#### **IV.SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O artigo 3.º, n.º 1, do RJAT admite a cumulação de pedidos relativos a atos diferentes, quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. A cumulação de pedidos efetuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em que estão em causa liquidações de IMT e IS, assenta, nas mesmas circunstâncias de facto, verificando-se uma *identidade quanto ao que é essencial*, tendo consequências em ambos os tributos. Encontra-se justificada a cumulação de pedidos com base no disposto no artigo 3.º do RJAT.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

#### **V. DO DIREITO**

##### **a. Dos pressupostos inerentes aos benefícios fiscais constantes do artigo 269.º, alínea e) e artigo 270.º, n.º 2 do CIRE**

Analisado o entendimento de ambas as Partes, para efeitos de pronúncia do presente Tribunal, importa saber se as transmissões de imóveis com os artigos matriciais U-7860 e R-6487, em causa nos presentes autos, são (ou não) elegíveis para beneficiar das isenções de IS e IMT

constantes, respetivamente, no artigo 269.º, alínea e) e no artigo 270.º, n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (doravante igualmente designado por “CIRE”), no âmbito do processo de insolvência de pessoa singular (B...) .../... T8LRA, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Leiria.

Opondo-se ao entendimento da Requerente, alega a AT que estamos perante a transmissão de imóveis pertença de um particular, e que não estavam destinados ao exercício de uma atividade económica. Desta forma, não lhe pode ser reconhecida a isenção de IMT e IS.

Vejam os.

Dispõe o normativo legal em questão, referente aos benefícios fiscais cuja aplicação é aqui controvertida, previstos no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, que:

(i) Artigo 269.º, alínea e) (“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: (...) 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; (...)»*. [nosso sublinhado]

(ii) Artigo 270.º, n.º 2 (“Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis”): *«Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.»* [nosso sublinhado]

A respeito da isenção estabelecida em sede de IMT (Artigo 270.º, n.º 2 do CIRE), e reconhecendo-se que a redação legal possa suscitar dúvidas, refere-se o entendimento do STA no Acórdão n.º 3/2017, de 29-03-2017, no Processo n.º 1521/15 - Pleno da 2.ª Secção:

---

*«Uniformiza a jurisprudência nos seguintes termos: A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.» [nosso sublinhado]*

Sendo diversa a jurisprudência aqui relevante, salienta-se igualmente o entendimento exposto no Acórdão do STA, de 2013.07.03, proferido no processo n.º 0765/13, considerando aquele Tribunal que a interpretação «(...) 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, rec. n.º 01067/15). [nosso sublinhado]

A este respeito, coube à Árbitra aqui signatária pronunciar-se sobre a sua aplicação (ainda que a questão controvertida central se reconduzisse então à conciliação com o artigo 8.º do Código do IMT), tendo decidido no Processo n.º 427/2022-T (CAAD) que: *«Sendo este um aspeto já discutido em diferentes decisões do CAAD, vem este Tribunal<sup>1</sup> expressar o seu entendimento no sentido de que se incluem no artigo 270.º, n.º 2 do CIRE as transmissões que ocorram no âmbito de um processo de insolvência e incidam apenas sobre os imóveis da empresa ou de estabelecimentos. Deste modo, e em concordância com o entendimento [do] Supremo Tribunal Administrativo<sup>2</sup>, conclui-se que «Assim sendo, a referida isenção não abrange a venda de*

---

<sup>1</sup> Sobre este aspeto, Processos n.º 649/2015-T, 512/2016-T, 514/2016-T e 518/2016-T.

<sup>2</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 03-07-2013, proferido no processo n.º 0765/13.

---

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, independentemente da mesma pertencer a pessoa singular ou colectiva (entidade empresarial).» [nosso sublinhado]

Os termos de aplicação da presente isenção compreendem um sentido restritivo que convoca, para além de *actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*, os mesmos *deverão incidir apenas sobre os imóveis da empresa ou de estabelecimentos*.

O STA seria chamado a pronunciar-se sobre a isenção de IS (Artigo 269.º, alínea e) do CIRE), integrada no mesmo capítulo do diploma em questão (CIRE), procedendo à Uniformização de Jurisprudência. Relevava *«(...) saber se a isenção de imposto de selo consagrada no artigo 269.º do CIRE, alínea e) também se aplica às vendas de imóveis em processo de insolvência de pessoas singulares, mesmo nas situações em que esses imóveis não estejam diretamente ligados à atividade comercial da pessoa declarada insolvente; ou apenas relativamente à aquisição de bens ou elementos do ativo de uma empresa.»*. Sobre a questão, pode ler-se no Acórdão do STA n.º 3/2025, proferido no Processo n.º 111/23.4BALSB: *«Importa agora proceder à necessária uniformização que passa pela interpretação do artigo 269.º, alínea e), do CIRE.*

(...)

*Resulta de forma cristalina da alínea e) do artigo referido que só haverá isenção de imposto de selo quando (respeitados os requisitos do corpo do artigo referentes ao plano de insolvência e de liquidação da massa insolvente) for praticada uma venda de elementos do ativo da empresa. A letra da lei é absolutamente clara e restringe-se, na alínea e) - disposição que ambas as partes consideraram que fixava o regime da isenção - à venda de imóveis que façam parte do ativo da empresa. Não se podendo retirar dessa alínea, como se sustenta na decisão recorrida, que estariam incluídos todos os bens que façam parte da massa insolvente.*

*(...) uma coisa é um bem pertencer à matéria insolvente com o propósito de garantir dívidas, outra, distinta, demarcável desta, pois não se apresenta como algo que lhe é inerente e de aplicação automática, como se pretende na decisão arbitral, é a isenção de imposto de selo. A isenção é, portanto, um benefício fiscal, de natureza necessariamente excepcional, que, por isso*

---

mesmo, contempla apenas um número limitado de atos no âmbito do processo de insolvência, devidamente circunscritos. É algo de adicional e não integrante da condição de pertencer à massa insolvente. A razão de decidir, no âmbito do benefício, não é, portanto, a mesma que está subjacente à integração da massa insolvente, pelo que da interpretação não pode resultar o mesmo enquadramento.

No que concerne ao argumento de maioria de razão, este funcionaria, quando muito, para justificar que a isenção beneficie apenas bens que estejam ligados à atividade da empresa e façam parte do ativo desta e jamais para sustentar que bens que integrem a massa insolvente e não façam parte do ativo da empresa mereçam o mesmo tratamento. Por outras palavras, se a lei explicitamente contempla um certo tipo de ato, para o qual estabelece um dado regime, só deve abranger forçosamente outros atos, se existirem motivos mais fortes para que isso aconteça, o que não resulta da argumentação apresentada na decisão recorrida, nem da dimensão teleológica da norma.

Importa referir que a extensão do benefício da isenção, dado que estamos no domínio de uma matéria essencial dos impostos (artigo 103.º, n.º 2 da CRP), exigiria sempre o respaldo de uma lei que expressamente a declarasse, só assim se assegurando, sem objeções de maior, o pleno respeito pelo princípio da legalidade aqui entendido (dada a matéria) numa aceção mais exigente e estrita.

(...)

#### Conclusão

O exposto leva-nos a concluir que, contrariamente ao que decorre da decisão recorrida, deve entender-se, Uniformizando Jurisprudência, que a isenção de imposto de selo consagrada no artigo 269.º, alínea e), do CIRE, só se aplica às vendas de imóveis em processo de insolvência de pessoas singulares, nas situações em que os referidos imóveis estejam diretamente ligados à atividade empresarial da pessoa declarada insolvente, fazendo parte do ativo da empresa.

[nosso sublinhado]

Da análise efetuada, resulta provado que os imóveis em causa se encontravam integrados no ativo da massa insolvente, importando, no entanto, concluir se, conforme bem salienta o STA,

---

os referidos imóveis se encontram diretamente ligados à “*atividade empresarial da pessoa declarada insolvente, fazendo parte do ativo da empresa*”.

Atendendo ao que se expõe, tendo sido os imóveis adquiridos no âmbito da liquidação da massa insolvente da pessoa singular - o insolvente (B...) - , a Requerente alega que há uma utilização dos imóveis para o exercício da atividade empresarial do mesmo, sem que tal resulte provado, ou que *faça parte do ativo da empresa ou estabelecimentos desta* ou sequer corresponda ao que resulta das declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS juntas aos autos, das quais se infere que o insolvente (B...), declarou o exercício de uma atividade económica, sem estrutura empresarial e sem a afetação de imóveis ao exercício da atividade empresarial (ou profissional).

Ainda que se entenda que deveria a AT, previamente à liquidação, apurar se ocorrem os requisitos das isenções em questão, a reposição da *tributação-regra* permanece condicionada pela inexistência de qualquer situação cuja verificação a lei imponha que a administração perscrute.

Salienta Nuno de Sá Gomes<sup>3</sup> que, «(...) *nestas situações [benefícios fiscais automáticos], os benefícios fiscais não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos diretamente na lei, nascendo o direito subjetivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respetivos pressupostos.*» Compreende-se, desta forma, as liquidações a € 0,00 inicialmente emitidas (*cf.* pontos 5 e 6 dos factos provados). Acrescentando ainda que, o automatismo dos benefícios fiscais tem por fundamento «(...) *uma particular conformação legal, pelo que, nesses casos, tendo em vista uma certa economia processual, a lei julga aconselhável dispensar a respetiva apreciação casuística e correspondente reconhecimento pela Administração Fiscal, concedendo, assim, automática e genericamente, os benefícios, nas hipóteses previstas, sem necessidade de controlo da respetiva despesa fiscal, daí resultante.*» Sendo certo, e salienta-se, que se mantêm sempre os poderes de fiscalização da AT e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios (artigo 7.º do EBF).

---

<sup>3</sup> Nuno de Sá Gomes, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, CTF, n.º 359, Julho-Setembro 1990, p. 137.

Na ausência de preenchimento da integralidade dos requisitos impostos pelos no artigo 269.º, alínea e) e no artigo 270.º, n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, por não resultar provado, o pedido arbitral mostra-se improcedente.

**b. Do pedido de reembolso e condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios**

Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VII. VALOR DA CAUSA**

Fixa-se o valor do processo em €50.423,77 (cinquenta mil, quatrocentos e vinte e três euros e setenta e sete cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

## VIII.CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 2.142,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo do Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4 e 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de junho de 2025

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim