

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 456/2022-T

Tema: IS - Competência do tribunal arbitral. Revisão de actos tributários. Isenção de imposto de selo nas alienações em liquidação no âmbito de insolvências de pessoas singulares. Erro imputável aos serviços.

*Decisão arbitral anulada no segmento por acórdão do STA de 22 de janeiro de 2025, recurso n.º 111/23.4BALSB

SUMÁRIO:

- 1. O tribunal arbitral é competente para conhecer a rejeição de um pedido de revisão, quando dessa rejeição resulte a manutenção de liquidações de impostos a pagar pelo requerente.*
- 2. A revisão oficiosa de actos tributários deve ser concedida, quando exista erro imputável aos serviços e é solicitada no prazo de 4 anos, após a notificação das liquidações adicionais.*
- 3. A isenção de imposto de selo prevista no artº. 269º., al. e) do CIRE existe mesmo na venda de imóveis prevista em plano de insolvência de pessoas singulares.*
- 4. Existe erro imputável aos serviços na liquidação adicional de imposto de selo nas vendas referidas em 3., cuja isenção havia sido inicialmente reconhecida pela AT*

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 4 de Outubro de 2022, profere a presente decisão arbitral, nos termos seguintes:

1. Relatório:

A..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e com sede na Avenida ..., n.º ..., ...-..., Lisboa vem, 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 tendo em vista a declaração de ilegalidade 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/2022 com a consequente anulação de parte dos actos tributários de IS emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”), no montante total de € **34.250,43**, melhor identificados na tabela resumo que junta, consubstanciados nas notas de liquidação que também identifica e a restituição do valor do IS pago relativamente às liquidações em análise, no valor de € 34.250,43, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 28/07/22 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis, tendo o Banco Requerente optado pela não designação de árbitro

Por despacho de 15/09/2022 do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou para árbitro o ora subscritor, tendo comunicado essa designação no mesmo dia às partes e não tendo havido reclamação da mesma, em 04/10/2022, foi comunicada às partes a constituição do Tribunal Arbitral;

A 7/11/2022, a requerida apresentou a sua Resposta e fez juntar, em 09/11/22, aos autos o processo administrativo (PA), tendo, nessas mesmas datas, o CAAD notificado o requerente da Resposta da AT e da junção do PA, respectivamente.

Por despacho de 23/11/2022, foi dada possibilidade do requerente se pronunciar sobre as excepções deduzidas pela requerida, o que ele fez por requerimento de 30/11/22.

Por despacho arbitral de 19/12/22, foi dispensada a reunião a que se refere o artº. 18º. do RJAT e notificadas as partes para alegações no prazo de 20 dias sucessivos, o que ambas as partes fizeram, tendo apresentado as suas alegações.

Por despacho de 29/3/23 foi prorrogado o prazo para proferir a decisão por mais 2 meses.

1.2 – Posição do Requerente

Começa o requerente por procurar justificar a competência do CAAD, bem como a tempestividade e legalidade da revisão oficiosa requerida, por se verificar um erro imputável aos serviços, por errada interpretação do artº. 269º. do CIRE, arguindo a invalidade da liquidação de imposto de selo ter por base uma instrução da AT, não publicada e não vinculativa para os contribuintes, sendo que a argumentação dela constante refere que a isenção legal do imposto de selo não abrange os insolventes que sejam pessoas singulares e não exerçam uma atividade industrial, comercial ou agrícola, com o que o requerente não concorda, sendo certo que quando o pedido de revisão oficiosa foi apresentado não haviam passado ainda 4 anos sobre a notificação da liquidação adicional e que a isenção artigo 269º, do CIRE é uma isenção de carácter automático, como resulta da alínea d), do n.º 8 do artigo 10.º do Código do IMT (ex vi n.º 4 do artigo 23.º do Código de IS).

Invoca para tal que o CIRE instituiu o princípio da primazia da vontade dos credores, no âmbito da aplicação daquele diploma legal, pois o n.º 1 do artigo 1º. do CIRE, refere que o objectivo do processo de insolvência deverá ser obtido pela liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, caso não se afigure possível alcançar esse objectivo de pagamento aos credores, através da recuperação da empresa compreendida na massa insolvente.

Além disso, o CIRE, no Título XIII e sob a epígrafe “*benefícios emolumentares e fiscais*”, determina no artº. 269º., a isenção de imposto de selo a uma série de actos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, ou praticados no âmbito da massa insolvente, sendo na al. e) prevista a venda de bens, visando viabilizar a venda rápida e atractiva dos bens imóveis integrantes do património do devedor, como aliás resulta do preâmbulo que antecede o CIRE, que refere manter o os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais.

Do mesmo modo, a aplicação do CIRE, no entender do requerente, não se cinge às sociedades ou pessoas colectivas, pois que o conceito de “empresa” previsto no artigo 5.º do CIRE, no âmbito do qual, *“para efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica”* tem merecido da jurisprudência, de forma uniforme, a consideração de que a definição de “empresa”, prevista na disposição normativa supra, não é equiparável ao conceito de “pessoa colectiva”, pois do texto legal é forçoso concluir que, configurando a definição de “empresa” um conceito geral e abrangente, o mesmo é necessariamente aplicável a pessoas singulares que actuem na qualidade de comerciantes em nome individual, como acontece no presente caso.

Acrescenta o requerente que, ao contrário do que entende a AT, não é exacto que “a situação decidenda não é subsumível na previsão ínsita na alínea e) do artigo 269.º do CIRE, que se refere exclusivamente à transmissão “de elementos do activo da empresa”, dado que, interpretando devidamente o CIRE, as pessoas singulares podem consubstanciar empresas para efeitos de aplicação do artigo 269.º do CIRE desde que desenvolvam uma actividade económica, como era o caso dos alienantes (insolventes) dos imóveis adquiridos pelo Requerente e da respectiva massa insolvente faziam parte todo o património do devedor à data da declaração de insolvência e esse património global é o conjunto de bens com conteúdo patrimonial ou económico de que é titular um determinado sujeito de Direito, pessoa singular ou pessoa colectiva, pelo que os imóveis adquiridos pelo Requerente integravam a massa insolvente e pretendiam satisfazer a realização de créditos, então a aquisição dos imóveis aqui considerados cumprem com a “teleologia ínsita” à isenção de IS prevista no artigo 269.º do CIRE.

1.3 – Posição da Requerida

A requerida, começando por referenciar os pedidos do requerente e fazendo a história abreviada dos factos, invoca a excepção de caso decidido ou caso resolvidos relativamente às liquidações, cuja revisão se pretende, por ter caducado o respectivo direito de acção, atento o

facto de terem decorrido os prazos de impugnabilidade dessas liquidações adicionais, quer por via de reclamação graciosa, quer por via de impugnação judicial, dado que não existe erro imputável aos serviços, que permitiria a revisão do acto de liquidação.

Além disso, no entender da AT, por não ter directamente a ver com nenhum dos actos referidos no artº. 2º., nº. 1 do RJAT, mas por se tratar de um acto administrativo, não haveria lugar a impugnação para o tribunal arbitral, mas só se poderia reagir contra o acto praticado por meio de Ação Administrativa Especial, o que configura a nulidade do erro na forma de processo.

Acresce que, segundo a AT, tal como referido na parte introdutória do seu PPA, o Requerente vem pretender que mediatamente ocorra a anulação das identificadas liquidações de Imposto de selo, mas a questão que se coloca nos presentes autos é a da concessão e reconhecimento de benefícios fiscais previsto no artigo 269.º do CIRE. Assim sendo, segundo a AT, é a acção administrativa que configura o meio processual adequado para efetuar a apreciação da matéria, porque é o meio de reação destinado a apreciar atos em matéria tributária, nos termos do nº. 2 do art.º 97.º do CPPT e não o pedido de pronúncia arbitral, pois este só visa apreciar atos tributários – nº 1 do art.º 2.º RJAT.

Consequentemente, verifica-se a incompetência deste tribunal arbitral para conhecer o presente PPA.

Requer que, na procedência das exceções referidas, corra a sua absolvição da instância quanto à pretensão deduzida nos presentes autos, de acordo com o previsto nos art.º 577.º e nº 1 do art.º 278.º ambos do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e) do nº 1 do art.º 29.º do RJAT.

Relativamente ao fundo da causa e porque estão em causa benefícios fiscais, a requerida começa por relembrar que os benefícios fiscais são, de acordo com a definição legal, «...medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.» (n.º 1 do art.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais EBF). Por isso, os benefícios fiscais constituem derrogações ao regime normal de tributação – a chamada «tributação–regra» - consubstancia-se numa vantagem (desagravamento) em favor de certas entidades ou atividades e são sempre instrumentos de política que visam alcançar objetivos extrafiscais, de natureza económica,

social ou de outra natureza com relevante interesse público. Por isso, só se admitem benefícios fiscais de natureza individual – contratuais – por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituem (art.º 6.º EBF e n.º 5 art.º 36.º e art. 37.º da LGT), sendo uma despesa fiscal passiva, na medida em que incidem sobre uma situação sujeita a tributação e equivale, em termos quantitativos, a uma receita fiscal não arrecadada.

Estas normas que os estabelecem não são suscetíveis de integração analógica – dada a sua natureza excepcional (art.º 10.º do EBF e n.º 4 do art.º 11.º, da LGT).

Não pode assim ser alterada a decisão da AT, pois que a aquisição de um imóvel, no âmbito de processo de insolvência, na fase de liquidação do ativo da empresa, pode beneficiar de isenção de IS, sendo, porém, necessário que se trate da aquisição de imóvel proveniente de empresa ou de estabelecimentos desta, visando o incentivo de uma atividade económica, beneficiando a transmissão dos elementos que compõem uma empresa, de forma a que a mesma possa ter continuidade no circuito económico, ainda que detida por pessoa ou empresa diversa.

Do conceito de empresa do artigo 5.º do CIRE resulta que a transmissão que se pretende privilegiar é aquela que permite a continuação do exercício de uma atividade económica, ou seja, o intuito da norma é precisamente favorecer a transferência de propriedade de bens que compõem a empresa ou estabelecimento comercial da sociedade insolvente para outrem, de forma a que a atividade económica desenvolvida pela sociedade insolvente possa ter continuidade, como resulta também da Instrução IMT 01/2014 - Transmissão de imóveis – Art.ºs 269.º e 270.º do CIRE.

Porque , conforme refere o artigo 1.º do CIRE, o processo de insolvência é um processo que tem por finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição de produto obtido pelos credores, ou a satisfação desta pela forma prevista num plano de insolvência, que nomeadamente se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, pelo que o reconhecimento do benefício previsto quer no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE quer no artigo 269.º do CIRE deriva sempre de os bens imóveis transmitidos constituírem ativos de uma empresa ou estabelecimento.

Ora, não é o que, segundo a AT, consta do caso dos presentes autos, já que os imóveis eram propriedade de pessoas singulares, que, embora pudessem estar coletadas numa

atividade económica, os prédios em causa, destinados à habitação, não se encontravam afetos à sua atividade, pelo que os mesmos não se enquadram no conceito de ativo de uma “empresa”, entendendo que por “empresa”, para efeitos exclusivos do CIRE, deve entender-se qualquer organização de capital e trabalho destinada ao exercício de uma atividade económica.

Conclui que-também não há lugar ao pagamento de juros, por se não verificarem os pressupostos do artº. 43º., nº. 1 da LGT.

Termina pedindo que sejam julgadas procedentes as excepções deduzidas e em qualquer caso seja julgado improcedente o PPA e que, caso haja lugar a restituição, sem o encargo de juros.

1.4 – Posição do Requerente perante as excepções deduzidas

Notificado da resposta da AT e para querendo responder às excepções por esta deduzidas, veio o requerente reafirmar o carácter automático do benefício fiscal da isenção do artigo 269.º, do CIRE, como resulta da alínea d), do n.º 8 do artigo 10.º do Código do IMT (ex vi n.º 4 do artigo 23.º do Código de IS) e que, segundo o requerente, foi reconhecido na resposta da AT

Por isso, a liquidação ulterior pela AT de imposto de selo relativamente a transmissões que reconheceria antes isentas só podia resultar de erro sobre os pressupostos de facto e sobre os pressupostos de direito imputáveis única e exclusivamente aos serviços da AT, repetindo a argumentação já expendida no requerimento inicial.

Quanto à excepção da impropriedade do meio usado, entende o requerente que a norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT prevê expressamente a competência deste Tribunal Arbitral para apreciar pretensões atinentes à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, pelo que, não se conformando com o indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa por si apresentado, e, por conseguinte, com os actos de liquidação de IS que lhe estão subjacentes, veio o Requerente suscitar junto deste Tribunal a apreciação da legalidade da decisão de indeferimento e dos próprios actos de liquidação, requerendo a respectiva anulação, pois a competência do Tribunal Arbitral encontra-se restringida à

apreciação de pretensões relativas à legalidade de actos de liquidação de tributos, precedidos da apresentação de Pedido de Revisão Oficiosa de imposto, quando a decisão de indeferimento do referido pedido tenha comportado a apreciação do acto de liquidação acima referido. Isso resulta do disposto na Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para o ano 2011), que consagrou uma autorização legislativa ao Governo para a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico nacional e especificou, no n.º 2 do seu artigo 124.º, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*. Por isso, consagra o RJAT – em especial, os seus artigos 2.º e 10.º – o processo arbitral como um processo alternativo ao processo de impugnação judicial, consagrando, por vezes, remissões para o regime desta última forma processual.

Entende o requerente que, conforme o decidido pelo CAAD, na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 613/2014-T, que *“o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através do processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT”* e cita abundante jurisprudência dos tribunais e do CAAD em defesa do seu ponto de vista, concluindo pela adequação do meio processual utilizado.

Em consequência do que refere antes o ora requerente conclui pela competência do Tribunal Arbitral para conhecer do presente pleito.

Termina o seu requerimento pedindo que improcedam as excepções invocadas pela requerida, prosseguindo nos autos os pedidos apresentados pela requerente.

2. Despacho saneador:

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 RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são as legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

É suscitada a questão da competência deste tribunal arbitral, bem como a nulidade do erro na forma de processo que, a proceder inquinaria todo o processado, bem como é alegada a intempestividade do presente PPA.

Como, porém, estas questões dependem dos factos que forem considerados provados, remetemos o seu conhecimento para depois de apreciada e decidida a matéria de facto.

3. Fundamentação de facto.

Considerando os articulados das partes, os documentos juntos e o processo administrativo, são considerados provados os factos que a seguir se indicam.

3.1 - Factos provados:

De acordo com a alegação das partes e dos documentos juntos e com interesse para a decisão final dos presentes autos, estão provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma sociedade anónima, que tem por objecto social o exercício da actividade bancária, nesta se incluindo todas as operações compatíveis com essa actividade e permitidas por lei. (provado por acordo das partes)
- b) No exercício dessa actividade, o Requerente adquiriu, no âmbito de processos de insolvência de diversas entidades, de quem era credor hipotecário, os bens imóveis constantes da relação que foi apresentada pelo requerente sob a forma de tabela como documento 4 e que aqui se dá como provada para todos os devidos efeitos. (provado por acordo das partes)
- c) As referidas transmissões estão comprovadas pelas cópias das escrituras de aquisição e documentos particulares autenticados juntos em número de 35 (*trinta e cinco*) como

títulos de transmissão, nos documentos 5 e 6 e que aqui se dão como integralmente reproduzidos - (provado pelos documentos 5 e 6 juntos com o requerimento inicial e por acordo das partes).

d) Todos os insolventes, em cujo processo o requerente adquiriu os imóveis referidos nos diversos títulos de aquisição são pessoas singulares. (provado pelos documentos 5 e 6 juntos com o requerimento inicial e por acordo das partes).

e) Em todos títulos de transmissão é referido o arquivamento de documento de liquidação de IS, da mesma data da liquidação de IMT, emitido por serviço de Finanças, onde consta o reconhecimento de isenção de imposto de selo, nos termos do artigo 269º do CIRE. (provado pelos documentos 5 e 6 juntos com o requerimento inicial)

f) As pessoas singulares declaradas insolventes à data da transmissão dos imóveis para o requerente, por intermédio dos respectivos administradores de insolvência, desenvolviam ou tinham desenvolvido uma actividade comercial. (provado pelos comprovativos extraídos do Portal das Finanças juntos sob o nº 7, com o requerimento inicial e ainda que tacitamente por acordo das partes).

g) Posteriormente e em data não concretamente apurada, foi o Requerente notificado da intenção da AT de proceder a liquidações adicionais de IS relativas às operações de aquisição dos bens imóveis referidas, relativamente à qual exerceu o direito de audição em 15/11/2018, tendo sido indeferido pela AT o argumentário do requerente por decisão de 08/03/2019. (provado pelo documento 8 junto com o requerimento inicial).

h) Entre o mês de Janeiro e o mês de Agosto do ano de 2019, foi a Requerente notificada das liquidações de IS relativas às operações de aquisição dos bens imóveis acima melhor identificados. (provado pelo processo administrativo)

i) Entendeu a requerida que não se encontram verificados os pressupostos necessários para a aplicação do artigo 269.º do CIRE e que, como tal, a Requerente beneficiou *ab initio* indevidamente da isenção em referência. (provado por acordo das partes).

j) Numa das liquidações descreve-se esse fundamento da forma seguinte:

Descrição

(Em cumprimento da Instrução IMTS 03/2018 - DSIMT)

Liquidação adicional de I SELO a que corresponde a declaração com Registo [] /2017, onde foi na referida liquidação indevidamente atribuída isenção de Imposto do Selo, 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 (Artº269º do CIRE).

k) O requerente procedeu ao pagamento atempado de todas as liquidações adicionais, cuja revisão foi pedida, no valor de € 48.414,62 (acordo das partes – artº. 44º. do PPA e ponto 10 da informação que sustenta o indeferimento ora impugnado)

l) Contudo, não se conformando com as liquidações de IS ante expostas, o Requerente apresentou a 08-03-2022, para as liquidações emitidas no ano de 2019, pedido de revisão oficiosa instaurado sob o n.º ...2022....,

m) Para tanto fundamentou esse seu pedido, alegando que as liquidações de IS da Verba 1.1 em causa se encontram feridas de ilegalidade, dado as aquisições terem ocorrido no âmbito de processos de insolvência, e como tal, deverem beneficiar da isenção prevista no artigo 269.º, al. e) do CIRE

n) Por despacho datado de 02/06/2022, do Chefe de Divisão da Justiça Tributária, junto da UGC, exarados na informação elaborada por aquele Serviço, foi determinada a rejeição liminar do pedido, por intempestividade, nos termos e com os fundamentos que se seguem:

“68. Atendendo a que se refere a atos tributários de liquidação de IS, praticado a partir (inclusive) do dia 31 de março de 2016, a situação não preenche os pressupostos contidos na 2.ª parte e 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

(...)

71. Pelo que, no caso em apreço, o requerimento no qual se consubstancia o presente pedido de revisão oficiosa dos atos tributários é, com efeito, intempestivo, dado ter sido apresentado em

08.03.2022 (fls. 1 dos autos) em consonância com o estabelecido no mencionado art.º 78.º da LGT vigente à data.”

o) A 14-06-2022, foi o Requerente notificado, através do ofício com o n.º do ofício n.º ...-D3T/2022, com data de 03-06-2022, do referido despacho de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa melhor identificado em cima.

p) O Requerente apresentou a 27-07-2022, o presente pedido de pronúncia no Tribunal Arbitral.

3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão deste processo.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela requerente e no que consta do processo administrativo e também os factos que as partes estão de acordo em considerar provados, conforme resulta do por si alegado em sede de requerimento inicial e das respostas que lhe sucederam.

4. Matéria de direito

4.1 - Questões a resolver:

Como questões a resolver, teremos desde logo, as excepções suscitadas pela AT, quais sejam a excepção de caso decidido ou caso resolvido, erro na forma de processo por utilização do meio processual adequado e a incompetência deste tribunal arbitral para conhecer o presente PPA.

Como questão de fundo, se as excepções não procederem, teremos a necessidade de averiguar da legalidade das liquidações notificadas à ora requerente, caso se entenda como legítimo o recurso pelo requerente à figura do pedido de revisão oficiosa dessas liquidações que ele apelida de ilegais.

Com efeito, o requerente podia ter impugnado essas liquidações, nos prazos do artº. 102º. do CPPT, mas não o fez, vindo mais tarde a requerer a revisão dos diversos actos

tributários de liquidação adicional de Imposto de Selo, que nem o requerente, nem a requerida individualizaram correctamente, pelo que os factos provados não têm o rigor temporal que deveriam ter, mas que essa falta não impede uma decisão adequada e conforme à lei.

4.2 – Da excepção de incompetência do tribunal arbitral

1. Na sua resposta, a requerida AT alega que este tribunal arbitral é incompetente materialmente por o PPA nada ter a ver directamente com nenhum dos actos referidos no artº. 2º., nº. 1 do RJAT, até porque estamos perante um acto administrativo pelo que nem sequer poderia ocorrer impugnação judicial, mas só se poderia reagir contra o acto praticado por meio de Ação Administrativa Especial, o que configura também a nulidade do erro na forma de processo.

Porém, a própria AT reconhece que na parte introdutória do seu PPA, o Requerente vem pretender que mediatemente ocorra a anulação das identificadas liquidações de Imposto de selo.

Porém, para a AT a questão que se coloca nos presentes autos é a da concessão e reconhecimento de benefícios fiscais previsto no artigo 269.º do CIRE, pelo que é a acção administrativa que configura o meio processual adequado para efetuar a apreciação da matéria, porque é o meio de reacção destinado a apreciar actos em matéria tributária, nos termos do nº. 2 do art.º 97.º do CPPT e não o pedido de pronúncia arbitral, pois este só visa apreciar actos tributários – nº 1 do art.º 2.º RJAT.

É este o fundamento da alegada incompetência deste tribunal arbitral para conhecer o presente PPA.

2. É nosso entender que a requerida não tem razão.

Conforme consta de acórdão recente do CAAD, proferido no processo 507/2022-T, de que fomos relator, datado de 22 de Março de 2023 e cujo entendimento continuamos a perfilhar.

Com efeito, no artº. 2º. do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), dispõe-se que:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;**
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;**

Este RJAT foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, tendo, pela Portaria n.º 112-A/2011, de 20-04, ficado vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, os serviços da então Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que depois se converteram na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), por força do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15-12.

Como escrevemos nesse acórdão, um primeiro critério que podemos desde logo usar é o de que *“o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT.*

Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar se a legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa podia ou não ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo”. - Cfr. citado ac. de 22-2-2016, proferido no Proc.º 617/2015-T do CAAD, que, como referimos, seguimos de muito perto na presente decisão.

Mas outro critério possível e que algum modo se aproxima do anteriormente exposto é o de o acto impugnado poder determinar o pagamento de quaisquer impostos ou quantias derivadas de obrigação legal ou não conceder a devolução de qualquer quantia já entregue à AT em cumprimento de obrigações fiscais. Este critério aproxima-se do anterior, pois a impugnação desse acto da AT terá sempre de ser objecto de uma decisão do tribunal tributário, a obter por meio de impugnação judicial.

Não vemos razões para nos afastarmos do que se escreveu e que mereceu o acordo unanime dos árbitros intervenientes.

No caso presente, a decisão administrativa proferida consistiu em revogar as anteriores decisões dos serviços periféricos de finanças que reconheceram ao ora requerente a isenção de imposto de selo, pelo que procedeu agora à sua liquidação, daí resultando imposto a pagar pelo ora requerente.

O que está em causa é um mero acto administrativo de onde resulta mediatamente a obrigação de pagar qualquer quantia.

Ora, das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou de acção administrativa, conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

Eventualmente, como excepção a esta regra, poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art. 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável.

3. Aplicando os princípios que deixámos enunciados ao caso presente verificamos que, como se referiu, estamos perante um acto administrativo, que revogando os anteriores actos de reconhecimento da isenção de IS do ora requerente nas aquisições referidas, teve como consequência uma liquidação adicional de IS a pagar pelo ora requerente.

Logo, nos termos da alínea d) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT, estamos perante a impugnação de acto de liquidação, com fundamento em ilegalidade, sendo que, por se tratar

de ***acto de liquidação de tributos***, cabe na previsão da al. a) do n.º 1 do art.º 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

Neste sentido, é também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, de que é exemplo o acórdão de 14/5/2015 citado pela requerente e cujo sumário é significativo, ou seja, *“a utilização do processo de impugnação judicial ou da acção administrativa especial depende do conteúdo do acto impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial, se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável a acção administrativa especial.”*

Assim sendo, este tribunal arbitral é competente para o conhecimento do presente PPA.

4.3 – Da excepção de tempestividade do pedido de revisão oficiosa

Nos termos do art.º 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e sob a epígrafe **“revisão dos actos tributários”**, determina-se que:

1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - (Revogado.)

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja

imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.

Deste modo, decorridos que estão os prazos de impugnação directa das liquidações adicionais notificadas ao ora requerente, veio isto requerer a revisão desses actos tributários, ao abrigo do artº. 78º. da LGT.

Esse pedido ocorreu no prazo de 4 anos após as liquidações adicionais, que não foram feitas na data da ocorrência dos factos tributários, pois a liquidação inicial declarara a isenção de IS por parte do requerente, pois, como ficou provado, o ora requerente já procedera ao pagamento do imposto exigido por essas liquidações (facto provado k).

Acresce que essa revisão, ainda que só possa ocorrer por *iniciativa da administração tributária*, “*embora o art. 78.º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa» no n.º 6 do mesmo artigo (na redacção inicial, que é o n.º 7 na redacção vigente) faz-se referência a «pedido do contribuinte», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa» pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.*

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art. 49.º da LGT, que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do CPPT, que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos

serviços»”. – Cfr. **DIOGO LEITE CAMPOS BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 4ª. Edição**, Lisboa, 2012, pág. 705.

Portanto, para se decidir da tempestividade do pedido de revisão oficiosa dos actos tributários impugnados, tem de haver a pronúncia sobre a legalidade dos mesmos e, no caso de serem ilegais, se se pode atribuir essa ilegalidade a erro imputável aos serviços.

4.4 – Da eventual ilegalidade das liquidações adicionais:

1. Baseia-se a AT para proceder à liquidação adicional de IS nas aquisições a que o ora requerente procedeu e de que se encontram juntos os respectivos títulos sobre o documento nº. 4 junto com o PPA, entendendo que não se aplica a isenção de imposto de selo prevista no artº. 270º., nº. 2 do CIRE a essas situações.

Para tanto, louva-se na Circular nº. 4/2017, de 10/2/2017, segundo a qual, na revisão da interpretação do nº. 2 do artº. 270º. do CIRE, *“a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento.*

Assim, os atos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.»

Segundo se alcança do parecer que serviu de base ao indeferimento do pedido de revisão dos actos tributários, requerido pelo ora requerente, embora respeitante a imposto de selo, tal nova interpretação estará conforme ao Acórdão Uniformizador do Supremo Tribunal Administrativo nº. 3/2017 (*Acórdão do STA de 29-03-2017, no Processo n.º 1521/15 - Pleno da 2.ª Secção*), onde foi decidido uniformizar a jurisprudência no sentido de que *“a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 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 seu ativo, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”*

A questão fundamental de direito que se colocava nesse acórdão uniformizador era apenas a de saber se a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE operava apenas na transmissão da própria empresa insolvente ou de um seu estabelecimento, ou se operava igualmente na transmissão isolada de ativos imobiliários dessa empresa.

E concluiu o acórdão, aliás de harmonia com a jurisprudência abundante aí citada, que a venda isolada de bens imóveis de uma empresa declarada insolvente, também beneficiava de isenção de IMT.

Aliás, nesse mesmo acórdão uniformizador é referido o mal fundamentado da doutrina defendida pela Circular 4/2017, também citada nesses autos.

O acórdão referido apenas teve em vista as empresas, pessoas colectivas, porque era a questão que estava em causa e cuja resolução havia sido pedida e não porque quisesse excluir do benefício do IMT as pessoas singulares declaradas insolventes. Aliás, nesse acórdão não há menor referência a estas, pelo que do texto da respectiva decisão não pode tirar-se qualquer argumento útil para o presente processo.

Acresce que visa, por outro lado, isenção de IMT nas alienações de bens integrantes de insolvências, sendo que, aparentemente e no caso dos presentes autos, as isenções de IMT foram respeitadas pela requerida, apenas revogando as isenções de imposto de selo

2. Porém, não é a questão colocada nos presentes autos, a qual é antes a de saber se a isenção de imposto de selo consagrada no artº. 269º. do CIRE, também se aplica às vendas de imóveis em insolvências de pessoas singulares e mesmo que esses imóveis não estivessem directamente ligados à actividade comercial da pessoa declarada insolvente.

Dispõe o artº. 269º. do CIRE que:

“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.”.*

Face a esta norma, entende a requerida AT que a mesma só se aplica a empresas que sejam sociedades comerciais ou pessoas colectivas, que os imóveis a alienar estejam afectos à actividade comercial da empresa e que se destinem a prosseguir uma qualquer actividade comercial relacionada com a actividade que era desenvolvida pela entidade insolvente.

Não vamos considerar o argumento aduzido pela requerida de que, porque estão em causa benefícios fiscais e sendo estes por definição legal «...medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.» (n.º 1 do art.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais EBF), constituindo derrogações ao regime normal de tributação de natureza individual, só se devem admitir, por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituem.

Não tem sentido este argumento, pois o benefício fiscal em causa – *isenção de imposto de selo* -, consta de diploma legal e não cabe ao aplicador do direito verificar se está ou não devidamente fundamentado.

Além disso, atento o disposto no art.º 5º., n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), como se trata de um benefício fiscal resultante directa e imediatamente da lei, o benefício da isenção de imposto de selo, consagrado no art.º 269º. do CIRE é um benefício de aplicação automática.

3. Relativamente à questão de saber se o conceito de empresa constante da al. e) do citado art.º 269º. engloba só as pessoas colectivas ou também as pessoas singulares, não se

trata de aplicar analogicamente a norma do artº. 270, nº. 2, mas apenas de saber se a palavra “*empresa*” utilizada na al. e) do artº. 269º. tem um sentido restrito de sociedades ou outras pessoas colectivas ou se abrange também as pessoas singulares que exercem actividade comercial e seus estabelecimentos.

Essa interpretação deve obter-se das normas do CIRE, que se pressupõe um diploma coerente entre si e com o restante sistema jurídico.

O art.º 1.º do CIRE estabelece que “...o processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores...”

Este binómio recuperação *versus* liquidação foi introduzido pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, que veio aligeirar o cariz executivo do processo, alterando o artigo primeiro na sua finalidade, passando a liquidação a ter cariz subsidiário no processo de insolvência.

O desígnio do processo passou assim a ser satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência enxertando-se na lei os arts. 17.º-A e seguintes relativos ao Processo Especial de Revitalização-PER e, subsidiariamente e caso a recuperação não seja possível, na liquidação do património do devedor.

A natureza concursal e colectiva do processo de insolvência espelha-se na apreensão do património do devedor que fica à disposição da generalidade dos credores num único processo com respeito pelo princípio da igualdade (execução universal), contrapondo-se à acção executiva singular, na qual se procura a liquidação de bens concretos desse património com vista a satisfazer um crédito específico).

Quem decide a recuperação ou liquidação são os credores, uma vez que os seus créditos terão sempre que ser satisfeitos – seja através de um plano de insolvência ou um plano de liquidação do património.

O código continua assim a ser um instrumento de liquidação e de tramitação executiva onde pouco espaço é deixado ao devedor e à recuperação.

Deste modo, a finalidade do processo não se resume à apreensão dos bens do património do insolvente para posterior liquidação e pagamento dos credores, sendo que

relevam também, entre outros fins, o saneamento do mercado, expurgando-se as empresas ou pessoas singulares económica ou financeiramente inviáveis, e a produção de vários efeitos decorrentes da declaração de insolvência como o vencimento imediato de todas as obrigações do insolvente.

O processo de insolvência tem assim como objectivo a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores e essa satisfação alcança-se pela forma prevista num plano de insolvência, que se baseará na recuperação do devedor ou na liquidação do seu património e repartição do seu produto pelos credores.

Acresce que o Relatório do DL n.º 53/2004, de 18 de Março, que aprovou o CIRE, tem algumas indicações sobre o seu objectivo e que a seguir se transcrevem:

3 - O objectivo precípua de qualquer processo de insolvência é a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores.

Quem intervém no tráfego jurídico, e especialmente quando aí exerce uma actividade comercial, assume por esse motivo indeclináveis deveres, à cabeça deles o de honrar os compromissos assumidos. A vida económica e empresarial é vida de interdependência, pelo que o incumprimento por parte de certos agentes repercute-se necessariamente na situação económica e financeira dos demais. Urge, portanto, dotar estes dos meios idóneos para fazer face à insolvência dos seus devedores, enquanto impossibilidade de pontualmente cumprir obrigações vencidas.

Sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efectivação dessa garantia, e é por essa via que, seguramente, melhor se satisfaz o interesse público da preservação do bom funcionamento do mercado.

Quando na massa insolvente esteja compreendida uma empresa que não gerou os rendimentos necessários ao cumprimento das suas obrigações, a melhor satisfação dos credores pode passar tanto pelo encerramento da empresa, como pela sua manutenção em actividade. Mas é sempre da estimativa dos credores que deve depender, em última análise, a decisão de recuperar a empresa, e em que termos, nomeadamente quanto à sua manutenção na titularidade do

devedor insolvente ou na de outrem. E, repise-se, essa estimativa será sempre a melhor forma de realização do interesse público de regulação do mercado, mantendo em funcionamento as empresas viáveis e expurgando dele as que o não sejam (ainda que, nesta última hipótese, a inviabilidade possa resultar apenas do facto de os credores não verem interesse na continuação).

Entende-se que a situação não corresponde necessariamente a uma falha do mercado e que os mecanismos próprios deste conduzem a melhores resultados do que intervenções autoritárias. Ao direito da insolvência compete a tarefa de regular juridicamente a eliminação ou a reorganização financeira de uma empresa segundo uma lógica de mercado, devolvendo o papel central aos credores, convertidos, por força da insolvência, em proprietários económicos da empresa.

.....

.....

41 - A finalidade precípua do processo de insolvência - o pagamento, na maior medida possível, dos credores da insolvência - poderia ser facilmente frustrada através da prática pelo devedor, anteriormente ao processo ou no decurso deste, de actos de dissipação da garantia comum dos credores: o património do devedor ou, uma vez declarada a insolvência, a massa insolvente. Importa, portanto, apreender para a massa insolvente não só aqueles bens que se mantenham ainda na titularidade do insolvente, como aqueles que nela se manteriam caso não houvessem sido por ele praticados ou omitidos aqueles actos, que se mostram prejudiciais para a massa.

A possibilidade de perseguir esses actos e obter a reintegração dos bens e valores em causa na massa insolvente é significativamente reforçada no presente diploma.

Além disso, o artº. 5º. do CIRE, conceitualiza que, para efeitos desse Código, que se considera “*empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica*”, para, logo a seguir, no artº. 6º. indicar a forma de representação das pessoas singulares que sejam devedores sujeitos a insolvência, devedores esses que o artº. 3º. indicava como estando em situação de insolvência.

Por isso, parece-nos indubitável ser possível qualificar as empresas de acordo com a sua constituição jurídica, como empresas individuais (que pertencem a uma única pessoa) e societárias (constituídas por várias pessoas), sendo que neste último grupo, as sociedades, por sua vez, podem ser anónimas, de responsabilidade limitada e de economia social (as chamadas cooperativas), entre outras.

E foi este conceito amplo de empresa que o nosso legislador adoptou, como o revelam todos os acórdãos quer dos tribunais judiciais, quer dos tribunais arbitrais que sobre este conceito se pronunciaram.

E pelas razões expostas, não vemos razões para nos afastarmos desse entendimento, pelo que consideramos incorrecta a interpretação dos serviços da requerida, expressa na informação que serviu de base ao indeferimento do ponto de vista do requerente expresso em sede de audição prévia às liquidações ora impugnadas, onde se escreveu “*não estão abrangidos por esta previsão legal os insolventes que sejam pessoas singulares e não exerçam uma atividade industrial, comercial ou agrícola*”.

4. Assente que “*as pessoas singulares declaradas insolventes à data da transmissão dos imóveis para o requerente, por intermédio dos respectivos administradores de insolvência, desenvolviam ou tinham desenvolvido uma actividade comercial*” (al f) dos factos provados), fica para analisar o último argumento da requerida, segundo qual a aquisição de um imóvel, no âmbito de processo de insolvência, na fase de liquidação do ativo da empresa, pode beneficiar de isenção de IS, sendo, porém, necessário que se trate da aquisição de imóvel proveniente de empresa ou de estabelecimento desta, visando o incentivo de uma atividade económica, beneficiando a transmissão dos elementos que compõem uma empresa, de forma a que a mesma possa ter continuidade no circuito económico, ainda que

detida por pessoa ou empresa diversa, o que segundo a requerida resultaria dos artigos 269º. e 270º. do CIRE, determinando o primeiro benefício do imposto de selo e o segundo o benefício da isenção de IMT

Ora, qualquer interpretação da lei, tem de ter nesta um mínimo de correspondência verbal, como determina o artº. 9º., nº. 2 do Cod. Civil, sendo que, nos termos do nº. 3 do mesmo artigo, o interprete deverá presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e exprimiu adequadamente o seu pensamento.

Resulta evidente da análise dos citados normativos do CIRE, em conjunto com outras soluções legais constantes do mesmo CIRE, que visando o objectivo de satisfazer os direitos dos credores, o legislador quis, através da concessão de benefícios fiscais, não só facilitar, mas estimular as vendas dos bens das entidades insolventes. A interpretação da requerida, para além de não ter nas citadas normas legais qualquer mínimo de correspondência verbal, vai ao arrepio daquelas que, no nosso entender, foram as intenções legislativas.

Por isso entendemos que o legislador não quis, com a concessão da isenção de IS, que a aquisição de imóvel proveniente de empresa ou de estabelecimentos desta, visasse incentivar uma atividade económica, de forma a que com a venda dos imóveis pudesse ter continuidade no circuito económico.

Na verdade, foram completamente outros, como deixámos exposto, os objectivos do legislador com a concessão dessa isenção.

5. E o entendimento referido não é alterado pelo facto de terem sido vendidos bens que não estavam directamente afectos à actividade comercial das pessoas singulares declaradas insolventes.

Com efeito, como resulta do ponto 3 do Relatório do DL n.º 53/2004, de 18 de Março, que aprovou o CIRE, atrás transcrito, “*sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efectivação dessa garantia, e é por essa via que, seguramente, melhor se satisfaz o interesse público da preservação do bom funcionamento do mercado*”, pelo que, todos os bens propriedade do devedor, entretanto declarado insolvente, estão vocacionados para a garantia dos débitos da sua actividade comercial. Aliás, o mesmo se passa com as pessoas colectivas quando sejam proprietárias de

imóveis que não estando directamente afectos à sua actividade comercial, se houver uma insolvência, também respondem pelas dívidas da sociedade na insolvência.

Deste modo, porque esses imóveis das pessoas singulares, que estas até deram como garantia real dos créditos que obtiveram, também estão apreendidos pela massa falida e terão de ser alienados no cumprimento de planos de liquidação para a satisfação dos credores dessas pessoas singulares, naturalmente que a sua alienação beneficia da isenção de imposto de selo, concedida pelo artº. 269º., al. e) e de IMT concedida pelo artº. 270º., nº. 2 do CIRE.

Como se escreveu no Acórdão Uniformizador do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2017, Acórdão do STA de 29-03-2017, proferido no Processo n.º 1521/15 - Pleno da 2.ª Secção, *“como se evidenciou no já referido acórdão 1085/13, haverá que ter em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - «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.”*

6. São assim ilegais as liquidações adicionais de imposto de selo, que revogando as iniciais liquidações com declaração de isenção de imposto de selo haviam sido entregues ao ora requerente e por este entregues aos notários e outros agentes certificativos de Documentos Particulares Autenticados, tendo as iniciais liquidações com isenção de imposto de selo e também de IMT sido feitas por serviços tributários periféricos.

Essas liquidações adicionais, ora impugnadas mediatamente, têm na sua base uma interpretação do artº. 269º. e, em especial da al. e), do CIRE que não corresponde à interpretação que do mesmo artigo tem feito a jurisprudência, em especial no que concerne ao artº. 270º., nº. 2 do CIRE e que, com redacção equivalente, concede a isenção de IMT.

Do mesmo modo, essa interpretação não tem em conta as normas dos artºs. 1º., 5º. e 6º, do mesmo diploma legal, cuja interpretação já deixámos explanada, bem como a *ratio legis* desse artº. 269º. e do fim último pretendido pelo legislador com o CIRE e que ele, de uma forma clara, deixou expresso do relatório do diploma legal que aprovou o CIRE.

Por fim, a interpretação defendida pela requerida e que esteve na base dessas liquidações adicionais de imposto de selo, não tem suporte nas regras de interpretação constantes do artº. 9º. do Cod. Civil, porque não têm no texto da lei um mínimo de correspondência verbal e além disso vai contra a unidade do sistema jurídico dinamizado pelo CIRE.

4.5 – Do erro imputável aos serviços

Aqui chegados, temos de averiguar da existência do pressuposto de admissibilidade do recurso ao meio de impugnação da revisão dos actos tributários e das respectiva tempestividade, qual seja, o de existir um erro imputável aos serviços.

Como já deixámos dito, o requerente só poderia recorrer ao processo de revisão de actos tributários, depois de decorridos os prazos legais de impugnação judicial e de reclamação graciosa das liquidações adicionais e dado que já pagou o valor das liquidações, se ainda não tivessem decorrido 4 anos sobre essas liquidações e se houvesse erro imputável aos serviços.

Ora, face à ilegalidade das liquidações adicionais ora impugnadas, como se demonstrou no ponto anterior da presente decisão e pelas razões elencadas no número 6 imediatamente anterior, não pode deixar de concluir-se que essas liquidações são ilegais por erro claramente imputável aos serviços, por violação da lei, nos pressupostos de direito.

Com efeito, quer os tribunais judiciais, quer os tribunais arbitrais haviam quase unanimemente decidido de forma contrária à orientação perfilhada pela requerida AT, sendo que esta não curou de utilizar os critérios legais de interpretação da lei para definir a orientação aplicável.

Por isso, entendemos que as ilegalidades apontadas pelo requerente às liquidações adicionais ora postas em crise resultam de forma clara e inequívoca de erro imputável aos serviços tributários.

5. Do Pedido de revisão dos actos tributários

Face ao que se referiu, o requerente só poderia recorrer ao processo de revisão de actos tributários, depois de decorridos os prazos legais de impugnação judicial e de reclamação graciosa das liquidações adicionais e dado que já pagou o valor das liquidações, se ainda não tivessem decorrido decorridos 4 anos sobre essas liquidações e se houvesse erro imputável aos serviços.

Verificámos já no ponto 4.5, imediatamente anterior, que houve erro imputável aos serviços.

Acontece que está provado que “entre o mês de Janeiro e o mês de Agosto do ano de 2019, foi a Requerente notificada das liquidações de IS relativas às operações de aquisição dos bens imóveis acima melhor identificados” (facto h) e que “o Requerente apresentou a 08-03-2022, pedido de revisão oficiosa instaurado” que foi rejeitado, por intempestivo e se encontra ora em análise, portanto menos de 4 anos após a notificação das liquidações adicionais.

E o prazo é relevante pois que o ora requerente, como também está provado, já procedeu ao pagamento do imposto liquidado.

Ora, face ao que se deixa exposto, que, por haver erro imputável aos serviços e por ter sido apresentado no prazo fixado no artº. 78º., nº.1 da LGT, o pedido de revisão dos actos tributários é tempestivo.

Consequentemente tem de ser anulada a decisão de rejeição liminar desse pedido de revisão de actos tributários apresentado pelo ora requerente, pois o mesmo é tempestivo.

Conhecendo em seguida do pedido formulado na sequência da dessa anulação, declara-se a nulidade das liquidações de imposto de selo objecto de impugnação, melhor identificados na tabela resumo junta sob o nº. 2 com o PPA e que constam das notas de liquidação identificadas como documento 3 também junto com o PPA, com os fundamentos de ilegalidade, por erro manifesto nos pressupostos de direito, com a repristinação das declarações de isenção já comprovadas pelos documentos de venda.

6. Devolução do imposto pago, juros e custas, acrescido de juros indemnizatórios.

Conforme vem provado na al. k) dos factos provados, a *requerente procedeu ao pagamento atempado de todas as liquidações adicionais, cuja revisão foi pedida, no valor de € 48.414,62.*

Porém, nos presentes autos, apenas, peticiona o requerente a anulação de uma parte dessas liquidações que junta como documento 3 e que resume numa tabela síntese como documento 2, que perfazem o valor de € 34.250,43, sendo este o valor do seu pedido de restituição.

Além da restituição dessa quantia já paga por força da anulação das respectivas liquidações, pede ainda o requerente a condenação da requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados desde a data em que procedeu ao pagamento do imposto liquidado até à data em que vier a ser reembolsado ao requerente o indevidamente pago, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta as liquidações impugnadas é exclusivamente imputável à requerida AT como se demonstrou em 4.5, pelo que tem o ora a requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

É que, nos termos da alínea b) do artigo 24º do RJAT, 35º nº 10 e 43º nº 1 da Lei Geral Tributária e 61º nº 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a requerida incorreu em erro que lhe é imputável ao proceder às liquidações adicional de imposto de selo ora anuladas, pelo que deve pagar ao Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, contados à taxa legal, desde o pagamento das quantias indevidamente exigidas até à sua restituição.

Portanto, tem a ora requerente direito a ser reembolsada relativamente à parte que peticiona do que pagou indevidamente e, ainda, a ser indemnizada por esse pagamento

indevido através do pagamento de juros indemnizatórios por parte da requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

Nestes termos, decide-se julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) anular a decisão de rejeição liminar do pedido de revisão de actos tributários apresentado pelo ora requerente, pois o mesmo é tempestivo.**
- b) anular em consequência, as liquidações adicionais de imposto de selo objecto do pedido de revisão, melhor identificadas na tabela resumo junta sob o n.º 2 com o PPA e que constam das notas de liquidação identificadas como documento 3 também junto com o PPA.**
- c) julgar procedente o pedido de condenação da requerida na restituição de imposto relativo a essas notas de liquidação anuladas, no valor de € 34.250,43, acrescido de juros indemnizatórios, por parte da requerida, desde a data do pagamento dessa quantia, até efectivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva que é actualmente de 4% ao ano.**

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 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 ao processo o valor de € **34.250,43**, indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em € **1.836,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Lisboa, 30-05-2023

O Árbitro

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

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