

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 549/2017-T

Tema: IMT - Revisão do acto tributário e «erro imputável aos serviços»

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., contribuinte n.º ... e B..., contribuinte n.º..., residentes respectivamente, na Avenida ..., n.º ..., ..., ..., n.º ..., ..., Lisboa, doravante designados por Requerentes, apresentaram em 12/10/2017 pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, no qual solicitam a anulação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado no dia 08/06/2017, tendo como objecto as liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) a que correspondem os documentos de cobrança n.º ... e o n.º..., o reembolso do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou em 28/11/2017 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.

1.3. No dia 20/12/2017 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida em 20/12/2017 notificada para, querendo, apresentar

resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo (PA).

- 1.5. Em 01/02/2018 a Requerida apresentou resposta, na qual defende a improcedência dos pedidos formulados nos autos.
- 1.6. O tribunal em 05/02/2018 perante a ausência de prova a produzir, a inexistência de matéria de excepção a conhecer antes de apreciado o mérito e a desnecessidade de convidar as partes a corrigirem as suas peças processuais decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, concedeu 8 dias para que as partes, querendo, apresentassem as alegações finais escritas e designou data limite para proferir a decisão arbitral.
- 1.7. Os Requerentes apresentaram as alegações finais escritas em 19/02/2018, mantendo a sua posição inicial.
- 1.8. A Requerida não apresentou alegações finais escritas.

2. POSIÇÕES DAS PARTES

Os Requerentes alegam que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do actos de liquidação de IMT respeitantes à fracção «B» do artigo ... da freguesia das ... é ilegal, visto que foi por erro da Requerida que pagaram indevidamente o montante global de € 1870,55, a que corresponde € 935,27 para cada um deles; na inscrição matricial surgia que a fracção se destinava a comércio, quando na realidade a afectação era para habitação.

A Requerida, na sua resposta, sustenta que a fracção em causa se encontrava afecta a comércio, em resultado da avaliação emergente da entrega da declaração mod. 1 com o n.º..., de 12/10/2012 e de acordo com a declaração dos proprietários à data. Em segundo lugar, acrescenta que se o resultado dessa avaliação não foi objecto de reclamação, consolidou-se na ordem jurídica.

Deste modo, a vinculação ao princípio da legalidade impedia-a de atuar de forma distinta, não existindo a propugnada ilegalidade.

Por último, defende que se não há defeituosa apreciação da factualidade relevante ou errada interpretação das normas, o pedido de juros indemnizatórios deve improceder.

Deste modo, são estas as questões que o tribunal deve conhecer:

- i) Se o acto tributário impugnado padece de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito;
- ii) Se existe direito ao reembolso da quantia de imposto paga;
- iii) Se os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios.

3. SANEAMENTO

A coligação de autores e a cumulação de pedidos subjacente aos presentes autos é admissível, porquanto se verifica a identidade entre a matéria de facto e a procedência depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, cfr. art. 3.º, n.º 1 do RJAT. Por outro lado, o objecto dos autos integra o mesmo imposto, o IMT.

O processo não enferma de nulidades, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido de pronúncia arbitral, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos que se consideram provados

4.1.1. Os Requerentes adquiriram no dia 13/05/2016 as fracções «A» e «B» do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia das

4.1.2. A fracção «B» encontrava-se nessa data matricialmente inscrita como destinada a comércio.

4.1.3. No dia 11/05/2016 foi apresentada uma declaração modelo 1, na qual se solicita a atualização da espécie do prédio urbano (fracção «B») para habitacional.

4.1.4. Foi liquidado IMT relativamente à fracção «B» do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia das ..., no montante global de € 2210,65, sendo € 1105,33 em relação a cada um dos Requerentes.

4.1.5. Na liquidação de cada um dos Requerentes foi considerada uma afectação a comércio e aplicada a taxa de 6,5%.

4.1.6. Foram entregues para a instrução da escritura pública das fracções supra descritas os documentos de cobrança n.º ... e o n.º... .

4.1.7. Em resultado da apresentação da declaração modelo 1, na ficha de avaliação consta que a fracção «B» se destina a habitação.

4.1.8. O pedido de revisão oficiosa dos actos tributários de liquidação de IMT foi apresentado em 08/06/2017.

4.1.9. Até à presente data os Requerentes não foram notificados de qualquer decisão.

4.1.10. O pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 12/10/2017.

4.2. Factos que não se consideram provados

Não existem quaisquer factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

4.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados.

5. MATÉRIA DE DIREITO

A primeira questão que o tribunal deve conhecer consiste em determinar se existe no caso em apreço erro imputável aos serviços, uma vez que daqui decorre a determinação do prazo de impugnação.

Para tanto é necessário identificar, desde logo, a norma aplicável, isto é, o art. 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), o qual dispõe o seguinte:

«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».*

O instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar actos ilegais e, como tal, a AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a actividade da AT impõem essa correcção oficiosa.

Assim, se por um lado é admissível a revisão do acto por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».

Neste sentido afirma a jurisprudência¹ que: *«Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresse ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”».*

O pedido de revisão também tem de se alicerçar em «erro imputável aos serviços» e ser apresentado no prazo de quatro anos. Ora, esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto, como também o erro de direito.

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0886/14, de 19/11/2014, relatado pela Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

Em abono da última conclusão refere igualmente a jurisprudência² que: «...*tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266º da Constituição como o artigo 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei,...*».

A «revisão oficiosa» exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos: i) o pedido seja formulado no prazo de quatro anos contados a partir do acto cuja revisão se solicita ou a todo o tempo quando o tributo não se encontre pago; ii) tenha origem em «erro imputável aos serviços» e iii) proceda da iniciativa do contribuinte ou se realize officiosamente pela AT.

Assim, ultrapassado o prazo para a impugnação judicial ou reclamação graciosa, o art. 78.º, números 1, 3 e 4 da LGT estabelece como requisito essencial da «revisão oficiosa» que o erro seja imputável aos serviços. O «erro imputável aos serviços» admite a patologia de facto e de direito, contudo a ilegalidade não pode ser imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à AT.

É esta a posição do Supremo Tribunal Administrativo quando afirma que: «...*qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro,...*»³. E, no mesmo sentido: «...*é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte*»⁴.

A doutrina⁵ para além de concordar com a posição jurisprudencial *supra* referida ensina que também existirá «erro imputável aos serviços» quando, apesar de a liquidação

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0886/14, de 19/11/2014, relatado pela Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0886/14, de 19/11/2014, relatado pela Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0771/08, de 21/01/2009, relatado pelo Conselheiro LÚCIO BARBOSA.

⁵ PAULO MARQUES, A revisão do acto tributário. Do *mea culpa* à reposição da legalidade., 2.ª edição, Cadernos do IDEFF, n.º 19, Almedina, 2017, p. 219.

ter sido efectuada com base na declaração do contribuinte, este tenha adoptado uma orientação genérica da AT devidamente publicada, por cumprimento defeituoso do dever de colaboração por parte da AT.

Revertendo a interpretação para o caso concreto, verifica-se que previamente às liquidações de IMT foi apresentada uma declaração modelo 1 com o objetivo de alterar a afectação do prédio. Assim, ainda que as declarações de IMT tenham origem na declaração dos Requerentes, a verdade é que há um cumprimento defeituoso do princípio do inquisitório e da colaboração por parte da AT. Não se olvide que, com a entrega da declaração modelo 1 a AT dispunha de prova documental que permitia a consideração da afectação habitacional em IMT.

Em resumo, se a afectação da fracção aqui em causa sempre foi a de habitação, como resulta da escritura de constituição da propriedade horizontal, se tal facto foi comunicado à AT previamente à escritura de compra e venda e às liquidações de IMT, imperativo é concluir que as liquidações padecem de erro sobre os pressupostos e, conseqüentemente, o acto de indeferimento tácito deve ser anulado, com todas as conseqüências legais.

Mas coloca-se a questão: deve o tribunal determinar a anulação integral das liquidações subjacentes ao indeferimento tácito? A tal propósito ensina a doutrina⁶: *«Nos termos do art. 100.º da LGT, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, a administração tributária está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio. Desta norma infere-se a possibilidade de anulação parcial dos actos tributários. O STA tem entendido, em geral, que os actos de liquidação, por definirem uma quantia, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles actos, no referido art. 100.º, ao prever a procedência parcial de meios processuais impugnatórios (como, anteriormente, previa o art. 145.º do CPT). Porém, tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial. Será o que acontece quando um acto de liquidação se baseia*

⁶ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado*, 6.ª edição, 2011, pág. 342.

em determinada matéria colectável e se vem a apurar que parte dela foi calculada ilegalmente, por não dever ser considerada. Nestes casos, não há qualquer obstáculo a que o acto de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável cuja consideração era ilegal, mantendo-se a liquidação na parte que corresponde a matéria colectável que não é afectada, por qualquer ilegalidade. No entanto, se o acto de liquidação tem um único fundamento jurídico, não sendo nele possível distinguir entre uma parte que está conforme à lei e outra que a viola, não se pode decretar uma anulação parcial, mesmo que se entenda que, por força de outras disposições legais, uma liquidação poderia ter lugar. Será, por exemplo, o caso de uma liquidação se ter baseado em determinada tabela de taxas de imposto e se vir a entender que a tabela legalmente aplicável seria outra. Nestas situações, toda a liquidação assentará em fundamentos jurídicos errados, pelo que o acto deve ser integralmente anulado, com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito (vício de violação de lei)».

Consequentemente, se a tabela de taxas concretamente aplicável é aquela que se encontra prevista no art. 17.º, n.º 1, al. b) do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) e não a taxa descrita na alínea d) do mesmo normativo, impõe-se concluir que as liquidações *in totum* não podem subsistir na ordem jurídica.

Os Requerentes formulam ainda um pedido de juros indemnizatórios, por isso há que apurar se têm direito aos mesmos.

O art. 43.º, n.º 1 da LGT dispõe 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». Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) a existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) a determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e iii) o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Deste modo, é logo possível formular uma questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à questão é afirmativa. Com efeito, o art. 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que: *«É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário».*

Sucedo que, na presente hipótese, a actividade de cognição do tribunal respeita a uma decisão de indeferimento tácito de pedido de revisão de actos tributários e o art. 43.º, n.º 1 da LGT determina que só são devidos juros indemnizatórios pela cobrança indevida quando o contribuinte impugne ou reclame. Contudo, a «revisão oficiosa» constitui um instituto distinto da reclamação administrativa e da impugnação judicial.

A este respeito dispõe o art. 43.º, n.º 3 da LGT que: *«São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».*

Assim, pedida a «revisão oficiosa» do acto tributário pelo contribuinte, se a AT exceder o prazo de um ano para proceder a tal revisão e se a decidir favoravelmente, só são devidos juros indemnizatórios após o decurso de um ano. E se o contribuinte tiver necessidade de recorrer à via judicial? À questão responde a jurisprudência afirmando que: *«...se o contribuinte se vir obrigado a recorrer ao tribunal para obter uma decisão, porque a Administração, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o acto, este contribuinte não é tratado diferentemente daquele que obteve a mesma decisão favorável pela via administrativa depois de decorrido um ano. À semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros»*⁷. Isto é, o art. 43.º, n.º 3, al. c) da LGT aplica-se a uma realidade distinta do reembolso ao contribuinte em resultado de «erro imputável aos serviços», ou seja, a demora da AT na conclusão do procedimento de «revisão oficiosa».

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0918/06, de 12/12/2006, relatado pelo Conselheiro BAETA DE QUEIROZ.

Revertendo tal interpretação para o caso concreto, se o pedido de revisão foi formulado no dia 08/06/2017, apenas seriam devidos juros indemnizatórios a partir do dia 09/06/2018, pelo que se indefere esse pedido.

6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita este tribunal decide julgar procedente o pedido de anulação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMT, com a conseqüente anulação das liquidações, devolução do imposto pago e improcedente o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1 870,55, nos termos do art. 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 306, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, na medida em que o pedido anulatório procedeu.

Notifique.

Lisboa, 26 de Março de 2018

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)