

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 325/2018-T**

**Tema: IMT - Acção Arbitral – Tempestividade.**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Alberto Amorim Pereira e Maria Alexandra Mesquita, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 10 de Julho de 2018, A...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, NIPC..., com sede na..., n.º..., ..., ...- ... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., no montante de € 71.500,00.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, a ocorrência de vício de violação de lei que justifica a anulação daquele acto tributário, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, porquanto a aquisição dos

- imóveis em causa estaria isenta de IMT ao abrigo do art.º 1.º do Decreto-Lei 1/87, de 3 de Janeiro.
3. No dia 11-07-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
  4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 30-08-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
  6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 19-09-2018.
  7. No dia 18-10-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
  8. Foi cumprido o contraditório relativamente à matéria de excepção constante da resposta da Requerida, tendo a Requerente exercido a faculdade concedida.
  9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes, e foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT.
  10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2/a) do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- O Requerente é, e era à data dos factos, um fundo de investimento imobiliário fechado, constituído nos termos previstos no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário.
- 2- O Requerente é administrado, gerido e representado pela sociedade *B...— Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A.*
- 3- Por contrato de permuta outorgado por escritura publica de 10 de Fevereiro de 2014 o Requerente, adquiriu, por permuta e pelo preço global de € 2.100.000 (dois milhões e cem mil euros) ao anterior proprietário, *C..., Lda*, o prédio urbano situado na ..., n.º..., ... e ... e Rua ..., n.º ... a ..., em Lisboa, freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ... e inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo... .
- 4- No dia 07-02-2014, a pedido do Requerente, foi efectuada a liquidação de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., no montante de € 71.500,00, que resultou da aplicação da taxa de 6,50% sobre o valor da diferença declarada na permuta, a que se destinava, de € 1.100.000,00.
- 5- A liquidação referida foi paga pelo Requerente na mesma data, e instruiu a escritura pública de permuta supra-referida.
- 6- O prédio foi adquirido pelo Requerente, representado no acto pela *B...— Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A.*, para integrar o património daquele.

- 7- Em 09-02-2018, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa tendo por objecto o referido acto de liquidação de IMT.
- 8- Até à data da apresentação do pedido arbitral, a Requerente não tinha sido notificada de qualquer decisão proferida no referido pedido de revisão oficiosa.

### **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## **B. DO DIREITO**

Começa a Requerida por suscitar a este Tribunal arbitral, previamente a tudo o mais, a questão da tempestividade da presente lide.

Dispõe o artigo 10.º/1 do RJAT que:

“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

Já o artigo 102.º do CPPT, dispõe que:

“1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação;
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código;
- f) Conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.”

No presente caso, a tempestividade da presente acção arbitral vem reportada ao, invocado pela Requerente, indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve como objecto a liquidação de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., no montante de € 71.500,00, por si apresentado em 09-02-2018.

Assim, nos termos conjugados da al. a) do artigo 16.º do RJAT, e da al. d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, a presente acção será tempestiva se apresentada no prazo de 90 dias, contados da “Formação da presunção de indeferimento tácito” daquele pedido de revisão oficiosa.

Deste modo, para aferir da tempestividade da presente lide, é necessário apurar, então, se, e, eventualmente, quando, é que ocorreu a formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado pelo Requerente.

Vejamos então.

Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa<sup>1</sup>, “*O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.*”.

Não se tem dúvidas, assim, que a presunção de indeferimento tácito é uma consequência da “*inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas*”, inércia essa aferida pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal.

Ou seja, e em suma, a presunção de indeferimento tácito decorre da violação do dever legal de decidir que assiste à AT.

Conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa<sup>2</sup>, “*A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar a formação de um acto tácito de indeferimento, que depende da existência de tal dever, e a previsão da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa*”.

O mesmo entendimento tem António Lima Guerreiro, referindo que “*Quando não há dever de decisão, não pode formar-se presunção de indeferimento tácito para efeitos de impugnação ou recurso contencioso, já que não se podem extrair quaisquer efeitos legais do silêncio da Administração sobre a matéria discutida. Põe-se, assim, a questão de definir, uma vez afastado o meio da impugnação ou recurso contencioso com base em presunção de indeferimento tácito, quais os efeitos resultantes do incumprimento do dever de resposta, quando este não estiver associado a um dever de decisão procedimental. O incumprimento do dever de resposta previsto no número 1 apenas pode originar responsabilidade disciplinar dos funcionários e, eventualmente, responsabilidade civil extracontratual da Administração Tributária, caso se provem os respectivos requisitos legais (...)*”.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> “*CPPT Anotado e Comentado*”, I Vol., Áreas Editora, 2006, p. 772.

<sup>2</sup> “*Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*”, 4.ª Edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 466, nota 4.

<sup>3</sup> “*Lei Geral Tributária Anotada*”, 2000, Editora Rei dos Livros, pág. 257 e seguintes, nota 2.

Considera-se, assim, que *“Só se forma acto tácito de indeferimento quando a entidade a quem a pretensão foi dirigida tenha competência para dela conhecer e se verifiquem todos os pressupostos procedimentais subjectivos e objectivos.”*<sup>4</sup>

Entre estes pressupostos, evidentemente, encontra-se a verificação, em concreto, do dever legal de decidir, pelo que *“A formação do indeferimento tácito pressupõe que o órgão da Administração a quem foi dirigida a pretensão tenha o dever legal de decidir.”*<sup>5</sup>, e *“A falta do dever legal de decidir leva a que o administrado não tenha a faculdade de presumir indeferida a pretensão após o decurso do prazo da pronúncia.”*<sup>6</sup>.

Face ao que vem de se expor, conclui-se então que para apurar se, no caso, se deu a formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, torna-se necessário averiguar se, em concreto, à AT assistia, ou não, o dever de o decidir.

\*

No presente caso, verifica-se que o Requerente apresentou em 09-02-2018 pedido de revisão oficiosa que teve como objecto a liquidação de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º..., no montante de € 71.500,00, e em 10-07-2018 deu entrada da presente acção arbitral, tendo por base o indeferimento tácito do referido pedido de revisão oficiosa.

Ora, dispõe o artigo 78.º/1 da LGT aplicável que *“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.”*.

Tendo o tributo em causa sido pago pelo Requerente a 07-02-2014, conforme a matéria de facto provada dá conta, o prazo de 4 anos previsto no art.º acima transcrito

<sup>4</sup> Ac. do STA de 12-11-2014, proferido no processo 01154/14, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção específica de proveniência.

<sup>5</sup> Ac. do STA de 28-04-2005, proferido no processo 01406/04.

<sup>6</sup> Ac. do STA de 03-11-2005, proferido no processo 0637/05.

dever-se-á ter por expirado a 08-02-2018, ou seja, passados mais de 4 anos após a liquidação, que se deu, também, a 07-02-2014.

Daí que, a 09-02-2018, quando o Requerente deu entrada do pedido de revisão oficiosa, já não fosse legalmente possível à AT proceder à peticionada revisão oficiosa do acto de liquidação em questão.

A este propósito, no exercício do contraditório que lhe foi facultado, argumentou o Requerente que o prazo de 4 anos a que alude o referido art.º 78.º/1 da LGT se deverá contar da ocorrência do facto tributário (que, no caso, se deu a 10-02-2014), e não da liquidação, conforme refere o texto da norma referida.

No fundo, estando em causa um imposto de obrigação única, pretende o Requerente que o prazo previsto no art.º 78.º/1 da LGT se conte nos mesmos termos do prazo previsto no art.º 45.º da LGT, ou seja, “a partir da data em que o facto tributário ocorreu”.

Ora, sobre esta matéria, pronunciou-se já o STA no seu Acórdão de 09-11-2016, proferido no processo 01524/15, no sentido de que *“É hoje jurisprudência assente a possibilidade de a revisão do acto tributário por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo, se o tributo ainda não estiver pago), prevista no n.º 1, 2.ª parte do art. 78.º da LGT, ser efectuada a pedido do sujeito passivo, como resulta do n.º 7 do mesmo artigo e do art. 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT.”*.

Como se escreveu no referido aresto, *“a Recorrida labora em erro ao considerar que o prazo de revisão de uma liquidação deve contar-se nos mesmos termos do prazo para exercício do direito à liquidação”*, concluindo que lapidarmente *“o prazo para o sujeito passivo pedir a revisão (que é o mesmo em que a AT pode proceder à revisão) se conta da liquidação”*.

Tal conclusão, de resto, justifica-se à luz da jurisprudência anterior do próprio STA, que já no Acórdão de 13-03-2013, proferido no processo 01183/12, havia explanado que: *“Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais.*

*Este dever, porém, sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais”*.



*Este último parágrafo é relevante para se compreender a distinção entre o prazo quando o tributo estiver pago e não o estiver. É que estando o tributo pago, existe a limitação temporal de quatro anos para o pedido de revisão a fim de evitar perturbação aos cofres do Estado na restituição de impostos indevidamente pagos. Já no caso de não haver imposto pago, nenhuma insegurança ou perturbação existe para os cofres do Estado, pois o pedido de revisão apenas conduzirá, quando muito, a anulação do acto de liquidação.”.*

Concluiu ali o Supremo Tribunal, que “*por uma questão de segurança jurídica e não perturbação para os cofres do estado na restituição de imposto, impõe-se a restrição do pedido de revisão aos quatro anos referidos no citado artº 78º da LGT.*”.

Nos termos e pelos fundamentos da jurisprudência exposta, não se tem dúvidas, portanto, que o prazo de 4 anos previsto no art.º 78.º da LGT, relativamente aos tributos pagos, se conta da data da liquidação, conforme expressamente refere o texto legal, pelo que o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente a 09-02-2018, se deverá ter por extemporâneo.

\*

Aqui chegados, ter-se-á de concluir que, no caso, não assistia à AT o dever legal de decidir o pedido de revisão oficiosa em causa no presente processo arbitral.

Com efeito, como se escreveu já no acórdão do STA de 27-04-1995, a propósito do recurso hierárquico, mas em termos directamente transponíveis para o presente caso, “*a interposição de recurso hierárquico necessário para além do respectivo prazo legal (...) não acarreta, para o superior, o dever legal de decidir esse recurso, o que desde logo inviabiliza a formação de qualquer indeferimento tácito*”.

Assim, não se tendo formado indeferimento tácito do recurso hierárquico, em causa no presente processo arbitral, por ausência do dever legal de o decidir, não poderá a Requerente prevalecer-se do disposto no já citado artigo 102.º/1/d) do CPPT, aplicável por remissão do art.º 10.º/1/a) do RJAT, no segmento que prevê como *dies a quo* do prazo de apresentação da acção arbitral a “Formação da presunção de indeferimento tácito”.

Deste modo, o referido *dies a quo* do prazo previsto no art.º 10.º/1/a) do RJAT, apenas se poderá reportar, atentos os factos dados como provados, há-de reportar-se ao

“Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte”, nos termos do artigo 102.º/1/a) do CPPT.

Tendo em conta esse referente, forçosamente se conclui que a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, se deu já para lá do prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º/1/a) do RJAT, tendo, por isso, caducado o direito de acção do Requerente, e sendo extemporânea a apresentação do pedido arbitral, o que determina a absolvição da Requerida do pedido.

Efectivamente, como se escreveu no Ac. do STA de 27-05-2009, proferido no processo 076/09, *“Verificada a extemporaneidade da petição, em fase não inicial do processo, impõe-se ao juiz a absolvição do réu do pedido (equivalente à improcedência da acção).”*

Face ao decidido, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelas partes.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar extemporânea (quanto ao acto de liquidação que constitui o seu objecto) a presente lide, por caducidade do direito de acção, absolvendo-se a Requerida do pedido, e condenando-se, consequentemente, a Requerente nas custas do processo arbitral, abaixo fixadas, por a ele haver dado causa.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 71.500,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente,

uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Alberto Amorim Pereira)

O Árbitro Vogal

(Maria Alexandra Mesquita)