

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 45/2020-T**

**Tema: IMT – Artigo 49.º do EBF. Fundos de investimento imobiliário; Alienação de imóveis.**

## **SUMÁRIO:**

Provada nos autos a aquisição dos imóveis em causa, por contrato de compra e venda celebrado, em 28 de junho de 2013, com um fundo de investimento imobiliário aberto, com sede em Portugal, constituído e a operar de acordo com a legislação portuguesa, tem a Requerente direito ao benefício fiscal, em sede de IMT, estatuído no artigo 49.º do EBF, na redação resultante da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro – em vigor à data da transmissão dos imóveis objeto da liquidação de IMT controvertida –, ou seja, à isenção de imposto como defendido pela Requerente.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro presidente), José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e José Ramos Alexandre (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. Em 24 de janeiro de 2020 a sociedade comercial A..., S.A., com o número de identificação fiscal ..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, (*doravante*, Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime

Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), e do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

*i.* Declaração de ilegalidade dos atos tributários de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (IMT), cujas liquidações têm os seguintes n.ºs: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., do ano de 2013;

*ii.* Reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

2. A Requerente juntou 36 documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, Requerida ou AT).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 27 de janeiro de 2020.

5. No essencial, o pedido de pronúncia arbitral assenta, no seguinte: “ a Requerida, no âmbito da sua atividade, adquiriu em 28/06/2013, para revenda, ao FUNDO DE GESTÃO ...– B..., atualmente designado por FUNDO DE GESTÃO C...– trezentas e sessenta e seis frações autónomas, todas do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, com o atual artigo matricial n.º..., sito na União de Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia;

A entidade alienante é — sempre foi — um fundo de investimento aberto, constituído e a operar de acordo com a legislação portuguesa;

A Requerente beneficiou da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do Código do IMT (DOCS. 5 a 13) por a aquisição se destinar à revenda.

Decorridos 3 anos sem que os referidos imóveis (frações) tivessem sido revendidos, a Requerente solicitou a liquidação do IMT, de conformidade com a determinação legal aplicável, tendo a AT procedido à liquidação de IMT no valor de 613 246,53€, cujo pagamento a Requerente efetuou em 15 de setembro de 2016.

Por, em seu entender, ser indevido esse imposto, apresentou seguidamente pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação do IMT referido, uma vez que segundo a lei tanto a aquisição

como a alienação dos imóveis detidos por um Fundo de Investimento têm direito à referida isenção de IMT.

É inequívoco que o âmbito de incidência recortado pelo artigo 49.º, n.º 1, do EBF, abrange a aquisição de imóveis pertencentes a fundos de investimento imobiliário abertos, constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional.

Portanto, os sujeitos passivos de IMT que tenham adquirido, à data, imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, têm direito à referida isenção de IMT.

Mais acrescenta que “a circunstância de a liquidação *sub judice* ter sido precedida de uma outra — no âmbito da qual a REQUERENTE beneficiou da isenção prevista no artigo 7.º do Código do IMT (isenção pela aquisição de prédios para revenda) — também não coloca em causa o direito ao benefício fiscal recortado no artigo 49.º do EBF, na medida em que caducidade daqueloutra isenção não faz extinguir este outro benefício fiscal (cujos pressupostos se verificavam no momento da aquisição do imóvel em causa)”.

Por conseguinte, “... *atendendo a que no momento da aquisição do imóvel a REQUERENTE já beneficiava do direito à isenção consagrado no artigo 49.º do EBF, a existência desse direito não é afetada pela contingência de, no caso de se tratar de uma aquisição para revenda, lhe ser igualmente aplicável a disposição do artigo 7.º do CIMT*»

Deste modo os atos tributários de liquidação praticados pela Administração tributária — as liquidações de IMT em crise — consubstanciam uma manifesta violação ao disposto no artigo 49.º do EBF, na redação conferida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, padecendo, por conseguinte, do vício de ilegalidade, pelo que deve proceder o pedido de pronúncia aqui em causa.

Dado ter sido efetuado o pagamento do imposto, pretende também que seja ordenado o reembolso das importâncias pagas acrescidas de juros compensatórios.”

6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

7. Em 16 de março de 2020, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
8. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 07 de julho de 2019.
9. A Requerida, devidamente notificada através do despacho arbitral, de 07/07/2020, apresentou, em 25/09/2020, a sua Resposta, suscitando a exceção perentória de caducidade do direito de ação.
10. Por despacho de 1/10/2020 foi a Requerente notificada para se pronunciar de imediato sobre a suscitada exceção, tendo a mesma respondido em 20/10/2020.
11. A requerida estruturou a sua resposta, primeiramente, requerendo “a absolvição total do pedido de pronúncia arbitral por entender verificada a exceção perentória de caducidade já que o pedido de revisão oficiosa foi interposto para além do prazo legalmente previsto, por não se verificar qualquer dos pressupostos idóneos e legalmente admissíveis para a reação impugnatória;
12. Pelo que, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, já tinha caducado o direito de ação arbitral, porque o prazo a que se refere o n.º 1, alínea a) do art.º 10º do RJAT tendo em conta o decurso do prazo para pagamento voluntário, circunstância a partir da qual se conta o tempo para o exercício do direito de ação.
13. Depois, a Requerida, por impugnação, alega que as liquidações impugnadas estão corretas e os atos em crise não padecem de qualquer ilegalidade, pugnando por decisão que declare como improcedente a pretensão da Requerente de anulação dos atos de liquidação de IMT bem como da consequente restituição do valor da quantia paga a título de imposto e de juros compensatórios.
14. Segundo a Requerida não está verificada uma coexistência de um direito subjetivo a duas isenções aplicáveis ao mesmo facto tributário, nem outra circunstância que de algum modo possa legitimar um direito superveniente à opção por parte do SP a outra isenção de IMT.
15. Na verdade, perante a factualidade enquadrável em ambas as previsões, do artigo 49º do EBF e artigo 7º do CIMT, não há que admitir que se possa verificar qualquer tipo de aplicação cumulativa ou sucessiva de benefícios fiscais.

16. A obrigação tributária em sede de IMT constitui-se no momento em que ocorre a transmissão.
17. A opção do sujeito passivo por usufruir de uma isenção quando nasce a obrigação tributária, traduz-se na verificação de um facto impeditivo da tributação e invalida (por inutilidade) a aplicação de outra isenção.
18. No caso concreto, verificando-se que a Requerente optou, no ato translativo do prédio, por invocar a isenção prevista no artigo 7º do CIMT para impedir a tributação, e tendo usufruído dela nesse momento, não existe possibilidade de atribuição ou reconhecimento posterior de outra isenção, por a lei não prever a sucessão ou cumulação de isenções.
19. Em síntese, a Requerida conclui que o resultado da interpretação da norma do n.º 1 do art.º 49º do EBF perfilhada pela Requerente, no sentido de que beneficiam da isenção de IMT as aquisições de imóveis alienados por fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma, conduz à aplicação de um benefício fiscal em IMT, que não foi criado nos termos da lei e que afronta os princípios da legalidade e da igualdade plasmados nos artigos 103.º e 13.º da CRP.
20. Assim sendo, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMT supra indicadas, não incorrem em qualquer ilegalidade, e traduzem uma correta interpretação do art.º 49º do EBF, em conformidade com o princípio da legalidade e com o princípio da igualdade consignados, respetivamente, nos artigos 103º e 13º da CRP.
21. O Tribunal Arbitral, por despacho, de 27/10/2020, uma vez que não havendo lugar a produção de prova, por não ter sido requerida, e, tendo sido exercido o contraditório em relação à matéria de exceção, por escrito, dispensou a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, notificando de imediato as partes para apresentarem alegações escritas.
22. Só a Requerente apresentou alegações escritas nas quais reiterou as posições já defendidas na PI e em sede de resposta à exceção.

## **II. SANEAMENTO**

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).
  2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
  3. O processo não enferma de nulidades.
4. Foi suscitada pela Requerida a exceção de caducidade do direito de ação arbitral, cuja análise será feita imediatamente após fixação da matéria de facto, uma vez que a sua procedência obstará ao conhecimento do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO**

#### **III.1. DOS FACTOS**

##### **FACTOS PROVADOS:**

Com base nos documentos juntos pela requerente e que não foram impugnados pela requerida que aceitou a sua existência e conteúdo, apenas discordando das ilações que deles tira a requerente, estão provados os seguintes factos, indicando-se após cada um deles o documento que o prova:

1. A “**A...**, **S.A.**” é uma sociedade anónima, com o NIPC..., com sede na ..., n.º...,...-... Lisboa.
2. A referida sociedade tem como objeto social a promoção e exploração de empreendimentos turísticos e de outras atividades nos sectores do turismo e de lazer, incluindo alojamento e restauração, bem como a construção, proteção, exploração e investimentos em empreendimentos imobiliários, a compra e venda de imóveis, incluindo a compra pura revenda,

e ainda a prestação de serviços de consultoria e de assessoria conexas ou quaisquer atividades direta ou indiretamente relacionadas com as indicadas (Doc. 1).

3. A “A..., S.A.” tem contabilidade organizada (Doc. 1).

4. Em 28 de junho de 2013, a “ A..., S.A.” celebrou um contrato de compra e venda com o FUNDO DE GESTÃO ...-B..., atualmente designado por FUNDO DE GESTÃO...-D..., através do qual adquiriu, para revenda, pelo valor global de € 5.000.000,00 (cinco milhões de euros), trezentas e sessenta e seis frações autónomas, todas do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, com o atual artigo matricial n.º..., sito na União de Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia, correspondente, à data da aquisição, ao prédio urbano com o artigo matricial n.º..., sito na extinta freguesia de ... (...) (Doc.2).

5. A sociedade vendedora é atualmente e já era ao tempo do contrato referido no número anterior, um fundo de investimento aberto, com sede social em Portugal, constituída e a operar de acordo com a legislação portuguesa, encontrando-se registado na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários sob o n.º ... (Docs. 3 e 4).

6. Os imóveis indicados no contrato dado como provado no facto 4, haviam sido adquiridos pela “A..., S.A.” para revenda, pelo que esta sociedade beneficiou da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do Código do IMT (Docs. 5 a 13).

7. Em 11 de julho de 2016, a “A..., S.A.” informou a Administração Tributária de que não havia procedido à revenda dos imóveis adquiridos pelo contrato mencionado no ponto 4, no prazo de 3 anos, tendo, por isso, solicitado a emissão das respetivas liquidações de IMT (Docs. 5 a 13).

8. Em 14 de setembro de 2019, a Administração Tributária procedeu à emissão dos atos de liquidação de IMT que a seguir se indicam, de que resultou a obrigação de pagamento do imposto global de € 613.246,53 (seiscentos e treze mil, duzentos e quarenta e seis euros e cinquenta e três cêntimos). (Docs. 14 a 22):

<i>N.º de liquidação</i>	<i>Frações autónomas objecto de liquidação</i>	<i>Notificação</i>	<i>Montante de IMT</i>
...	QM; QN; QO; QP; QQ; RC; RD; RR; RS; RU;RW; SG; SU; SV; SW; SX;	Ofício ...	

	SZ; TJ; TK; QT; QU; QW; RE; RV; RX; RY; SA; SI; SJ; SY; TA; TB; TD; TL; TM; RA; RG; RZ; SC; SD; SK; TC; TF; TG; TH ; TI; TN; TO; NQ; NS		€ 144.715,35
...	QK;	Ofício ...	€ 346.835,45
...	NV; OE; OF; OG; OH; OI; OJ; OK; OL; OM; ON; OR; OS; OU; OV; OW; OX; OY; OZ; PA; PB; PC; PD; PE; PF; PG; PH; PI; PJ; PK; PL; PP; PQ; PR; PS; PT; PU; PV; PW; PX; PY; PZ; QB; QC; QD; QE; QF; QG; QH; QI;	Ofício ...	€ 11.836,78
...	DB; DC; DD; DE; DF; DG; DH; DI; DJ; DK; DL; DM; DN; DO; DP; DQ, GH; GI; KL; KM; KN; KP; KQ; KR; KT; KV;	Ofício ...	€ 11.124,10
...	KW; KX; KZ; LA; NP; A; B; C; D; E; F; G; H; I; J; K; L; M; N; O; P; Q; R; S; T; U; V; W; X; Y; Y; Z; AA; AB; AC; AD; AE; AF; AG; AH; AI; AJ; AK; AL; AM; AN; AO; AP; AQ; AR; AS; ASI;	Ofício ...	€ 14.628,90
...	AT; AU; AV; AW; AX; AY; AZ; BA; BB; BC; BD; BE; BF; BG; BH; BI; BJ; BK; BL; BM; BN; BO; BP; BQ; BR; BS; BT; BU; BV; BW; BX; BY; BZ; CA; CB; CC; CD; CE; CF; CO; CH; CI; CJ; CK; CL; CM; CN; CO; CP; CQ;	Ofício ...	€ 12.214,22



...	CR; CS; CT; CU; CV; CW; CX; CY; CZ; DA; GJ; GK; GL; GM; GN; GO; GP; GQ; GR; GS; GT; GU; GV; GW; GX; GY; GZ; HA; HB; HB; HC; HD; HE; HF; HG; HH; HI; HJ; HK; HL; HM; HN; HO; HP; HQ; HR; HS; HT; HU; HV; HW;	Ofício ...	€ 13.904,60
...	HX; HY; HZ; IA; IB; IC; ID; IE; IF; IG; IH; II; IK; IL; IM; IN; IO; IP; IQ; IR; IS; IT; IU; IV; IW; IX; IY; IZ; JA; JB; JC; JD; JE; JF; JG; JH; JI; JJ; JK; JL; JM; JN; JO; JP; JQ; JR; JS; JT; JU; JV; JW; JZ; KA; KB; KC; KD; KE; KF; KG; KH; KI; KJ; JX; JY;	Ofício ...	€ 16.077,75
...	RQ; RT; SH; QR; RF; SF; TE; NR; NT; NU; NW; NX; NY; OB; OC; OP; OQ; OT; PM; PN; PO; KK; KQ; KS;	Ofício ...	€ 41.849,38
<b>TOTAL</b>			€ 613.246,53

9. Em 15 de setembro de 2016, a sociedade “A..., S.A.” procedeu ao pagamento, integral e dentro do prazo que lhe foi imposto do IMT liquidado pela Administração tributária (Docs. 23 a 31).

10. Em 1 de agosto de 2019, a sociedade “A..., S.A.” requereu, junto do Serviço de Finanças de Lisboa-..., a revisão oficiosa dos atos de liquidação de IMT referidos no ponto 7.

11. Para tanto, invocou que os referidos atos de liquidação de IMT constituem uma violação ao disposto no artigo 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação introduzida pelo artigo, que previa que *“ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto*

---

*municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública” (Doc. 32).*

12. A sociedade “A..., S.A.” foi notificada, por ofício do Serviço de Finanças de Lisboa-..., datado do dia 23 de setembro de 2019, do projeto de decisão de indeferimento total e para exercer o seu direito de audição prévia (DOC. 33).

13. Consta do projeto de decisão referido no número anterior, da autoria do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-... que o mesmo se propõe indeferir o pedido que lhe foi dirigido pela “A..., S.A.”, com base nos seguintes fundamentos:

«(...) 13- A liquidação do IMT ocorreu em 2016/09/15, por caducidade da isenção de IMT do art.º 7º n.º 1 do CIMT conjugada com o n.º 5 de art.º 11 do CIMT.

14- O artigo 7.º do CIMT isenta as aquisições de prédios para revenda, caducando este benefício se "verifique que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda”.

15- Como resulta do n.º 1 do art.º 2.º de Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores ao da própria tributação que impendem”.

16- No caso do art.º 7 do CIMT, esta isenção tem como finalidade não onerar as entidades cuja actividade é a compra para revenda de imóveis.

17- A evolução da isenção do art.º 49.º do EBF (atualmente revogado), na esteira do Grupo de Trabalho para Reavaliação de Benefícios Fiscais, teve em vista a concretização de uma redução gradual de benefícios fiscais concedidos aos fundos de investimento imobiliário.

18- A isenções não têm carácter opcional, na medida em que cada uma das isenções tem uma finalidade diferente.

19- Estabelece o n.º 1 do art.º 19 do CIMT que "a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados para cujo efeito, devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida", devendo a mesma ser apresentada antes do acto ou facto translativo dos bens, mesmo que nas situações de isenção.

20- Pelo exposto, a liquidação de IMT foi efetuada de acordo com o solicitado pelo sujeito passivo, não tendo a administração fiscal intervindo na declaração do sujeito passivo e tendo o mesmo declarado na Modelo 1 de IMT que preenchia os requisitos do art.º 7 do CIMT.

21 - Tendo operado a caducidade do n.º 5 do art.º 11 do CIMT, a administração fiscal liquidou o IMT devido, não existindo erro imputável ao serviço. (cit. Doc. 33).

14. Exercido o direito de audição prévia por parte da sociedade "A..., S.A.", o Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-... indeferiu a requerida revisão oficiosa, tendo convolado em definitivo o projeto de despacho de indeferimento, por despacho proferido em 14 de novembro de 2019, exarado em informação interna com a mesma data ambos remetidos à requerente com o ofício datado do dia 18 de novembro de 2019. (Doc. 34).

15. Em 5 de dezembro de 2019, a sociedade requerente solicitou ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-... que viesse esclarecer se o juízo de legalidade dos mencionados atos de liquidação de IMT que se encontra implícito na decisão de indeferimento, foi fundamentado singelamente na conclusão de que «"[a]s isenções (previstas no artigo 7.º do Código do IMT e no artigo 49.º do EBF) não tem carácter opcional [pelo que] [t]endo operado a caducidade do n.º 5 do art.º 11 do CIMT, a administração fiscal liquidou o IMT devido, não existindo erro imputável ao serviço", ou se, pelo contrário, tal juízo de legalidade tem, igualmente, subjacente o entendimento de que os identificados atos de liquidação de IMT não constituem,

---

*contrariamente ao que defende a REQUERENTE, uma violação ao disposto no artigo 49.º do EBF, na redação introduzida pela Lei n.º 5-4/2010, de 31 de dezembro» (Doc. 35).*

16. Em resposta ao solicitado pela sociedade requerente, o Serviço de Finanças de Lisboa... emitiu, através de certidão de 6 de dezembro de 2019, os seguintes esclarecimentos:

*«Certifico, em cumprimento de despacho exarado e de acordo com o requerido, que a liquidação de IMT objeto da revisão oficiosa ...2019..., foi efetuada em cumprimento da legislação aplicável, e não constitui uma violação ao disposto no art.º 49 do EBF, na redação introduzida pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de dezembro.» (DOC. 36).*

17. Em 24/01/2020, a sociedade “A..., S.A.” apresentou o presente pedido arbitral.

### **FACTOS NÃO PROVADOS:**

Não existem factos não provados, que tenham sido alegados com interesse para decisão dos presentes autos.

## **III-2. DO DIREITO**

### **§1. Da exceção da caducidade do direito de ação**

Na resposta, como ficou dito, a Requerida veio suscitar a exceção da caducidade do direito de ação, porquanto, atenta a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa (24/01/2020), é incontestável que o prazo para deduzir reclamação previsto no n.º 70º, n.º1 e 102º, n.º1, al a), ambos do CPPT, isto é, 120 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário, estava há muito ultrapassado.

Por outro lado, quanto à possibilidade de revisão nos moldes constantes da parte final do n.º 1 do art.º 78º da LGT, aquela pressupõe, ainda, a existência de um erro dos serviços, que no caso não existe, uma vez que a liquidação de IMT foi emitida com base na declaração do contribuinte, no âmbito da sua obrigação declarativa. Na verdade, conforme se lê dos Documentos juntos pela Requerente com o n.º 2 as liquidações referem que foram emitidas em cumprimento do determinado no artigo 34º do CIMT, mas a Requerente não indicou que tivesse direito a qualquer benefício fiscal. Conclui a Requerida que não se verifica qualquer dos pressupostos do n.º 1 do art.º 78º da LGT, pelo que o pedido de revisão formulado pelo Requerente em 01.08.2019 é intempestivo.

Em exercício do contraditório a Requerente pugnou pela improcedência da exceção. Vejamos.

No caso *sub judice* o contribuinte não recorreu, portanto, a uma “*reclamação graciosa*”, antes recorreu diretamente ao pedido de revisão. Acontece que nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional. Por outro lado, excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado devia ter sido uma reclamação prévia graciosa seria violar os princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva.

Com efeito, como vimos, a regra, quer para a impugnação judicial, quer para a arbitragem, é que se submetam ao crivo da AT todos aqueles atos relativamente aos quais esta entidade ou ainda não se pronunciou ou ainda não teve qualquer intervenção, razão pela qual lhe deve ser dada a oportunidade para se pronunciar antes de o Tribunal judicial ou arbitral se pronunciar quanto à sua legalidade.

Por outro lado, o instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar atos ilegais por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira que 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 atividade de cobrança de impostos impõem à Autoridade Tributária e Aduaneira essa correção oficiosa<sup>1</sup>.

Assim, se por um lado é admissível a revisão do acto por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a Autoridade Tributária e Aduaneira, ainda que por impulso do contribuinte<sup>2</sup>, deve igualmente promover essa revisão oficiosa.

Na verdade, como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(...) o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)...”.

Na senda do mencionado Acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu que “o Indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial [cfr. art.º 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT]”.

Por outro lado, quanto ao prazo de recurso à via da revisão oficiosa, constitui, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, 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 (artigo 78.º, n.º 1, da LGT), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento. Em suma, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária, porquanto serve o propósito de permitir que a AT se pronuncie sobre os atos de autoliquidação. Neste sentido, ver entre outras, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 577/2016-T e, bem assim, a Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 668/2016-T.

---

<sup>1</sup> V. Decisão arbitral do CAAD prolatada no processo n.º 414/2017-T, a que a Requerida faz apelo na sua resposta. No mesmo sentido, DIOGO LEITE CAMPOS e outros, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita editora, 4.ª edição, 2012, pág. 704.

<sup>2</sup> V. DIOGO LEITE CAMPOS e outros, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita editora, 4.ª edição, 2012, pág. 705.

Finalmente, quanto à inexistência de erro imputável aos serviços, considera-se irrelevante a circunstância de o contribuinte, aquando da entrega da declaração Mod. 1 não ter preenchido os campos 49 e 50 referentes a benefícios fiscais. Esta questão também foi apreciada na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 230/2019-T, tendo-se aí consignado que “(...) poderá a Requerida sustentar que de todo ignorava e não tenha a obrigação de conhecer que o alienante do bem que ia ser transmitido era um fundo de investimento imobiliário aberto e que o n.º 1 do art.º 49.º do EBF concedia benefícios fiscais em transações imobiliárias em que fossem intervenientes fundos de investimento imobiliário abertos? Entendemos que não”.

A relação entre a administração e os administrados, entre a Administração Tributária e Aduaneira deve ser pautada pelo princípio da colaboração, previsto no art.º 59.º da LGT. Essa colaboração impõe à Administração Tributária e Aduaneira o dever de interagir com os contribuintes para o esclarecimento de dúvidas que possam ser suscitadas pelas declarações ou documentos que apresentem.”

Por outro lado, sublinha-se na Decisão Arbitral que estamos a seguir que “Até se pode admitir que a Requerida não tenha tido dúvidas sobre a declaração Mod. 1 apresentada pela Requerente, por entender que o benefício fiscal previsto no n.º 1 do art.º 49.º do EBF se não aplica à transação que lhe foi por ela comunicada. Contudo, tal não pode significar, em sede de pedido de revisão do acto tributário, que a eventual existência de um erro, de um erróneo enquadramento legal das normas aplicáveis.”

Na verdade, ao analisar o pedido de revisão oficiosa a Requerida não tem apenas a possibilidade, mas até o dever de corrigir a situação. Salvo melhor juízo, a leitura que a Requerida faz do n.º 1 do art.º 78.º da LGT peca por inadmissivelmente formal, devendo esta disposição servir apenas para proteger aquelas situações em que a Administração Tributária e Aduaneira é absolutamente surpreendida, o que não é o caso.

Termos em que improcede, assim, esta exceção de intempestividade.

## **§2. Da ilegalidade da liquidação**

A questão de mérito submetida à apreciação deste Tribunal gira em torno de determinar se a liquidação de IMT controvertida padece de vício de violação de lei, por errada interpretação e aplicação do artigo 49.º do EBF, na redação resultante da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. Segundo a Requerente, tem direito a beneficiar automaticamente da isenção de imposto, dado ter adquirido o prédio a um Fundo de Investimento Imobiliário Aberto no ano de 2013.

A problemática jurídico-tributária subjacente à questão decidenda já foi objeto de análise em diversas decisões arbitrais, designadamente nas prolatadas nos processos n.º 544/2016-T, n.º 677/2016-T, n.º 440/2017-T, n.º 547/2017-T, n.º 580/2017-T, n.º 622/2017-T, n.º 260/2018-T, n.º 563/2018-T e n.º 656/2018-T; n.º 230/2019-T e n.º 308/2019-T.

Considerando que o caso em análise é idêntico ao apreciado e decidido na última Decisão Arbitral mencionada (proc. 308/2029-T), e não vislumbrando motivos para nos afastarmos da orientação aí vertida, passamos à reprodução do ali consignado, com as devidas adaptações ao caso *sub judice*.

## **§2.1. DA EVOLUÇÃO DO REGIME LEGAL**

O regime legal do benefício fiscal, em sede de IMT, previsto no artigo 49.º do EBF conheceu uma evolução legislativa de que, seguidamente, daremos conta; a apreciação jurídico-tributária da situação *sub judice* será efetuada tendo em consideração a redação daquela norma legal que estava em vigor à época dos factos, uma vez que, como estatui o artigo 5.º, n.º 1, do Código do IMT, *a incidência do IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária*, sendo que o n.º 2 do mesmo artigo determina que *a obrigação tributária constitui-se no momento em que ocorrer a transmissão*.

O regime jurídico dos fundos de investimento imobiliário foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 246/85, de 12 de julho.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, veio criar diversos incentivos fiscais à constituição de fundos de investimento imobiliário, pois, como referido no respetivo preâmbulo, “[o] Governo reconhece o importante contributo que este novo tipo de instituições financeiras poderá trazer à formação das poupanças e à sua mobilização para investimentos no sector imobiliário. Acrescem os efeitos positivos que por essa via se induzirão nas indústrias



da construção e no mercado de arrendamento de imóveis para habitação e para escritórios”, para o que se tornava necessário “definir um quadro fiscal adequado”.

No artigo 1.º desse diploma legal consignou-se, desde logo, o seguinte:

*São isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora.*

Mais tarde, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 189/90, de 8 de junho, em cujo preâmbulo se dá conta da criação, no âmbito do EBF, da “isenção de contribuição autárquica para os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário com o objetivo de incentivar esta forma de investimento”; foi, assim, aditado ao EBF o artigo 56.º, com a seguinte redação:

*Ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário.*

Na sequência da revisão operada ao EBF pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, aquela norma do EBF foi renumerada – passando a ser o artigo 46.º – e alterada, tendo passado a ter a seguinte redação:

*Ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional e em fundos de poupança-reforma.*

No ano seguinte, o artigo 46.º do EBF foi alterado pelo artigo 38.º, n.º 1, da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro (LOE 2003), passando a ter a seguinte redação:

*Ficam isentos de contribuição autárquica os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

No ano subsequente, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de julho, foi aprovado o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, por via do qual se procedeu à reforma da tributação do património, aprovando os novos Código do IMI e Código do IMT e procedendo a alterações de diversa legislação tributária conexa com a mesma reforma; foram, então, objeto de revogação, além de outros diplomas legais, o Código da Contribuição Autárquica e o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

Nos termos do disposto no respetivo artigo 28.º, ficaram estabelecidas as seguintes remissões:

*1 - Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).*

*2 - Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respetivamente.*

Ademais, ficou estatuído o seguinte no n.º 6 do respetivo artigo 31.º:

*Mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT.*

Posteriormente, a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (LOE 2007), através do seu artigo 82.º, alterou o artigo 46.º do EBF, tendo este passado a ter a seguinte redação:

*1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis (IMI) e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - Os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles não beneficiam das isenções referidas no número anterior, sendo as taxas de IMI e de IMT reduzidas para metade.*

No uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 91.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (LOE 2008), foi aprovado o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, que alterou e

republicou o EBF, tendo o artigo 46.º sido renumerado, passando agora a ser o artigo 49.º, com a seguinte redação:

*1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - Os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário, mistos ou fechados de subscrição particular, por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles, não beneficiam das isenções referidas no número anterior, sendo as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis reduzidas para metade.*

Em momento posterior, por via do artigo 109.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (LOE 2010), o artigo 49.º do EBF foi, mais uma vez, objeto de alteração, passando a estatuir o seguinte:

*1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - (Revogado)*

No mesmo ano, aquela norma do EBF foi novamente alterada pelo artigo 119.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE 2011), tendo passado a ter a seguinte redação:

*1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - ...*

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014) veio consignar no seu artigo 206.º uma nova alteração à mesma norma do EBF, a qual passou a ter a seguinte redação:

*1 - São reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

2 - ...

Ainda no domínio do mesmo diploma legal, importa também atentarmos na disposição transitória no âmbito do EBF, vertida no respetivo artigo 209.º, com o seguinte teor:

*O regime tributário resultante da nova redação dada ao n.º 1 do artigo 49.º do EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, é aplicável aos prédios que, no momento de entrada em vigor da presente lei, integram os fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, os fundos de pensões e os fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, bem como os prédios que venham a integrar estas entidades.*

Por último, nos termos do disposto no artigo 215.º, n.º 1, alínea g), da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (LOE 2016), o artigo 49.º do EBF foi revogado; igual destino teve o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, que foi revogado pelo artigo 319.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (LOE 2019).

### §2.3. Aplicação ao caso em apreço

Como resulta do anteriormente exposto, a apreciação jurídico-tributária do caso concreto deverá ser efetuada tendo presente a redação do artigo 49.º do EBF decorrente da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, o qual previa, no seu n.º 1, recorda-se, que “*Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional*”

Trata-se de um benefício fiscal de carácter automático porque o direito ao benefício resulta direta e imediatamente da lei, operando, portanto, *ope legis*, pela mera verificação do respetivo

pressuposto de facto, não carecendo de qualquer ato posterior de reconhecimento por parte da AT (cf. artigo 5.º, n.º 1, do EBF).

Como referido no acórdão arbitral proferido no processo n.º 544/2016-T, *“uma leitura conjunta da nova disposição do artigo 46.º do EBF e da regra precedente do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro, permite razoavelmente concluir que a partir da entrada em vigor da nova redação do artigo 46.º do EBF passariam a estar isentas do IMT, não apenas as aquisições de bens imóveis levadas a cabo por sociedades gestoras de fundos de investimento imobiliário com o intuito de as mesmas passarem a integrar esses fundos – tal como estabelecido na regra precedente – como também os prédios integrados nos fundos imobiliários – tal como estabelecido naquele artigo 46.º do EBF. Por outras palavras, a isenção de IMT valeria doravante quer para imóveis adquiridos para virem a integrar fundos imobiliários, como até então se estabelecia, quer para esses mesmos imóveis se e enquanto integrados em fundos imobiliários, nos termos do artigo 46.º do EBF. No primeiro caso, a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel. No segundo caso a isenção seria aplicável sempre que o fundo se encontrasse na posição de alienante do imóvel. Assim, é forçoso concluir-se pela inexistência de uma incompatibilidade entre as novas disposições e as regras precedentes.*

(...)

*Não obstante as diferenças estruturais que separam ambas as isenções, a verdade é que em ambos os casos as sociedades gestoras de fundos de investimento são colocadas numa posição economicamente vantajosa: **ou** porque não têm que pagar o IMT quando adquirem imóveis para os integrar no respectivo fundo de investimento imobiliário, **ou** porque os podem colocar no mercado mais facilmente em virtude de o prospectivo adquirente estar isento de IMT. (...)*

*Com efeito, apesar de, nos termos do artigo 4.º do CIMT, o IMT dever ser suportado pelo adquirente do bem imóvel – que na generalidade dos casos será alguém inteiramente alheio à actividade de investimento imobiliário – a verdade é que esta isenção coloca os fundos de investimento imobiliário numa posição economicamente favorável e competitiva no seio do mercado imobiliário, na medida em que lhes permite escoar os seus bens imóveis mais*

---

*facilmente, a um preço mais atractivo do ponto de vista do consumidor, porque está isento de IMT ou beneficia de uma redução de taxa.*

*Por esse motivo, a isenção do actual artigo 49.º do EBF, mesmo na sua versão atenuada de redução das taxas de IMT para metade, constitui um suplemento não despidendo e não redundante relativamente à isenção estabelecida pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de Janeiro. Trata-se de uma isenção estrutural e teleologicamente distinta desta última, cuja introdução e manutenção na ordem jurídica assenta numa distinta valoração de política fiscal.*

*(...)*

*Com efeito, para além do distinto teor literal, as duas isenções em discussão são **estruturalmente** diferentes, económica e fiscalmente compatíveis, e, em rigor, complementares.”*

Como acima já se frisou, outras decisões arbitrais seguiram o mesmo entendimento, citando-se aqui, a título meramente exemplificativo, o aresto arbitral proferido no processo n.º 622/2017-T, no qual é dito que *“importa fazer notar que o âmbito aplicativo da isenção inicialmente criada pela Lei 53-A/2006, mediante a alteração do artigo 46.º do EBF – que passou a prever a isenção de IMI e de IMT em relação a prédios integrados em fundos de investimento imobiliários –, não é coincidente com o da isenção contemplada no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, que se refere a aquisições de imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respectiva sociedade gestora. Na verdade, por efeito da nova disposição do artigo 46.º do EBF, passaram a estar isentas do IMT os prédios já integrados nos fundos imobiliários, ao passo que a isenção a que se referia o diploma de 1987 abrangia as aquisições de bens imóveis efetuadas por sociedades gestoras de fundos de investimento imobiliário para passarem a integrar o património desses fundos. O que significa que o EBF veio ampliar a isenção, cobrindo não apenas as situações em que o fundo se encontrasse na posição de adquirente do imóvel, mas também aquelas em que o fundo age na posição de alienante do imóvel (...).”*

Como também já tivemos ocasião de afirmar, não descortinamos qualquer motivo para divergirmos desta jurisprudência arbitral e, nessa medida, reiteramos aqui o entendimento de

que o benefício fiscal, em sede IMT, consagrado no artigo 49.º do EBF, visa as situações em que os fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública agem na posição de alienantes dos imóveis e aplica-se quer aos imóveis que, à data da entrada em vigor deste diploma legal, integravam os ditos fundos de investimento imobiliário, quer aos imóveis que, posteriormente, vieram a integrar esses mesmos fundos de investimento (cf. artigo 209.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro).

Finalmente, resta sublinhar que esta conclusão não é posta em causa pelo facto de a Requerente, anteriormente, ter beneficiado da isenção prevista no artigo 7.º (“*Isenção pela aquisição de prédios para revenda*”) do Código do IMT (cf. facto provado d)), a qual caducou em virtude de os aludidos imóveis não terem sido revendidos no prazo de três anos (cf. facto provado e)), atento o disposto no artigo 11.º, n.º 5, do Código do IMT.

Esta questão já foi decidida na Decisão Arbitral relativa ao processo n.º 544/20 e mais recentemente, na Decisão Arbitral proferida no referenciado processo n.º 308/2019-T, onde se pode ler, entre o mais, “(...) *o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos* (cf. artigo 12.º do EBF) e, no caso concreto – como acima foi evidenciado –, aquando da referenciada transmissão estava preenchido o pressuposto de facto de que dependia a aplicação *in casu* do benefício fiscal, em sede de IMT, estatuído no artigo 49.º do EBF, na redação resultante da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, pelo que, a caducidade da dita isenção não teve por efeito a *reposição automática da tributação-regra* (cf. artigo 14.º, n.º 1, do EBF), pois a operatividade do facto tributário em sede de IMT foi então impedida por aquele benefício fiscal emergente automaticamente da lei (ver, neste sentido, a decisão arbitral proferida no processo n.º 20/2018-T).

Esta orientação é perfeitamente transponível para o caso em análise, embora à luz da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

Isto posto, no caso dos autos, resultou provado que a Requerente adquiriu os aludidos imóveis, por contrato de compra e venda celebrado, em 28 de junho de 2013, com um fundo de investimento imobiliário aberto, com sede em Portugal, constituído e a operar de acordo com a legislação portuguesa (cf. Pontos 4 e 5 dos factos provados).

Nessa conformidade, uma vez que está preenchido o respetivo pressuposto de facto, tem a Requerente direito ao benefício fiscal, em sede de IMT, estatuído no artigo 49.º do EBF, na redação resultante da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro – em vigor à data da transmissão dos imóveis objeto da liquidação de IMT controvertida –, ou seja, à isenção de imposto como defendido pela Requerente.

Termos em que, dando-se como procedente o pedido, se conclui que a liquidação de IMT controvertida padece de vício de violação de lei, por errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 49.º do EBF, na redação resultante da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, devendo, por isso, ser anulada.

### **§3. Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios**

Como ficou dito, a Requerente solicita o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 61.º do CPPT, *ex vi* do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

#### **«Artigo 43.º**

##### ***Pagamento indevido da prestação tributária***

*1 – 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.*

*(...)*

*3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

*(...)*

*d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

*(...))»*



Neste caso, como ficou dito, o indeferimento do pedido de revisão oficiosa enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação.

Por sua vez, quanto ao momento a partir do qual devem ser calculados tais juros, constitui jurisprudência uniforme do STA, consolidada no Acórdão do Pleno de 4 de Março de 2020 Processo n.º 08/19, o seguinte:

*“A questão da medida no tempo dos juros indemnizatórios devidos em caso de revisão da liquidação por iniciativa do contribuinte tem-se colocado diversas vezes e mereceu resposta uniforme, desde logo, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, orientação jurisprudencial essa que actualmente está consolidada (cfr. ac. S.T.A.-Pleno da 2ª. Secção, 23/05/2018, rec.1201/17; ac. S.T.A.-Pleno da 2ª.Secção, 24/10/2018, rec.99/18.3BALSB; ac. S.T.A.-Pleno da 2ª.Secção, 27/02/2019, rec.22/18.5BALSB; ac. S.T.A.-Pleno da 2ª.Secção, 8/05/2019, rec.116/18.7BALSB; ac. S.T.A.-Pleno da 2ª.Secção, 3/07/2019, rec.4/19.0BALSB; ac. S.T.A.-Pleno da 2ª.Secção, 11/12/2019, rec.51/19.1BALSB)*

“Porque concordamos com essa orientação jurisprudencial, remetemos para a fundamentação expendida num desses acórdãos do Pleno, o proferido em 27 de Fevereiro de 2019 no processo n.º 22/18.5BALSB:

"(...)

“O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respectiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.

“Impondo a lei constitucional ao Estado a obrigação de reparar os danos causados pelos seus actos ilegais, tem vindo a lei ordinária a estabelecer limites a essa reparação, sejam os decorrentes da valorização da maior ou menor diligência do lesado, seja do tempo que faculta para a Administração Tributária decidir.

“(…)

“É certo que o contribuinte se viu forçado a recorrer ao tribunal arbitral em virtude de os serviços da Administração não terem procedido à solicitada revisão do acto de liquidação

ilegal, e que isso constitui uma circunstância que tem sido esgrimida para afastar a aplicação da alínea c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT.

“Todavia, importa não esquecer que o princípio da igualdade impõe um tratamento semelhante entre os contribuintes cujos pedidos de revisão obtêm êxito (para além do prazo de um ano) junto da Administração, e os contribuintes que obtêm idêntico resultado (também para além desse prazo) junto do Tribunal. Em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração e deriva da prática de acto ilegal: ou porque tardou a dar razão ao contribuinte ou porque não lha deu e veio a revelar-se que o devia ter feito. Nestes casos, o direito de indemnização deriva da prática de acto ilegal e não do incumprimento de um prazo procedimental para os serviços decidirem favoravelmente a pretensão do contribuinte, já que o prazo de um ano fixado nesse normativo nem sequer coincide com o prazo de quatro meses que a LGT fixa para a emissão de decisão (art.º 57.º, n.º 1).

(...)”.

Ante o exposto, no que concerne a juros indemnizatório, nos casos de pedidos de revisão oficiosa, apenas são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada, como decorre da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

No caso em apreço, decorre dos factos dados como provados, que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 1 de agosto de 2019, há menos de um ano, pelo que a Requerente não tem direito, no âmbito deste processo, a juros indemnizatórios.

#### **IV. DECISÃO**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b) Anular as liquidações de IMT n.ºs: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., do ano de 2013, no montante global de €613.246,53;

- c) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia indevidamente paga e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Autoridade tributária e Aduaneira deste pedido.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º do CPC, 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 € 613.246,53.

#### **VI. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **9 180,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 31 de Dezembro de 2020

Notifique-se.

Fernanda Maçãs (árbitro presidente)

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (árbitro vogal)

José Ramos Alexandre (árbitro vogal)