

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 69/2022-T

Tema: IMT - Aplicação da lei no tempo. Não aplicação da redução de taxa vigente no momento da constituição da obrigação por força do art.º 18º nº 2 do CIMT.

Sumário:

I – Verifica-se “erro imputável aos serviços”, nos termos da segunda parte do art.º 78.º da LGT, quando, mesmo não tendo o sujeito passivo assinalado na declaração de IMT que pretendia usar um determinado benefício fiscal, estão presentes na declaração todos os elementos necessários para a administração tributária determinar a aplicabilidade daquele benefício fiscal e, ao abrigo do princípio da colaboração, aplicar ou desencadear a aplicação do mesmo.

II – Ao abrigo do art.º 18.º, nº 2 do CIMT, ocorrendo caducidade de uma isenção da qual beneficiou uma certa operação tributável, e sendo, na sequência dessa caducidade, liquidado imposto, a taxa a aplicar nessa liquidação é a taxa vigente no momento da liquidação, incluindo no termo “taxa” os agravamentos e desagravamentos que à mesma data vigorem.

I. Relatório

A..., **S.A.** (doravante designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º ...,... – Piso ..., Sala ..., ...-... Lisboa, apresentou, em 10-02-2022, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, pedido de pronúncia arbitral, com vista a:

-
- A declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado contra a liquidação de IMT n.º..., no montante de 2.372.239,52 euros;
 - A declaração de ilegalidade e anulação parcial do mesmo ato de liquidação.

É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “Requerida”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 14-02-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como membros do tribunal arbitral coletivo os árbitros Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (presidente) Prof.ª Doutora Nina Aguiar (adjunta e relatora) e Arlindo José Francisco (adjunto), que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01-04-2022, foram as Partes devidamente notificadas da designação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 20-04-2022.

A Requerente baseia a sua pretensão nos seguintes factos e argumentos, em termos resumidos:

- À data dos factos tributários, o art.º 49.º do EBF previa que seriam “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”;

- Os factos tributários consistiram em aquisições de imóveis (10 imóveis), por escritura pública outorgada em 23 de abril de 2015, ao B... – Fundo de Investimento Imobiliário Aberto;
- O Fundo B... era, à data da aquisição dos bens imóveis pela Requerente, um fundo de investimento imobiliário aberto (tipologia de fundo esta que continua actualmente a manter), conforme Regulamento de Gestão de 1 de abril de 2015, vigente à data da aquisição;
- Por conseguinte, era aplicável às referidas aquisições a redução de taxa de IMT prevista no art.º 49.º do EBF em vigor à data dos factos;
- As liquidações impugnadas, ao não aplicarem essa redução, incorrem em violação de lei.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada para o efeito, apresentou resposta.

Na sua resposta suscitou a exceção de caducidade do direito de ação, com os seguintes fundamentos:

- O pedido de pronúncia arbitral é deduzido contra o ato de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa em que a Requerente pedia a revisão das liquidações de IMT impugnadas com base na violação de lei proveniente da não aplicação da redução de taxa prevista no art.º 49.º do IMT;
- Esse pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 24 de agosto de 2021;
- O ato de liquidação de IMT impugnado foi emitido a 6 de junho de 2018;
- Nos termos do nº 1 do art.º 78.º da LGT, o sujeito passivo pode pedir a revisão do ato tributário, por sua iniciativa, no prazo de reclamação graciosa, i.e., no prazo de 120 dias a contar dos factos previstos no art.º 102º do CPPT, o que não aconteceu;
- E pode também pedir à Autoridade Tributária que, por sua iniciativa, leve a cabo a revisão oficiosa do ato tributário;
- Neste caso, esse pedido pode ser apresentado no mesmo prazo de que a Autoridade Tributária dispõe para espontaneamente efetuar a revisão, o qual prazo é de quatro anos;

- Contudo, para poder aproveitar-se deste prazo, o pedido de revisão tem que ter por fundamento um “erro imputável aos serviços”, nos termos do n.º 1 do art.º 78º *in fine* LGT;
- Ora, no caso, não existiu qualquer erro dos serviços na liquidação, pois foi a Requerente quem, ao preencher a declaração de IMT com vista à liquidação do imposto, não assinalou, como deveria, os campos destinados precisamente a declarar a verificação dos pressupostos para a aplicação do benefício fiscal em causa.

A AT apresentou igualmente defesa por impugnação, alegando, em síntese:

- No momento em que ocorreram as aquisições, não se verificavam as condições para se lhes poder ser aplicada a redução de taxa prevista no art.º 49.º do EBF, uma vez que a Requerente (adquirente dos imóveis e sujeito passivo de IMT por essas aquisições) optou por beneficiar da isenção de imposto prevista no art.º 7º do CIMT, a qual lhe foi concedida;
- A obrigação tributária de IMT, nos termos do art.º 5.º, n.º 2 CIMT, constitui-se no momento em que ocorre a transmissão, pelo que é nesse momento que têm que se verificar os pressupostos para a aplicação de qualquer desagravamento do imposto;
- Tendo, no momento do nascimento da obrigação tributária, beneficiado de isenção total de imposto, as aquisições não poderiam ao mesmo tempo beneficiar da redução de taxa prevista no art.º 49.º do EBF;
- Por outro lado, não tendo o imóvel sido revendido no prazo de três anos, a isenção caducou (n.º 5 do art.º 11.º do CIMT) e, por conseguinte, foi somente nessa altura que ocorreu a exigibilidade do imposto (art.º 34.º do CIMT). Assim, é com referência a esse momento que se devem apurar o VPT e a taxa a considerar na liquidação, incluindo eventuais reduções de taxa (cf. n. 2 do art.º 18.º do CIMT), e que se inicia a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação (cf. n.º 1 do art.º 35º do CIMT).
- Ora, à data da exigibilidade deste imposto já não vigorava o art.º 49.º do EBF (o qual foi revogado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de Março), pelo que, também por

este motivo, já não podia aplicar-se na liquidação ora contestada, sob pena de flagrante violação do disposto no n.º 2 do art.º 18.º do CIMT.

Por despacho do Tribunal Arbitral de 01-06-2022, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Pelo mesmo despacho foi facultada às Partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias.

Nas suas alegações, a Requerente contrapõe à alegada exceção de caducidade invocando várias decisões jurisdicionais, mormente quanto ao que se deve entender por “erro imputável aos serviços” para efeitos de interpretação do art.º 78.º, n.º 2 da LGT.

Cita, entre outros, o acórdão do STA de 10/1/2007, no proc. n.º 0523/06 (PIMENTA DO VALE) em que o tribunal afirma que “o «erro imputável aos serviços» a que alude o art. 78.º n.º 1 da LGT compreende não só o erro diretamente relacionado com a actividade da Administração (o erro de facto, operacional ou material), mas também o erro de direito”.

Cita ainda, entre outros, o acórdão do TCA-S de 24/11/2016, no proc. n.º 09797/16 (JOAQUIM CONDESSO) em que o tribunal declara que “o dito erro imputável aos serviços» concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial”.

Finalmente, invoca ainda a Requerente o acórdão do tribunal arbitral (CAAD) no proc. n.º 516/2019-T, em que se judica sobre questão semelhante à dos autos nos seguintes termos:

“A Autoridade Tributária, partindo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, invoca a caducidade do direito à acção por considerar que a revisão do acto tributário por impulso do sujeito passivo, com base em qualquer ilegalidade, apenas poderia ter lugar no prazo de reclamação administrativa, isto é, no prazo de 120 dias contados deste o limite temporal para o pagamento voluntário do imposto, ao passo que o prazo de 4 anos após a liquidação apenas é aplicável no caso da revisão por iniciativa da Administração Tributária, com fundamento em erro imputável aos serviços. Concluindo que na situação do caso não se verifica o erro dos serviços já que a liquidação de IMT foi emitida com base na declaração

do contribuinte, que não preencheu o campo atinente ao benefício fiscal que fosse aplicável no caso.

Deve começar por dizer-se – como se afirma no acórdão do STA de 14 de Março de 2012 (Processo n.º 01007/11) – que a revisão oficiosa do acto tributário pode ser efectuada a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago) quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação.

(...)

O que pode discutir-se, na situação do presente caso, é se se verificou um erro de aplicação da lei, na liquidação efectuada pelos serviços da Administração Tributária, que não tenha resultado da qualquer informação ou declaração do contribuinte.

A Autoridade Tributária sustenta que o erro é imputável ao contribuinte porquanto não forneceu na declaração para efeitos de liquidação do imposto os elementos referentes à redução da taxa de IMT prevista no artigo 49.º, n.º 1, do Código do IMT. No entanto, não só as instruções de preenchimento da declaração não contêm qualquer referência ao código identificativo do benefício fiscal que está em causa, como também a aplicação do benefício não dependia de outros dados factuais que apenas pudessem ser conhecidos do declarante para além daqueles que já constavam da declaração, mormente a menção de que o titular do imóvel transmitido era, no caso, um fundo de investimento imobiliário.

O que está em causa, por conseguinte, face aos termos em que a questão vem colocada no pedido arbitral, é uma errada aplicação do regime jurídico resultante da referida disposição do artigo 49.º, n.º 1, do EBF, que não pode ser atribuída a uma qualquer deficiência ou omissão imputável ao próprio declarante.

Não se verifica, nestes termos, a alegada caducidade do direito de acção, visto que, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 31 de dezembro de 2018 e ocorrido a presunção de indeferimento tácito quatro meses depois, à data da apresentação do pedido arbitral, em 29 de Julho de 2019, ainda não tinha decorrido o prazo de 90 dias a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, do RJAT”.

No que diz respeito à defesa da AT por impugnação, a Requerente contrapõe os seguintes argumentos, em síntese:

- A incidência de IMT regula-se pela legislação em vigor ao tempo em que se constituir a obrigação tributária”, ou seja, no momento em que ocorrer a transmissão (n.os 1 e 2 do artigo 5.º do Código do IMT);
- Por seu turno, no que se refere à aplicação no tempo das normas sobre os benefícios fiscais, determina o artigo 12.º do EBF que “[o] direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos (...);”
- E se direito aos benefícios fiscais nasce no momento em que se verificam os pressupostos de aplicação dos mesmo, se os pressupostos de um benefício fiscal, em sede de um determinado imposto, se encontram reunidos à data do facto tributário que dá origem à sujeição do mesmo, tal significa que o benefício fiscal se constitui à data deste próprio facto tributário.

A Autoridade Tributária não apresentou alegações finais escritas.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é materialmente competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

III. Questões a apreciar

São questões a apreciar no presente processo:

- Se se verifica a caducidade do direito de ação, por o pedido de revisão oficiosa que serve de base ao pedido ter sido apresentado intempestivamente, em vista da falta de verificação de “erro imputável aos serviços”;

- Se a aplicabilidade temporal da redução de taxa prevista no artigo 49º do EBF à data da verificação do facto tributário e, portanto, do nascimento da obrigação tributária, deve ser aferida ao tempo do nascimento da obrigação tributária – apesar de nesse momento não poder ser aplicada por ter sido concedida uma isenção total de imposto – ou deve ser aferida ao tempo da exigibilidade do imposto, quando tal norma já não estava em vigor.

Como é evidente, sendo a caducidade do direito de ação uma exceção perentória, na hipótese de se considerar esta verificada, a apreciação da segunda questão, que é a questão de fundo em causa nos autos, ficará prejudicada.

IV. Fundamentação

1. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A sociedade requerente tem como objeto a compra e venda de imóveis;
- B) No âmbito da sua atividade, a Requerente celebrou, em 23 de abril de 2015, um contrato de compra e venda com o B...- Fundo de Investimento Imobiliário Aberto;
- C) Através desse contrato de compra e venda, a Requerente adquiriu ao Fundo os seguintes imóveis:
 - U-...-A – ...
 - U-...-B – ...
 - U-...-C – ...
 - U-...-D – ...
 - U-...-E – ...
 - U-...-F – ...
 - U-...-G – ...
 - U-...-H – ...
 - U-...-I – ...

- U-...-J - ...
- U-...-L - ...
- U-...-M - ...
- U-... N - ...
- U-...-O - ...
- U-...-P - ...
- U-...-Q - ...
- U- ...-A - ...
- U- ...-B - ...
- U-... - ...

D) A aquisição beneficiou de isenção de IMT ao abrigo do art.º 7º do IMT – isenção na aquisição de imóveis para revenda;

E) A Requerente não efetuou a revenda dos imóveis no prazo de caducidade da isenção, de três anos;

F) Em consequência, foi efetuada liquidação de IMT sobre as aquisições, sendo apurado imposto no montante de 2.372.239,52 euros, a qual foi emitida em 6 de junho de 2018;

G) Para efeito dessa liquidação apresentada pela Requerente uma declaração modelo 1 de IMT;

H) Nessa declaração, a Requerente não assinalou nenhum campo destinado a declarar os pressupostos de cuja verificação dependesse a aplicação de qualquer benefício fiscal;

I) A liquidação foi efetuada pela Autoridade Tributária com base na declaração da Requerente e não foi aplicado qualquer benefício fiscal;

J) A Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa da liquidação, em 24 de agosto de 2021, dirigido ao Chefe de serviço de finanças Lisboa ...;

K) O pedido de revisão oficiosa foi efetuado ao abrigo do nº 1 do art.º 78.º da LGT, segunda parte, em que se prevê um prazo de quatro anos para a revisão oficiosa por iniciativa da administração tributária.

L) O pedido de revisão oficiosa não foi objeto de qualquer decisão no prazo de quatro meses estabelecido no art.º 57º, nº 1 da LGT.

Não existem factos alegados e não provados com relevância para a decisão do mérito da causa.

A fixação da matéria de facto baseia-se fundamentalmente nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo junto pela AT.

Foram ainda considerados provados factos relevantes que foram alegados por uma das Partes e não impugnados pela outra Parte, após serem avaliados segundo as regras da experiência comum.

2. Discussão de direito

a. Questão da caducidade do direito de ação

O presente pedido de pronúncia arbitral tem como objeto imediato o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente contra a liquidação de IMT impugnada; e tem como objeto mediato a própria liquidação impugnada.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado no dia 24 de agosto de 2021.

A AT não proferiu qualquer decisão sobre o mesmo pelo que, nos termos conjugados dos nºs 1 e 5 do art.º 57.º da LGT, formou-se presunção de indeferimento tácito no dia 24 de dezembro de 2021, tendo em conta a forma de contagem dos prazos estabelecida no art.º 20º do CPPT.

Constitui jurisprudência firmada que a competência dos tribunais arbitrais tal como enunciada na al. a) do nº 1 do art.º 2º do RJAT compreende a apreciação da legalidade de atos secundários praticados sobre atos de liquidação, como a decisão de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico e também de pedido de revisão oficiosa ou por iniciativa do contribuinte.

Tendo-se formado indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado no dia 24 de agosto de 2021, tendo em conta o prazo para apresentação de pedido de pronúncia arbitral

estabelecido no art.º 10, n.º 1, al. a) do RJAT, o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral, no caso dos autos, terminaria no dia 24 de março de 2022.

Tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no dia 10 de fevereiro de 2022, essa apresentação teria sido atempada.

Contudo, alega a AT, o próprio pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação foi apresentado para além do prazo que a lei (art.º 78º da LGT) estabelece para o efeito, pelo que o seu indeferimento, ainda que tácito, não pode ter a virtualidade de alargar o prazo de impugnação de que o sujeito passivo disporia caso não tivesse recorrido ao mesmo pedido de revisão oficiosa.

Pelo que a questão que há que apreciar é a da tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

Como já foi dito anteriormente, o pedido de revisão oficiosa foi efetuado ao abrigo do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

Neste preceito estão previstas duas modalidades de dar impulso ao procedimento de revisão do ato tributário.

Na primeira parte, prevê-se um pedido de revisão por iniciativa do sujeito passivo, o qual tem que ser efetuado no mesmo prazo que seja aplicável em cada caso para efeitos de reclamação graciosa, ou seja, 120 dias a contar dos factos constantes do n.º 1 do art.º 102º do CPPT.

Na segunda parte, prevê-se a revisão oficiosa. Esta é da iniciativa da administração tributária e pode ter lugar no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago. Pressuposto adicional para o cabimento da revisão oficiosa é que ela tenha como fundamento um “erro imputável aos serviços.”

O ponto (único) que opõe a Requerente e a Requerida – no que respeita à questão da exceção de caducidade do direito de ação – é a da existência ou não existência de um “erro imputável aos serviços.”

Ora, são citados pela Requerente a este respeito dois acórdãos de tribunais arbitrais que importa tomar em consideração.

O primeiro é o Acórdão proferido no processo 516/2019, de 14-02-2020, em que o tribunal diz:

“A Autoridade Tributária sustenta que o erro é imputável ao contribuinte porquanto não forneceu na declaração para efeitos de liquidação do imposto os elementos

referentes à redução da taxa de IMT prevista no artigo 49.º, n.º 1, do Código do IMT. No entanto, não só as instruções de preenchimento da declaração não contêm qualquer referência ao código identificativo do benefício fiscal que está em causa, como também a aplicação do benefício não dependia de outros dados factuais que apenas pudessem ser conhecidos do declarante para além daqueles que já constavam da declaração, mormente a menção de que o titular do imóvel transmitido era, no caso, um fundo de investimento imobiliário.

O que está em causa, por conseguinte, face aos termos em que a questão vem colocada no pedido arbitral, é uma errada aplicação do regime jurídico resultante da referida disposição do artigo 49.º, n.º 1, do EBF, que não pode ser atribuída a uma qualquer deficiência ou omissão imputável ao próprio declarante.

Não se verifica, nestes termos, a alegada caducidade do direito de ação, visto que, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 31 de dezembro de 2018 e ocorrido a presunção de indeferimento tácito quatro meses depois, à data da apresentação do pedido arbitral, em 29 de Julho de 2019, ainda não tinha decorrido o prazo de 90 dias a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, do RJAT.”

No outro acórdão arbitral citado, proferido no processo nº 230/2019-T, o tribunal resolve uma questão semelhante nos seguintes termos:

“O n.º 1 do art.º 78.º da LGT refere que a revisão do ato tributário por iniciativa da Administração Tributária e Aduaneira, ainda que a impulso do contribuinte, depois de expirado o prazo da reclamação administrativa, só pode ter lugar (e sempre dentro do prazo de quatro anos contados do ato de liquidação) se houver erro imputável aos serviços. Talvez valha a pena pesar com adequação esta necessária imputabilidade. Será imputável a alguém o que lhe for atribuível.

É sabido que a Requerente entregou à Administração Tributária e Aduaneira a declaração Mod.1 registada com o n.º .../..., em que não estão preenchidos os campos 49 e 50 referentes a benefícios fiscais, defendendo a Requerida que não haverá erro que lhe possa ser imputável, se a liquidação do IMT tiver sido feita de harmonia com a declaração apresentada pelo contribuinte. Também é evidente que não podem ignorar-se nem a vocação nem os efeitos da declaração Mod. 1 apresentada. Pela dita

declaração, o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Tributária um determinado facto tributário e com base nela é feita a liquidação do imposto. Quem preenche a declaração é o contribuinte e a Administração limita-se a receber as informações nela contidas, que, de resto, se presumem verdadeiras, nos termos do art.º 75.º da LGT. Portanto, não causará estranheza que se assuma, como juízo tendencial, que não será imputável à Administração Tributária o erro que possa inquinar um determinado ato de liquidação se essa liquidação é feita na sequência da apresentação de uma declaração do contribuinte e com base nela. Foi isso que se julgou, por exemplo, na Decisão arbitral do CAAD prolatada no processo n.º 414/2017-T. Aí o contribuinte apresentou a declaração Mod. 1, inscrevendo como “facto tributário” a “aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis”, tendo deixado dito nas observações de que se tratava de uma permuta. O que aí estava em causa, afinal, era uma entrada em espécie por contrapartida da entrega de unidades de participação de um fundo, operação complexa, não linear e que se entendeu não estar sujeita a imposto. Contudo, não seria exigível à Administração Tributária, no âmbito de uma operação com aquelas características, pela mera leitura e análise da declaração Mod. 1 apresentada, o conhecimento da factualidade subjacente (de toda a factualidade subjacente) para que pudesse aferir sobre a sujeição, ou não, daquela concreta operação a imposto. A declaração Mod. 1, naquele caso, não chegava para proporcionar uma visão segura e alcançar um juízo verdadeiramente concludente. O caso dos presentes autos não é o mesmo nem é tão pouco equiparável. Uma correta interpretação do art.º 78.º da LGT há de impor uma leitura valorativamente exigente do que seja ou possa considerar-se para estes efeitos “erro”. Ainda que o contribuinte, aquando da entrega da declaração Mod. 1 não tenha preenchido os campos 49 e 50 referentes a benefícios fiscais, afigura-se não poder a Requerida sustentar que de todo ignorava e não tinha 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 transacções imobiliárias em que fossem intervenientes fundos de investimento imobiliário abertos.

A relação entre a administração e os administrados, entre a Administração Tributária e Aduaneira e os contribuintes 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.

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 aplicava à transação que lhe foi por ela comunicada. Contudo, tal não pode significar, em sede de pedido de revisão do ato tributário, que a eventual existência de um erro, de um erróneo enquadramento legal das normas aplicáveis, apanha totalmente desprevenida a Administração Tributária, porquanto esta, pela simples leitura da declaração apresentada, estava na posse de todos os elementos de que dependia uma correta avaliação da situação em presença.

Salvo melhor juízo, a leitura que a Requerida faz do n.º 1 do art.º 78.º da LGT peca por inadmissivelmente formal. Na verdade, esta disposição serve apenas para proteger aquelas situações em que a Administração Tributária e Aduaneira é absolutamente surpreendida. Ora, não é isso que sucede no caso que temos em mãos. Há uma simples compra e venda, sem nenhuma complexidade, que, em razão do vendedor ser um fundo de investimento imobiliário aberto (o que se extrai perfeita e imediatamente da declaração Mod.1 apresentada), beneficia da redução a metade da taxa de IMT. A declaração apresentada oferece a factualidade que importava sopesar e a aplicabilidade de um benefício fiscal a uma transmissão de bens não é um facto.

Não cremos, pois, que o credor tributário possa dizer que de todo lhe estava vedado perceber o erro de que podia enfermar a liquidação em causa. Neste sentido, o erro imputável aos serviços corresponderá à vontade de não querer conhecer o que da declaração apresentada pelo contribuinte resulta, com a clareza legalmente exigível, evidente, sendo juridicamente censurável, no quadro das regras que regem a colaboração entre a Administração Tributária e contribuintes, esta pretender aproveitar de um erro que conhecia ou, pelo menos, não podia ignorar.

Assim, não procede a exceção de caducidade do direito de ação arbitral.”

A situação que se discute nos presentes autos é essencialmente idêntica aquelas às quais se referem os dois Acórdãos citados.

Nos artigos 19º e 20º da Resposta, a Requerida Autoridade Tributária afirma que a liquidação foi efetuada com base na declaração da Requerente, sendo que, nesta declaração, a Requerente não indicou que pretendia usufruir de qualquer benefício fiscal”.

Na sua resposta à matéria de exceção, a Requerente não contradiz esta afirmação, o que levou o Tribunal a dar como provado que na declaração modelo 1 apresentada (declaração de aquisição para efeitos de IMT), a Requerente não assinalou qualquer campo referente a qualquer benefício fiscal (facto H dado como provado).

Contudo, a doutrina que emana dos arestos citados é a de que, tratando-se – como é o caso – de um benefício fiscal que não depende de um requerimento do sujeito passivo (o que se retira do art.º 49º do EBF na redação em vigor à data dos factos, em conjugação com o art.º 5.º da mesma lei), e encontrando-se presentes na declaração todos os elementos necessários ao conhecimento por parte da administração, dos pressupostos da aplicação do benefício fiscal, a não aplicação do benefício fiscal, **quando este seja aplicável**, continua a enquadrar-se no conceito de “erro imputável aos serviços”, abrindo assim caminho ao sujeito passivo para este pedir a revisão oficiosa do ato no prazo de quatro anos previsto na segunda parte do nº 1 do art.º 78.º da LGT.

Consideramos não se encontrar razão nos presentes autos para nos afastarmos desta doutrina, sobretudo pelas razões que são explanadas no segundo dos acórdãos citados.

“A relação entre a administração e os administrados, entre a Administração Tributária e Aduaneira e os contribuintes 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.”

Além disso, deve ainda ter-se presente o princípio fundamental contido no nº 3 do art.º 8º do C Civil, de que *“nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos*

que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.”

Acrescentamos apenas à argumentação expendida nos acórdãos citados que, na interpretação das normas processuais, o julgador está obrigado a pautar-se pelo princípio *pro actione*, previsto no art.º 7.º, nos termos do qual “as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas.” O que não significa, é claro, que as normas processuais devam ou possam ser ignoradas, mas que, onde se suscite uma questão interpretativa da norma processual, a interpretação deve ser a que torne possível a apreciação da matéria de fundo da ação.

Considera-se assim não verificada a exceção de caducidade do direito de ação invocada pela Requerida, acompanhando a jurisprudência arbitral citada.

b. Questão da aplicabilidade do benefício fiscal em causa

A questão da aplicabilidade ou não aplicabilidade do benefício fiscal (redução da taxa de imposto a 50%) previsto no art.º 49.º do EBF, na redação em vigor até 26-06-2016, ao caso dos autos consubstancia-se num problema de aplicação da lei no tempo.

A O facto tributário consiste na compra e venda de um conjunto de imóveis, em que é entidade compradora a Requerente, e entidade vendedora o fundo de investimento imobiliário denominado B... - Fundo De Investimento Imobiliário Aberto.

Este facto tributário ocorreu no dia 23-04-2015, com a outorga da escritura pública respetiva. Como é alegado acertadamente pela Requerida, a obrigação tributária de IMT, nos termos do art.º 5.º, n.º 2 do respetivo código, constitui-se no momento em que ocorre a transmissão. Como, aliás, acontece com a generalidade dos impostos e restantes tributos.

Se a obrigação tributária se constitui na data do facto tributário, é evidente que todos os aspetos que determinam o quantum da obrigação não de ser aqueles que resultarem da lei em vigor nessa mesma data. Portanto não há dúvida de que, ao constituir-se a obrigação tributária em 23-04-2015, ser-lhe-ia aplicável a redução de taxa prevista, à data, no art.º 49º do EBF.

Só que, no momento da constituição da obrigação tributária, a Requerente optou pelo regime de isenção total de imposto estabelecido no art.º 7.º do CIMT, nos termos do qual “*estão isentas do IMT as aquisições de prédios para revenda, nos termos do número seguinte, desde*

que se verifique ter sido apresentada antes da aquisição a declaração prevista no artigo 112.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), consoante o caso, relativa ao exercício da actividade de comprador de prédios para revenda.”

A Requerente estava, à data, em condições de optar por este regime de isenção uma vez que destinou os prédios adquiridos a revenda, tal como previsto na disposição citada. E por esse motivo a isenção foi concedida.

Acontece que, nos termos do art.º 11.º, n.º 5 do CIMT a anterior isenção caduca “logo 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.”

Foi exatamente o que aconteceu com a Requerente na situação em análise. Ou seja, em 23-04-2018, a Requerente ainda não tinha revendido os imóveis.

Assim, nesse momento a Requerente requer a liquidação do IMT, preenchendo para tal a declaração modelo 1 do IMT. Esta declaração foi submetida em 22-05-2018 (conforme documento PA 2).

Já vimos anteriormente que, nessa declaração e nesse momento, a Requerente não preencheu os campos relativos aos benefícios fiscais, não declarando, pois, a sua pretensão a beneficiar da redução de taxa prevista no art.º 49º e vigente até 26-05-2016. Mas já não é esta a questão que agora cabe discutir, pois já concluímos, alinhando-nos com a jurisprudência, que tal omissão não dispensava a Requerida de aplicar a redução de taxa.

A questão que agora se discute é a da aplicabilidade da redução de taxa, no momento em que a Requerente requereu a liquidação do imposto e apresenta a respetiva declaração, ou seja, em 22-05-2018, quando o art.º 49º do EBF já havia sido revogado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março.

Olhando ao disposto no art.º 5.º n.º 2 do CIMT, nos termos do qual a obrigação tributária se constitui no momento em que ocorre a transmissão, pareceria isento de qualquer dúvida que a redução de taxa prevista no art.º 49.º EBF se aplicaria, pois o momento determinante da aplicação da norma seria o momento da constituição da obrigação.

E não apenas esta conclusão resultaria do art.º 5.º CIMT, mas até de uma consideração de ordem geral, ou melhor de um princípio geral do direito das obrigações, que é o de que, salvo situações especialmente previstas, as obrigações constituem-se de acordo com as normas em vigor no momento da constituição.

Contudo, o CIMT contém uma norma especial relativa a aplicação no tempo das normas que fixam as taxas do imposto e a determinação do valor tributável.

Referimo-nos ao art.º 18.º, n.º 2, segundo o qual “Se ocorrer a caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação”.

Não há dúvida, perante o princípio *lex specialis derogat generali*, de que esta norma constitui uma derrogação da regra geral contida no art.º 5º CIMT.

A única questão que pode suscitar discussão é a de saber se o termo “taxa” contido no n.º 2 do art.º 18º abarca apenas as taxas estabelecidas no art.º 17º do CIMT, ou se, pelo contrário abrange as taxas fixadas no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Ora, quanto a este ponto, entendemos que o termo “taxa” mencionado no n.º 2 do art.º 18º se refere à taxa aplicável ao facto tributário. E a taxa aplicável ao facto tributário é não apenas a que resulta do art.º 17º, mas a que seja determinada por qualquer outra norma que afete essa taxa, incluindo uma norma que estabelece uma redução de taxa.

Por outras palavras, na vigência do art.º 49º do EBF, e quando este fosse aplicável, se, para um dado facto tributário, o art.º 17º estabelecesse uma taxa de 6%, a *taxa aplicável* ao facto tributário seria de 3%.

Creemos que esta é a interpretação mais correta, uma vez que o n.º 2 do art.º 18º não contém qualquer restrição do termo “taxa”, como por exemplo. Mais, a norma aplica-se especificamente aos casos de caducidade de uma isenção, o que reforça a ideia de que deve ser afastada a taxa que era aplicável ao tempo da concessão da isenção, mas que, entretanto, deixou de ser. E não fazendo a norma qualquer distinção do termo “taxa”, há que considerar que “taxa” é a “taxa aplicável” em concreto, na qual se computam as reduções de taxa. Por outras palavras, entendemos que, não estando em vigor qualquer redução de taxa, no momento da caducidade da isenção, não é possível aplicar, por força do n.º 2 do art.º 18.º, uma redução de taxa que estava em vigor no momento da constituição da obrigação tributária.

Consideramos assim, que a Requerente não tem direito a que seja aplicada ao facto tributário em causa, a redução de taxa prevista no art.º 49º do EBF, na redação vigente até 26-05-2016.

V. Decisão

Por tudo o que ficou exposto julga-se:

- A) Improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa efetuado contra a liquidação de IMT n.º..., no montante de 2.372.239,52 euros;
- B) Improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação parcial do mesmo ato de liquidação.

VI. Valor do processo

Nos termos do art. 97.º-A n.º 1, al. a) do CPPT 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em 1.186.119,76 euros.

VII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 16.218,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente.

Notifiquem-se as Partes.

Porto, 27 de julho de 2022.

(Regina de Almeida Monteiro, árbitro presidente)

(Arlindo José Francisco, Árbitro vogal)

(Nina Aguiar, árbitro vogal e relatora)