

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 458/2022-T

Tema: IMT - Isenção prevista no art.º 270.º, n.º 2 do CIRE. Ónus de requerimento.

Sumário

I – Não existe impropriedade do meio processual, sendo no caso o meio processual o processo arbitral tributário, quando a Autoridade Tributária, com o intuito de analisar a tempestividade do pedido de revisão oficiosa, apreciou o mérito do mesmo.

II – Não existe impropriedade do meio processual, sendo no caso o meio processual o processo arbitral tributário, por estar em causa o reconhecimento de uma isenção tributária, quando o sujeito passivo pede ao tribunal, expressamente, que aprecie a legalidade de uma liquidação.

III – Ao apresentar pedido de revisão oficiosa ao abrigo do prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT, o sujeito passivo tem o ónus de alegar “erro imputável aos serviços”, o qual pode consistir em qualquer ilegalidade, e de concretizar em que, no seu entender, constitui a ilegalidade, a qual poderá ou não vir a revelar-se procedente. A não alegação e concretização de uma ilegalidade faz com que o pedido seja intempestivo e possa ser liminarmente rejeitado.

IV – Tendo sido alegada e concretizada uma ilegalidade, o exame sobre a procedência da ilegalidade já não relevará para a admissibilidade formal do pedido de revisão, ou para aferir a sua tempestividade, mas apenas para a decisão do mérito do pedido.

V – A isenção prevista no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE é uma isenção de “reconhecimento automático”, nos termos da al. d) do n.º 8 do art.º 270.º do CIMT. Sendo uma isenção de reconhecimento automático, tem a mesma de ser requerida pelo sujeito passivo, nos termos do

n.º 1 do art.º 10.º do CIMT, devendo o pedido ser instruído com os elementos de prova necessários à verificação dos pressupostos da isenção.

VI – Não tendo o sujeito passivo cumprido o ónus de pedir a isenção nos termos do n.º 1 do art.º 10.º do CIMT, a liquidação de IMT que a não considerou não padece de qualquer ilegalidade.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz Desembargador José Poças Falcão (árbitro-presidente), Professora Doutora Marisa Isabel Almeida Araújo (árbitro vogal) e Professora Doutora Nina Aguiar (árbitro vogal e relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 04.10.2022, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

A..., S.A., (doravante, “Requerente”) com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º ..., ...-..., Lisboa apresentou, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, pedido de constituição de tribunal arbitral, para se pronunciar sobre a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa emitido a 4 de Julho de 2022 pela Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, referente ao processo n.º ...2022..., e para, conseqüentemente, proceder à anulação dos atos tributários de liquidação de IMT emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT”) que lhe estão subjacentes.

Tais liquidações encontram-se apenas identificadas, no processo administrativo, pelos “números de documento” dos documentos que as titulam, sendo os seguintes:

— N.º ...

— Nº ...

— Nº ...

— ...

— ...

— ...

— ...

— ...

É Requerida a Autoridade Tributária.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa foram os signatários designados como árbitros, integrando um coletivo arbitral. Nestas circunstâncias, e em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 e n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 04.10.2022.

Por despacho do tribunal de 05.10.22, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, devendo, no mesmo prazo, ser remetida cópia do processo administrativo, o que sucedeu em 09.11.2022.

Por despacho do tribunal de 16.11.22, foi concedido prazo de dez dias à Requerente para se pronunciar sobre a matéria da resposta que não configura mera defesa por impugnação, o que a Requerente fez em 30.11.2022.

Por despacho de 30.11.2022, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e ordenou a notificação das Partes para a apresentação de alegações escritas, facultativas, no prazo de 15 dias.

Em 20.12.22, a Requerente apresentou requerimento pelo qual solicitou a prorrogação, pelo período de oito dias, do prazo para apresentação de alegações.

Por despacho de 21.12.22, o Tribunal prorrogou por dez dias o prazo para apresentação de alegações.

A Requerente veio apresentar alegações em 03.01.2023 e a Requerida em 10.01.2023, tendo o Tribunal ficado habilitado a emitir a respetiva pronúncia.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver. Foram suscitadas pela Requerida diversas exceções dilatórias e perentórias sobre as quais o Tribunal se irá pronunciar mais adiante.

A cumulação de pedidos é admissível ao abrigo do art.º 104.º, n.º 1 al. b) CPPT, aplicável ao processo tributário por força da al. a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, uma vez que a apreciação dos pedidos cumulados tem por base as mesmas circunstâncias de facto e os mesmos são suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.

III – DA POSIÇÃO DAS PARTES

a) Da Requerente

A Requerente, em linhas gerais, alega o seguinte:

Quanto à competência do tribunal e à tempestividade do pedido

- A AT apreciou a legalidade das liquidações impugnadas, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa efetuado a pedido da Requerente.
- Tendo ocorrido uma decisão sobre o mérito do pedido de revisão oficiosa, o presente tribunal é competente.
- O pedido de revisão oficiosa foi apresentado tempestivamente, ao abrigo do art.º 78.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

Quanto à ilegalidade das liquidações

- No âmbito da sua actividade (atividade bancária), o Requerente adquiriu, no âmbito de processos de insolvência de diversas entidades, agindo na qualidade de credor dos mesmos, um conjunto de bens imóveis.
- À data, as operações de aquisição em análise beneficiaram da isenção provisória e condicionada de IMT prevista no artigo 8.º do Código deste imposto, i.e., isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito.

- Sendo a isenção em causa provisória e condicionada, uma vez que caduca caso não se verifique a alienação dos imóveis no prazo de 5 anos (conforme n.º 6 do artigo 11.º do Código do IMT), e findo esse prazo sem que se tenha verificado a alienação dos imóveis em apreço, o Requerente solicitou à AT o pagamento do IMT alegadamente devido relativamente a esses ativos, tendo, para o efeito, apresentado novas declarações Modelo 1 de IMT, que geraram as liquidações adicionais de IMT em causa nos presentes autos.
- No entendimento do Requerente, as operações de aquisição dos imóveis em análise deveriam ter beneficiado *ab initio* da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, uma isenção definitiva – e não da isenção de IMT estabelecida no artigo 8.º do Código deste imposto. E, por essa razão, estas operações nunca deveriam ter gerado qualquer liquidação de IMT e imposto a pagar na esfera do Requerente.
- De acordo com jurisprudência do STA, o n.º 2 do art.º 270º do CIRE “estende-a para as pessoas que, exteriores ao processo de insolvência (...) adquiram bens imóveis unitariamente considerados ou integrados na aquisição global ou parcial da empresa”.
- Resulta evidente dos elementos probatórios carreados pelo Requerente para o presente processo que as operações de aquisição dos imóveis *sub judice* foram realizadas no âmbito dos processos de insolvência em referência e, conseqüentemente, as mesmas reuniam os pressupostos para se subsumirem ao âmbito de aplicação do benefício fiscal em IMT consagrado no artigo 270.º do CIRE.
- Por conseguinte, não deveria ter havido lugar aos atos tributários de liquidação de IMT, cuja anulação aqui se requer.
- A isenção do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE é uma isenção de carácter automático, nos termos do art.º 5.º, n.º 1 do EBF.
- Estando em causa um benefício que emerge automaticamente da lei e cujo direito se reporta à data da verificação dos respetivos pressupostos, a AT não poderá deixar de apreciar a subsistência dessa isenção previamente à liquidação oficiosa que haja novamente de efetuar.
- Não poderia a AT sem mais rejeitar a aplicação do regime de isenção previsto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE com fundamento no facto de o Requerente não o ter requerido

- no momento de aquisição dos imóveis em apreço, mas apenas em momento subsequente aquando da apresentação do pedido de revisão oficiosa agora indeferido.
- Da análise do art.º 14.º do EBF decorre que o momento em que se deve considerar constituído, e, como tal, juridicamente vigente um determinado benefício fiscal, em concreto o IMT, é na data da ocorrência do facto tributário – neste caso, no momento da aquisição do imóvel –, ainda que a sua declaração venha a ocorrer em momento subsequente ao da caducidade de um outro benefício fiscal.
 - Assim, a não aplicação do benefício fiscal à Requerente configura “erro imputável aos serviços, para efeitos do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.
 - Mas a concluir pela inexistência de um erro imputável aos serviços, sempre se dirá que a sujeição de IMT nas aquisições de imóveis em processos de insolvência efetuadas pelo Requerente na medida que se afigura uma situação de manifesta injustiça grave ou notória, para a qual o Requerente não contribuiu, a revisão oficiosa dos atos tributários contestados seria possível no prazo de 3 anos nos termos do n.º 4 e 5 do artigo 78.º da LGT.
 - Alegou a AT que a isenção consagrada no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não deveria ser aplicada às operações de aquisição dos imóveis identificados neste pedido devido a uma alegada inadmissibilidade de cumulação de isenções pretendida pelo Requerente.
 - Ora, conforme já demonstrado, afigura-se evidente que as operações de aquisição de bens imóveis *sub judice* se encontram abrangidas pela isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, isenção esta que decorre direta e automaticamente da lei.
 - face ao entendimento da AT de que o Requerente através da sua pretensão procura “cumular” isenções de forma sucessiva e - numa perspectiva jus-tributária - tal afigura-se vedado aos contribuintes, importará desde logo apurar se existe no ordenamento jurídico algum princípio que impeça a cumulação de benefícios fiscais distintos ou o seu reconhecimento/atribuição em momentos sucessivos.
 - A resposta é negativa.
 - A este respeito, importa mencionar que a presente questão já foi analisada pelo Tribunal Arbitral, no âmbito do Processo n.º 181/2021-T, no qual se afirmou expressamente que “[e]m suma, inexistente qualquer fundamento para que, por princípio

se deva considerar impedida ou arredada a cumulação de benefícios fiscais, onde se inclui, no caso, a cumulação sucessiva dos regimes em apreço, decorrentes do artigo 8.º do CIMT e do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE” (realces nossos).

- A sua conclusão encontra, desde logo, respaldo nas regras gerais de interpretação do Direito ínsitas ao artigo 9.º do Código Civil (que em matéria tributária encontra-se espelhado no artigo 11.º da LGT).
- Com efeito, considerando que o ponto de partida para qualquer interpretação é própria a letra da lei, nos termos do entendimento daquele Tribunal, que aqui perfilhamos: “tendo presente o referente legal basilar em matéria de interpretação da norma jurídica e cotejados os diversos diplomas legais passíveis de aqui serem chamados à colação como sejam, desde logo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, mas igualmente o CIMT e a LGT, não se vislumbra normativo que isolada ou conjugadamente, permita trilhar o caminho e sobretudo, a solução interpretativa a que a Requerida alude [impossibilidade de cumulação de isenções]”

O Requerente termina pedindo que:

- Seja declarada a ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao processo n.º ...2022..., e, conseqüentemente, dos atos tributários de liquidação de IMT sub judice, emitidos pela AT, procedendo-se à anulação dos mesmos, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito;
- Seja a AT condenada a reembolsar o Requerente do valor do IMT pago relativamente às liquidações de IMT sub judice, no valor de €º1.345.363,71, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

Na sua resposta, a Requerida defende-se por exceção e por impugnação, nos termos que em seguida se expõem resumidamente:

- A decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa apresentada pela Requerente foi de rejeição liminar, por intempestividade. Não tendo sido apreciada a legalidade do ato objeto do pedido, o meio (judicial) próprio de reação ao ato sub juditio (decisão expressa de arquivamento por indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa) sempre seria a Ação Administrativa Especial e não o presente meio arbitral.

-
- O meio processual impróprio constitui uma exceção dilatória, impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos dos n.ºs 1 e 2 dos art.ºs 576.º e 577.º do Código Processo Civil, que conduz à absolvição da instância nos termos do disposto no art.º 278.º do mesmo diploma legal.
 - A alegação de que a AT apreciou o mérito do pedido, fundamentando e legitimando o presente pedido arbitral não pode nem deve proceder, porquanto, a referida apreciação apenas teve como objetivo averiguar se se encontravam verificados os pressupostos da revisão oficiosa nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do art.º 70.º da LGT, tendo-se concluído, pela inexistência de erro imputável aos serviços, condição que, aliada ao prazo de 4 anos, permitiria a apreciação do mérito do pedido e a eventual revogação dos atos.
 - Considerando que se verifica a intempestividade dos pedidos de revisão oficiosa, objeto do presente pedido, afigura-se-nos que operou também a caducidade do direito, de a ora Requerente sindicar a legalidade daqueles atos de liquidação, através da presente ação, conforme já tivemos oportunidade de referir em sede de questão prévia.
 - A verificação, *in casu*, da exceção de caducidade do direito de impugnar as liquidações em causa, bem como a exceção da impropriedade do meio, as quais são impeditivas do conhecimento do mérito da causa, levam à absolvição da Fazenda Pública da instância nos termos do disposto no art.º 278.º do Código Processo Civil e n.º 1, 2 e alínea k) do n.º 4 do art.º 89.º do CPTA ex vi art.º 29.º do RJAT
 - O thema decidendum prende-se com a concessão e reconhecimento de benefícios fiscais previstos no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE e no art.º 8.º do CIMT.
 - À luz desta pretensão é a ação administrativa que configura o meio processual adequado para efetuar a apreciação da matéria, (pois constitui o meio de reação destinado a apreciar atos em matéria tributária – n.º 2 do art.º 97.º do CPPT) e não o pedido de pronúncia arbitral (já que este enforma um dos meios de reação destinados a apreciar atos tributários – n.º 1 do art.º 2.º RJAT).
 - A impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos art.º 577.º e n.º 1 do art.º 278.º ambos do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

-
- A questão do reconhecimento de isenções fiscais é matéria reservada à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais.
 - A pretensão do Requerente encontra-se fora da jurisdição da arbitragem tributária, que exclui a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais, sob pena de violação da lei.
 - A competência dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias elencadas no artigo 2.º/1 do RJAT, a saber: «(...) a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.»
 - O tribunal arbitral é também incompetente para a apreciação do reconhecimento de isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens imóveis integrados em processo de insolvência.
 - As isenções fiscais previstas no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE assentam na verificação de dois pressupostos: 1.º Que a transmissão dos imóveis opere por (i) venda, (ii) permuta ou (iii) cessão da empresa ou de estabelecimentos desta; e 2.º Que a (i) transmissão dos imóveis esteja integrada num plano de insolvência ou num plano de pagamentos ou (ii) a transmissão seja praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente.
 - A verificação daqueles pressupostos legais recai exclusivamente sobre o órgão judicial onde correu o processo de insolvência.
 - Apenas o juiz titular do processo de insolvência está em condições de proceder à verificação dos pressupostos legais exigidos no n.º 2 art.º 270.º do CIRE
 - O mesmo se diga quanto à isenção prevista no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT e, consequentemente, com a verificação dos pressupostos legais ínsitos naquela norma, verificação essa que é exclusivamente feita pelo juiz titular do processo judicial (executivo, falimentar ou de insolvência).
 - Pois que só os autos de insolvência (que o magistrado judicial dirige e conhece) é que contêm os elementos necessários para aferir aquela verificação.

- Este centro de arbitragem não detém sequer os elementos mínimos para aferir da verificação dos pressupostos legais exigidos no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE e no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT.
- Significa isto que, quer à luz do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE e no n.º 1 do art.º 8.º do CIMT, quer por força dos elementos carreados no pedido de pronúncia arbitral, resulta claramente que se encontra fora da esfera deste centro de arbitragem a apreciação de quaisquer questões referentes ao reconhecimento de isenções fiscais relacionadas com a transmissão de bens imóveis integrados em processo de insolvência.

Por impugnação

- Quer a isenção do IMT prevista no artigo 8.º do CIMT, quer a isenção do IMT estabelecida no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, constituem isenções a que o legislador atribuiu finalidades distintas, circunstância que decorre, desde logo, da literalidade das normas que estatuem tais isenções.
- O art.º 8º, nº 1 do CIMT, normativo supra transcrito, configura uma isenção de IMT que visa um mecanismo técnico de “transparência fiscal” em operações em que as instituições de crédito/sociedades financeiras acedem ao património dos seus devedores (sem que essa transferência de titularidade estivesse prevista *ab initio* ou possa revestir minimamente a natureza de investimentos imobiliários.
- Tão pouco deter imóveis é um instrumento ou objeto nuclear do negócio das entidades destinatárias desta isenção, pelo que, a passagem de bens com esta natureza pelos ativos das mesmas há-de ser meramente residual e transitória nos termos do RGICSF.
- Daí que, facilmente se compreende que nos termos do artigo 11.º n.º 6 do CIMT, as aquisições referidas deixarão de beneficiar de isenção se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos.
- Por sua vez, no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), o legislador estabeleceu no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE que “Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de

- imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”
- Trata-se de uma isenção criada especificamente em sede de IMT, de carácter estrutural, específica, dirigida ao sector financeiro aquando da “obrigação” de aquisição de imóveis, sendo que as aquisições deste tipo de bens “será marginal” à atividade das entidades suas beneficiárias.
 - Trata-se de um benefício fiscal de reconhecimento automático, a impulso do interessado (cf. al. d) do n.º 8 do art.º 10.º do CIMT), cuja aplicação depende de as transmissões onerosas de imóveis da empresa insolvente se encontrarem integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente
 - Trata-se de uma isenção que atenta a sua finalidade a qual seja a de: “(...) fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbado
 - Pelo que não poderia, obviamente, estar sujeita a uma qualquer condição resolutiva de caducidade.
 - Por outro lado, é uma isenção que, contrariamente à isenção prevista no artigo 8.º do CIMT, poderá ser aplicada independentemente de quem seja sujeito passivo do imposto: a entidade devedora, os seus credores ou alguns terceiros.
 - Verifica-se que o Requerente pretende agora, decorridos que foram cinco anos do facto tributário, (período durante o qual a Requerente beneficiou da isenção prevista no art.º 8.º do CIMT), a anulação da liquidação de IMT, através da troca dos benefícios com efeitos retroativos, relativamente aos imóveis que não vendeu no prazo legal,
 - Ou seja, pretende a Requerente, enviesadamente e conforme mais lhe apraz, que não sendo possível beneficiar de um benefício fiscal, pós o mesmo haver caducado, então beneficie-se de outro.

-
- Aliás, dissecando o EBF, tão pouco se vislumbra ou antevê essa possibilidade, i.e., a lei não prevê a sucessão ou acumulação destas isenções.
 - Ou seja, perante a factualidade enquadrável em ambas as previsões, n.º 2 do art.º do 270.º do CIRE e do art.º 8.º do CIMT, não há que admitir que se possa verificar qualquer tipo de aplicação cumulativa ou sucessiva de benefícios fiscais.
 - Em termos gerais, as condições para usufruir de uma isenção de IMT têm de ser aferidas no momento em que ocorre o facto gerador de imposto, que a isenção visa impedir.
 - Ora, a obrigação tributária em sede de IMT constitui-se no momento em que ocorre a transmissão. (cfr. n.º 2 do art.º 5.º do CIMT).
 - A usufruição de uma isenção no momento em que ocorre a obrigação tributária traduz-se na verificação de um facto impeditivo da tributação e invalida (por inutilidade) a aplicação de uma outra isenção.
 - No caso concreto, verificando-se que a ora Requerente optou, no ato translativo do prédio, por invocar outra isenção de IMT para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção ora requerida, ao abrigo do n.º 2 do art.º 270.º do CIRE, cuja aplicação ficou, subsequentemente, prejudicada.
 - Efetivamente, lembre-se e saliente-se que cada benefício fiscal tem fins e objetivos próprios e constitui, sempre, uma despesa fiscal, 99. Não sendo o EBF e os demais benefícios fiscais, esparsos pela legislação, inelutavelmente e por conseguinte, um mero cardápio ao dispor dos contribuintes que vendo caducada uma isenção, logo lançam mão de outro qualquer benefício fiscal, não invocado ab initio, conforme mais lhes apraz.
 - É que o ato de concessão de um benefício fiscal está legalmente vinculado e os pressupostos e procedimento de atribuição resultam diretamente da lei. Tendo sido a isenção, prevista no art.º 8.º do CIMT, requerida e usufruída pelo contribuinte no ato de aquisição/translativo, não existe possibilidade de atribuição posterior de outra isenção. Exatamente por, reprimine-se e repita-se à sociedade, a lei não prever a sucessão ou acumulação destas isenções.

- Assim, não tendo optado por exercer o direito subjetivo à isenção prevista no n.º 2 art.º 270.º do CIRE à data do ato translativo do imóvel, o exercício deste direito ficou precludido e deixou de existir na esfera jurídica da empresa adquirente.
- Tanto mais que a ora Requerente nem sequer o fez valer, em tempo oportuno, perante a entidade competente para o seu reconhecimento. 106. Legalmente, o reconhecimento da isenção fiscal depende da iniciativa dos interessados (cfr. art.º 65.º do CPPT e art.º s 8.º e 10.º do CIMT), no momento próprio.
- Legalmente, o reconhecimento da isenção fiscal depende da iniciativa dos interessados (cfr. art.º 65.º do CPPT e art.º s 8.º e 10.º do CIMT), no momento próprio.
- E é este o entendimento da jurisprudência, neste sentido, veja-se, muito recentemente, a decisão arbitral proferida no âmbito do processo CAAD n.º 613/2021-T, a propósito de uma situação em tudo semelhante,

“Em primeiro lugar, há que salientar não estarmos perante um caso em que o legislador conferiu um direito de opção aos interessados. Estaremos sim perante um concurso aparente de normas, pois a factualidade em causa (as aquisições de imóveis) é subsumível às hipóteses de dois tipos legais de isenção, as quais tutelam interesses extrafiscais diferentes (não originar uma cascata de tributações em IMT, no caso do art.º 7º do CIMT; facilitar, não onerando com a incidência de imposto, a aquisição de bens integrantes de massas insolventes, de modo a permitir uma mais cabal satisfação dos credores, no caso do art.º 270º do CIRE). Num concurso aparente de normas só uma, a apurar em sede interpretativa atentos os objetivos prosseguidos por cada uma delas, resultará aplicável. Não sendo necessário prosseguir nesta senda, fica apenas o entendimento de que a questão nunca poderia ser decidida à luz do exercício de uma opção entre duas isenções, como pretende a Requerida.”

Segunda nota para salientar que, em ambos os casos, estamos perante benefícios fiscais automáticos, pois que resultam diretamente da lei. Mas

haverá que atentar no significado da expressão “benefícios fiscais automáticos”: são aqueles que não pressupõem a existência de um procedimento, que culminará na prática de um ato administrativo que concluirá pela verificação ou não dos pressupostos legais da sua concessão (art.º 5º, nº 1 e 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

“Porém, o caráter automático de um benefício fiscal não desonera o interessado de o invocar perante a administração. Aliás, nem poderia ser de outro modo, pois sistemas de “tributação em massa”, como são os atuais, assentam nas declarações dos contribuintes – a obrigação de imposto é, num primeiro momento, apurada face ao por eles declarados, até pela impossibilidade prática de ser a administração a conhecer e apurar oficiosamente cada situação tributária. Isto sem prejuízo da possibilidade de posterior correção do declarado, por não correspondência à verdade ou à legalidade, a iniciativa da administração e, também, por iniciativa dos próprios, os quais se podem insurgir, através das vias procedimentais ou processuais adequadas, contra liquidações fundadas em erróneas declarações por si apresentadas.

Este princípio da declaração – estrutural do sistema fiscal, como vimos - aparece expressamente afirmado para casos como os em análise pela al. d) do nº 8 do art.º 10 do CIMT - são de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as seguintes isenções: d) as isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código (no presente caso, o CIRE). Está em causa um ónus, a exigência legal que o interessado pratique determinada conduta, juridicamente relevante, sob pena de não alcançar um benefício, ou, eventualmente, suportar uma desvantagem. Neste caso, o ónus de declarar que as aquisições efetuadas preenchiam os pressupostos da isenção prevista no art.º 270º, nº 2, do CIRE. Ónus que, por regra,

deveria ser cumprido antes dos atos translativos dos imóveis, como dispõe a citada norma do CIMT.

Mas tal não parece ser impeditivo de que a declaração seja apresentada em momento posterior, desde que antes da liquidação (cfr. parte final do n.º 1 do art.º 10º do CIMI). No presente caso, a apresentação tardia da declaração seria justificável, uma vez que o direito à isenção de IMT na aquisição de prédios adquiridos no quadro de processos de insolvência apenas se afirmou, numa interpretação administrativa que abrange as aquisições em causa, em momento posterior àquele em que as aquisições em causa neste processo ocorreram.

Ora, a Requerente nunca declarou à AT que tais aquisições estavam abrangidas pelo art.º 270º, n.º 2 do CIRE, nunca substituiu ou tentou substituir a declaração inicial (na qual invocou a aplicabilidade da isenção prevista no art.º 7ª do CIMT) por outra em que invocasse a aplicabilidade desta outra isenção.

Se a sua pretensão tivesse sido negada, teria, então, a possibilidade de a tentar fazer valer judicialmente pelo meio processual adequado. Mas não o fez. Aliás, como dado provado, foi a Requerente quem “provocou” as liquidações que ora impugna.

Assim sendo, as liquidações impugnadas não podem ser havidas por ilegais, uma vez que a Requerida mais não fez que aplicar a lei aos factos declarados pelo sujeito passivo (os que tinha obrigação legal de conhecer), o qual violou – com prejuízo para si próprio, é certo – o dever de colaboração que sobre ele impendia (art.º 59º, n.º 4 da LGT).”

- De sublinhar que no caso concreto, não está verificada uma coexistência de um direito subjetivo a duas isenções aplicáveis aos mesmos factos tributários, nem qualquer outra circunstância que, de algum modo, possam legitimar um direito superveniente à opção por parte da empresa interessada na isenção de IMT

-
- Pelo que a alegação de que a Requerente deveria ter beneficiado da isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE - uma isenção definitiva -, e não da isenção de IMT estabelecida no artigo 8.º do Código do IMT, - uma isenção condicionada-, deverá improceder, até porque o direito subjetivo a tal isenção perdeu-se à data do ato translativo do imóvel.
 - Por último saliente-se ainda que, admitir-se uma atuação diferente ao quadro legal que vem a expor-se, configuraria uma atuação por parte da administração tributária em violação do princípio da legalidade, ao qual está subordinada, nos termos do n.º 2 do art.º 266º da CRP;
 - O que está em causa no caso *sub judice* reconduz-se, tão só, à questão de o Requerente não ter cumprido a condição prevista no artigo 11.º n.º 6 do CIMT, relativamente aos imóveis em causa, que beneficiaram da isenção prevista no artigo 8.º, não os tendo alienado no prazo previsto de 5 anos.
 - Neste contexto, é de referir que a relação entre a Administração e os particulares e vice-versa deve reger-se por princípios estruturantes do sistema jurídico, nomeadamente pelos princípios da segurança jurídica e da estabilidade da relação jurídico-tributária, entre outros.
 - A isenção de que o Requerente beneficiou, na relação jurídico-tributária em sede de IMT originada pela transmissão dos imóveis identificados nesta informação, foi efetuada de forma livre, informada e da total responsabilidade do sujeito passivo que entregou a declaração Modelo 1 do IMT; 114. Pelo que a troca de isenções, com efeitos retroativos, ou a sua aplicação sucessiva, para além de carecer de fundamento legal, atenta contra o princípio da certeza e segurança jurídicas, 115. pois a AT confiou na veracidade e na boa fé do conteúdo dessa declaração modelo 1 de IMT (vide n.º 1 do artigo 75.º da LGT), e, nesse pressuposto, confiou na estabilidade e previsibilidade da relação jurídico-tributária assim constituída.
 - Ademais, essa troca ou aplicação sucessiva de isenções representaria uma alteração súbita, inesperada e intempestiva dos elementos base da relação jurídico-tributária, que nasceu com a entrega da declaração Modelo 1 de IMT,

-
- Sem conceder, importa fazer a ressalva de que a pretensa e alegada ilegalidade das liquidações apenas se pode colocar relativamente às liquidações relacionadas com as aquisições de prédios a sociedades insolventes,
 - e cujo valor ascende a € 1.301.845,42 (cf. notas de cobrança referentes aos DUC's ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ...),
 - Excluindo-se as relativas às aquisições efetuadas às pessoas singulares insolventes, cujo valor ascende a € 43.518,29.
 - Neste conspeto, verifica-se que pelo menos quarenta e dois (42) imóveis, de um total de cento vinte e quatro (117) imóveis transacionados, nunca beneficiariam da isenção prevista no art.º 270.º n.º 2 do CIRE.
 - Com efeito, a aquisição de um imóvel no âmbito de processo de insolvência pode, mediante o preenchimento de determinados pressupostos, beneficiar de isenção de IMT (ex vi n.º 2 do artigo 270.º do CIRE), sendo necessário que se trate da aquisição de imóvel PROVENIENTE DE EMPRESA OU DE ESTABELECIMENTO DESTA , visando o incentivo de uma atividade económica, beneficiando a transmissão dos elementos que compõem uma empresa, de forma a que a mesma possa ter continuidade no circuito económico, ainda que detida por pessoa ou empresa diversa.
 - O artigo 5.º do CIRE contém uma noção de EMPRESA para efeitos de aplicação do mencionado Código, considerando empresa uma organização de capital e de trabalho DESTINADA AO EXERCÍCIO DE QUALQUER ATIVIDADE ECONÓMICA
 - Ora, deste conceito de empresa resulta que a transmissão que se pretende privilegiar é aquela que permite a continuação do exercício de uma atividade económica, ou seja, o intuito da norma é precisamente favorecer a transferência de propriedade de bens que compõem a empresa ou estabelecimento comercial da sociedade insolvente para outrem, de forma a que a atividade económica desenvolvida pela sociedade insolvente possa ter continuidade.

— Não se verificando, nos presentes autos, em nosso entender, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer indemnização, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT.

IV – QUESTÕES A DECIDIR

São as seguintes as questões a decidir:

- 1) Se se verifica exceção dilatória de impropriedade do meio processual, nos termos dos n.ºs 1 e 2 dos art.ºs 576.º e 577.º do Código de Processo Civil, por não ter havido decisão de mérito sobre o pedido de revisão dos atos deduzido pelo Requerente.
- 2) Se se verifica exceção dilatória de impropriedade do meio processual, nos termos dos n.ºs 1 e 2 dos art.ºs 576.º e 577.º do Código Processo Civil, por estar em causa um ato de não reconhecimento de benefícios fiscais.
- 3) Se se verifica exceção perentória de caducidade do direito de ação, por não ser aplicável o prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT.
- 4) Se se verifica exceção dilatória de incompetência do tribunal por estar em causa o reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens em processo de insolvência.
- 5) Se as liquidações de IMT padecem de ilegalidade, por não terem aplicado às aquisições imobiliárias em causa a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

V - MATÉRIA DE FACTO

O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é uma sociedade cujo objeto social era, à data dos factos tributários, o exercício da atividade bancária, incluindo todas as operações compatíveis com essa atividade e permitidas por lei.
- B) No âmbito da atividade que desenvolve, na sequência da resolução de contratos de concessão de crédito, adquiriu os imóveis que haviam sido dados como garantia pelos seus clientes, que constam da seguinte tabela:

Nº Documento	Artigo Matricial	Freguesia	Nº processo de insolvência
...	U-...	União das Freguesias de ... e ...	.../15.T8AVR-A
...	U-...-I	União das Freguesias de ... e ...	.../15.5T8VFX
...	U-...	...	.../15.6T8EVR
...	U-...	... (...)	.../14.8TBSLV
...	U-...	União das Freguesias de ..., ... e ...	.../12.1TBEPS
...	U-...	...	.../15.8T8ACB
...	U-...	União das Freguesias de ... e ...	.../14.6TYLSB
...	U-...	...	.../14.3T8STR
...	U-...-A	...	.../14.9TYLSB
...	U-...-B; U-...-C; U-...-D; U-...-E; U-...-F; U-...-G; U-...-H	União das freguesias de ... (... e...)	.../12.5TYVNG
...	U-...-A; U-...-C; U-...-B; U-...-C; U-...-D; U-...-B; U-...-C; U-...-D	União das Freguesias de ... e..., ... e ...	.../15.6T8SNT
...	U-...-A; U-...-C; U-...-E; U-...-G; U-	...	.../12.9TYVNG

	...-I; U-...-J; U...-L		
...	U-...	... e...	.../13.0TBCSC
...	U-...; U-...	União das Freguesias de..., ... e ...	.../13.6T2SNT
...	U-...-E; U-...-L;U-...-A; U...-B;U-...- C;U-...-D;U...-E;U-...-F;U-...-G;U...- H;U-...-I;U-...-L;U...-M;U-...-N;U- ...-N;U...-O;U-...-P	...	.../14.3T2SNT
...	...-AO	...	.../13.5 TBVNG
...	U-...	União das Freguesias de ... e ...	.../14.6T8SNT
...	U-...	...	.../09.3TJVNF
...	R-...-U e U-...	...	.../15.4T8FNC
...	U-...	União das Freguesias de ..., ... e ...	.../12.1TBEPS
...	U-...; U-...; U-...; U...; U-...; U-...; U- ...- AA/AB/AC/AD/AE/AF/AG/AH/AI/ AJ/AL/AM/AN/AO/AP/AQ/AS/B/C /D/E/F/G/H/I/J/M/N/O/P/Q/R/S/T/ U/V/X/Z	União das Freguesias de ... e ...	.../14.7T8LSB
...	U-...-A	...	.../09.0TBVNG

...	U-...	União das Freguesias..., ... e ...	.../15.8T8CBR
...	U-...-F	União das freguesias ... e ...	.../14.2TBPBL
...	U-...-B	União das Freguesias ... (... e...)	.../13.0TBFAR
...	U-...	...	.../14.0TBVNG
...	U-...-B	...	.../14.0TBGDM e .../14.5TBGDM
...	U-...	...	.../14.1T2SNT
...	U-...-I	União das Freguesias de ... e ...	.../15.4T8BRR
...	U-...-H	...	.../14.9T8SNT
...	U-...	União das freguesias ... (... e...)	.../14.0T8OLH
...	U-...	União das Freguesias e ...	.../13.5TBGMR
...	U-...-AB; U-...-AI e U-...- AM	... (...)	.../15.9T8VNF
...	U-...-CS	...	.../14.3TBVLG

...	U-...-X; U-... e R-...	União das Freguesias de ... (..., ... e ...); União das Freguesias de ..., ... e ...	.../12.3TBPVL
...	U-...-A	..., ..., ... e ...	.../14.5TBMM
...	U-...; U-...	União das Freguesias de ... e ...	.../14.7T8LSB

- C) As aquisições foram efetuadas no âmbito de processos de insolvência.
- D) À data, as operações de aquisição em análise beneficiaram da isenção de IMT prevista no artigo 8.º do Código deste imposto, a qual é uma isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito.
- E) Findo o prazo de caducidade de cinco anos sem que se tenha verificado a alienação dos imóveis em apreço, o Requerente solicitou à AT o pagamento do IMT relativo a essas operações, tendo, para o efeito, apresentado novas declarações Modelo 1 de IMT, que geraram as liquidações adicionais de IMT em causa nos presentes autos.
- F) O Requerente efetuou o pagamento do IMT liquidado, no valor global de € 1.345.363,71.
- G) Contudo, não se conformando com as liquidações de IMT, a Requerente apresentou a 04-05-2022, para as liquidações emitidas no ano de 2021, um pedido de revisão oficiosa instaurado com o n.º ...2022... .
- H) Por despacho de 04.07.2022, do Diretor de Serviço Central da Unidade de Grandes Contribuintes, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido.

- I) Por despacho datado de 04.07.2022, do Chefe de Divisão da Justiça Tributária junto da UGC (Unidade de Grandes Contribuintes), exarado na informação elaborada por aquele Serviço, foi determinada a rejeição liminar do pedido, por intempestividade, nos termos e com os fundamentos seguintes: “(...)70. Pelo que, no caso em apreço, o requerimento no qual se consubstancia o presente pedido revisão oficiosa do ato tributário é, com efeito, intempestivo, dado ter sido apresentado em 04.07.2022, em referência ao pedido de anulação de liquidações adicionais de IMT ocorridas em 2021, em consonância com o estabelecido no mencionado art.º 78º da LGT vigente à data. 71. A situação em apreço não comporta qualquer “erro imputável aos serviços” e, como tal, neste sentido, o pedido de revisão oficiosa NÃO SE ENCONTRA TEMPESTIVO, à luz do preceituado na primeira parte do nº 1 do art.º 78.º da LGT, ademais quando, consabido, o n.º 2 do art.º 78.º da LGT se encontra revogado (...)” [Cfr fls 362 e ss., do Processo Administrativo junto aos autos pela AT].

O Tribunal não dá como provados outros factos com relevância para o julgamento da causa. Relativamente à fundamentação da matéria de facto, o Tribunal não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do CPC e dizer se a considera provada ou não provada (cf. ainda o artigo 123.º, n.º 2, do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT), *ex vi* artigo 29º do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC).

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pelo Requerente bem como no processo administrativo, de que foi junta cópia pela AT, os quais, analisados de

forma crítica, constituem a base da convicção do Tribunal quanto à realidade dos factos descrita supra.

VI – DISCUSSÃO DE DIREITO

Primeira questão: Se se verifica exceção dilatória de impropriedade do meio processual, nos termos dos n.ºs 1 e 2 dos art.ºs 576.º e 577.º do Código Processo Civil, por não ter havido decisão de mérito sobre o pedido de revisão dos atos deduzido pelo Requerente

Na sua resposta, a Requerida começa por invocar exceção dilatória de impropriedade do meio processual, por não ter sido proferida sobre o pedido de revisão oficiosa uma decisão de mérito, mas um indeferimento liminar, com fundamento em intempestividade.

Não tendo existido decisão do mérito do pedido de revisão oficiosa, quando, no entender do Requerente, devesse essa decisão ter lugar, o meio de reação próprio seria a ação administrativa.

A questão foi recentemente apreciada no acórdão no processo arbitral tributário nº 457/2022-T, em sentido oposto ao sustentado pela Requerida, que chama a atenção para que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo não se coaduna com a posição adotada pela AT.

Aí se cita o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo nº 01858/13, de 14 de maio de 2015 (relator Pedro Delgado), em cuja doutrina também nos revimos e que por esse motivo passamos também a citar:

Como salienta Jorge de Sousa, ob. citada, comentário ao art. 97º do CPPT, no «que concerne aos atos proferidos em processo de revisão oficiosa ou de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, a impugnação judicial só será o meio processual adequado quando o ato a impugnar contiver efetivamente a apreciação da legalidade de um ato de liquidação. Se no ato praticado em processo desses tipos não se chegou a apreciar a legalidade do ato de liquidação, por haver qualquer obstáculo a tal conhecimento (como a intempestividade ou a ilegitimidade do requerente ou recorrente), o meio de impugnação adequado será a ação administrativa especial, como decorre do

preceituado no n.º 2 deste art. 97.º, pois se tratará de um ato que não aprecia a legalidade de um ato de liquidação. Embora não seja usual a determinação do meio judicial adequado através do conteúdo do ato e não da sua natureza ou do procedimento administrativo ou tributário em que ele foi proferido, é claro que a alínea d) do n.º 1 e o n.º 2 deste art. 97.º fazem depender a opção pela impugnação ou pela ação administrativa especial (recurso contencioso) do conteúdo do ato e não de qualquer outro fator.»

(...)

Revertendo ao caso dos autos a questão que se coloca é a de saber se o fundamento do indeferimento do pedido de revisão do ato tributário é a intempestividade do pedido ou a falta dos pressupostos legais do pedido de revisão face à inexistência de qualquer ilegalidade ou erro imputável aos serviços que afete a validade dos atos de liquidação.

(...)

Sucedem que a informação que precede o referido despacho de indeferimento, exarado como se disse em concordância com tal fundamentação, não faz apenas referência ao decurso de prazos para concluir pelo indeferimento do pedido.

Tal informação alicerça a proposta de indeferimento do pedido de revisão na seguinte fundamentação: por um lado considerou-se que o pedido de revisão apresentado com fundamento em ilegalidade não foi apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa referido na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT; por outro lado entendeu-se não ter havido erro imputável aos serviços na medida em que as liquidações de IRC foram emitidas em tempo oportuno com origem nos documentos de correção elaborados - DC 22. Mais se ponderou que a liquidação teve por base o relatório da inspeção tributária em que se concluiu que a não consideração como custos do conjunto de faturas nele elencadas resulta do facto de se ter apurado que as mesmas não correspondiam a serviços prestados ao sujeito passivo e, por isso, não podiam ser considerados como custos para efeitos de IRC nos termos do artigo 23.º do Código de IRC.

E, com base nesta argumentação, a proposta de indeferimento do pedido de revisão concluiu que não se verificou qualquer ilegalidade nem a existência de qualquer erro imputável aos Serviços (cf. probatório, ponto 8 e fls. 218 dos autos).

Em suma no caso vertente estava em causa a legalidade do ato tributário de liquidação, sendo que a decisão do diretor distrital de finanças ao indeferir o pedido de revisão com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços, comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação

Assim, é de concluir que no presente caso, ao atacar contenciosamente aquele despacho pela via da impugnação judicial, e não por via de ação administrativa especial, a recorrente utilizou o meio processual adequado.”

Ora, é o que acontece no presente caso. Com efeito, lê-se na decisão sobre o pedido de revisão oficiosa:

55. No que tange ao reconhecimento das isenções fiscais, conforme refere o n.º 1 do artigo 10.º do CIMT “são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar.”

56. Sendo este um comando normativo vinculativo aliás para as duas isenções sub judice, verificando-se os pressupostos das mesmas, antes mesmo do nascimento da obrigação tributária (aquisição dos imóveis), o direito subjetivo à isenção requerida, prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, teria necessariamente que estar constituído no momento do nascimento da obrigação tributária (o que não logrou acontecer no caso vertente uma vez que a Requerente não carreou para o procedimento de liquidação de IMT que necessariamente antecede a adjudicação do imóvel, qualquer requerimento nesse sentido, sendo essa conforme acima se discorre uma incumbência que lhe assistia).

57. Tendo em alternativa o Requerente optado, conforme o fez, no momento que antecedeu o ato translativo do bem, por invocar e assim beneficiar de uma isenção fundamentada em sentido diverso, nos termos do n.º 1 do art.º 8.º do CIMT (o que efetivamente sucedeu), por forma a impedir a tributação, está como que a

renunciar (tacitamente) ao direito da isenção que em contraponto, ora vem requerer em sede de pedido de revisão, e cuja aplicação fica assim afastada, por falta de objeto.

58. Face a uma factualidade, que em tese até poderia ser enquadrável em ambas as previsões normativas das isenções aqui dirimidas, não há que admitir porém que se possa verificar qualquer tipo de aplicação cumulativa ou até sucessiva de benefícios fiscais, nem tal decorre ex lege, pelo que o usufruto de uma isenção no momento que ocorre a obrigação tributária, e que de facto o Requerente beneficiou, traduz-se assim na verificação de um facto impeditivo da tributação e invalida (por inutilidade) a aplicação de uma outra isenção.”

Não resta dúvida de que a Autoridade Tributária, ao apreciar a tempestividade do pedido de revisão oficiosa, analisou e pronunciou-se conclusivamente sobre o mérito do pedido do Requerente, que era a ilegalidade da liquidação, pela não aplicação da isenção prevista no art.º 270.º do CIRE.

Sendo assim, tal como se conclui no acórdão do STA citado, também no caso vertente é de concluir que, ao atacar contenciosamente aquele despacho pela via da impugnação judicial, e não por via de ação administrativa especial, a recorrente utilizou o meio processual adequado.

Segunda questão: Se se verifica exceção dilatória de impropriedade do meio processual, nos termos dos n.ºs 1 e 2 dos art.ºs 576.º e 577.º do Código Processo Civil, por estar em causa um ato de não reconhecimento de benefícios fiscais

Alega também a Requerida a impropriedade do meio processual utilizado pelo Requerente, por o *thema decidendum* do pedido estar relacionado com a concessão e o reconhecimento de benefícios fiscais previstos no n.º 2 do art.º 270.º do CIRE e no art.º 8.º do CIMT, sendo a ação administrativa, e não a impugnação, o meio processual adequado para efetuar a apreciação desta matéria, nos termos do n.º 2 do art.º 97.º do CPPT.

A Requerida tem razão ao afirmar que dos atos de indeferimento de pedido de reconhecimento de benefícios fiscais não cabe impugnação através de pedido de pronúncia arbitral.

Contudo, no caso dos autos, não se está nem perante um pedido de reconhecimento de um benefício fiscal, nem perante um ato de indeferimento de um pedido de reconhecimento de um benefício fiscal.

Por conseguinte, o pedido submetido a apreciação do tribunal nos presentes autos não consiste na declaração de ilegalidade de um ato de indeferimento de um pedido de reconhecimento de um benefício fiscal.

Aliás, o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral é a declaração de ilegalidades da decisão de um pedido de revisão oficiosa de várias liquidações, tendo por base a alegação de ilegalidade das liquidações.

Para o pedido formulado, o processo arbitral tributário constitui meio processual idóneo.

Terceira questão: Se se verifica exceção perentória de caducidade do direito de ação, por não ser aplicável o prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

A terceira exceção suscitada pela Requerida respeita à questão da caducidade do direito de ação, por intempestividade do pedido de revisão oficiosa.

O artigo 78.º n.º 1 da LGT prevê que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da 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.

Contudo, com base no n.º 7 do mesmo art.º 78.º, os tribunais administrativos superiores têm entendido, numa jurisprudência que se pode dizer hoje plenamente unânime e consolidada, que “a Administração não pode demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão [oficiosa] do ato quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados, já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições” (STA 2 Sec., ac. de 29.05.2013, proc. 0140/13, relator Valente Torrão). Ou seja, os sujeitos passivos têm apenas o prazo da reclamação graciosa para pedir a revisão (não oficiosa) dos atos tributários,

mas podem pedir à administração tributária que tome a iniciativa de desencadear a revisão oficiosa, a qual pode ser realizada no prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º, dispondo o sujeito passivo de um prazo de quatro anos para efetuar esse pedido, o mesmo em que a Autoridade Tributária pode tomar a iniciativa de efetuar o procedimento.

No mesmo sentido, se pode ainda citar o acórdão do STA, 2 Sec., proc. 536/07, 20.11.2007, em que se afirma: “Embora este art.º 78º da LGT, no que concerne a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no seu n.º 6 [n.º 7 na redacção atualmente vigente] faz-se referência a «pedido do contribuinte», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do art.º 49º da LGT, que fala em «pedido de revisão oficiosa». Esta possibilidade de a revisão «oficiosa», que deve ser da iniciativa da administração tributária, ser suscitada por um pedido do contribuinte veio a ser confirmada pela alínea a) do n.º 4 do art.º 86º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços».”

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação), que se faça, também na sequência de pedido seu, a “revisão oficiosa” (que a Administração pode realizar por sua iniciativa).

A revisão oficiosa prevista na segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º tem de ter obrigatoriamente por fundamento “erro imputável aos serviços”.

Por conseguinte, quando seja o sujeito passivo a pedir à Autoridade Tributária que leve a cabo essa “revisão oficiosa”, o sujeito passivo tem naturalmente o ónus de invocar esse “erro imputável aos serviços”.

Torna-se aqui fulcral, como se deduz, a noção de “erro imputável aos serviços”.

Como tem afirmado o Supremo Tribunal Administrativo em inúmeras ocasiões, e como é confirmado, por exemplo, no acórdão já citado proferido no processo 1007/11, o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários

envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro”; ou no acórdão do mesmo tribunal de 12.12.2001 (2 Sec., proc. 26.233, relator Jorge de Sousa) em que se afirma que “esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro, já que a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, **qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços**»¹ (no mesmo sentido acórdãos do STA de 22-03-2011, proc. 01009/10; de 06/02/2002 proc. 26.690; de 05/06/2002 proc. 392/02; de 12/12/2001, proc. 26.233; de 16/01/2002 proc. 26.391; de 30/01/2002, proc. 26.231; de 20/03/2002, proc. 26.580; de 10/07/2002, proc. 26.668).

Assim, ao invocar “erro imputável aos serviços” nos termos e para os efeitos da segunda parte do n.º 1 do art.º 78º, o sujeito passivo pode alegar que o “erro imputável aos serviços” consiste em ilegalidade. Evidentemente, essa alegação de ilegalidade poderá ou não vir a revelar-se procedente. Mas o exame sobre a procedência da ilegalidade já não relevará, nesse caso, para a admissibilidade formal do pedido de revisão, ou para aferir a sua tempestividade, mas apenas para a decisão do mérito do pedido.

No caso dos autos, a Requerente dirigiu à Requerida AT, em 04.05.2022, um pedido de “revisão oficiosa” ao abrigo da segunda parte do n.º 1 do art.º 78º, invocando “erro imputável aos serviços”, na forma de ilegalidade das liquidações. Mais concretamente, a Requerente invocou que as liquidações em causa são ilegais, por não terem tido em conta a isenção a que a Requerente tinha direito, na sua opinião, ao abrigo do art.º 270.º, n.º 2 do CIRE.

A Autoridade Tributária, contudo, argumenta que, não existindo a alegada ilegalidade, logo, o alegado *erro imputável aos serviços*, o pedido de revisão oficiosa não poderia ser efetuado ao abrigo do prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

Cremos que o argumento da Autoridade Tributária, quanto a este ponto, padece de um vício lógico.

¹ Sublinhado nosso.

Uma coisa é a apreciação dos pressupostos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, nos quais se inclui a tempestividade, outra bem diferente é a apreciação do mérito, *ie* da procedência da pretensão material do sujeito passivo.

Creemos que o art.º 78.º n.º 1 da LGT apenas exige, para que o pedido de revisão oficiosa possa ser efetuado dentro do prazo de quatro anos aí previsto, que o sujeito passivo invoque erro imputável aos serviços, desde que não se limite a invocá-lo em abstrato, mas que concretize em que se materializa tal *erro imputável aos serviços*.

Se o *erro imputável aos serviços* invocado pelo sujeito passivo se verifica ou não, é uma questão que já se inscreve no plano da apreciação do mérito da pretensão e não dos pressupostos da sua admissibilidade.

Ora, no caso, não há dúvida de que o sujeito passivo invocou a ilegalidade das liquidações no pedido de revisão oficiosa, por exemplo, no art.º 43º do mesmo, em que alega:

“De facto, e nos termos melhor expendidos infra, resulta evidente que os atos tributários de liquidação de IMT em análise padecem de manifesto erro nos pressupostos de facto e de direito, por erro dos serviços”.

Por conseguinte, baseando-se em erro imputável aos serviços, o qual se encontra suficientemente concretizado, o pedido de revisão oficiosa foi tempestivo, sendo igualmente tempestivo o pedido de pronúncia arbitral que se aprecia nos presentes autos.

Quarta questão: Se se verifica exceção dilatória de incompetência do tribunal por estar em causa o reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens em processo de insolvência.

A Requerida AT suscita ainda a exceção de incompetência do tribunal por estar em causa o reconhecimento de uma isenção fiscal relacionada com a transmissão de bens em processo de insolvência, para o qual apenas o juiz titular do processo de insolvência seria competente.

Isto porque, no entender da AT, essa isenção depende dos seguintes pressupostos: 1.º Que a transmissão dos imóveis opere por (i) venda, (ii) permuta ou (iii) cessão da empresa ou de estabelecimentos desta; e 2.º Que a (i) transmissão dos imóveis esteja integrada num plano de

insolvência ou num plano de pagamentos ou (ii) a transmissão seja praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Sendo que apenas o juiz do processo de insolvência estaria em condições de verificar a existência desses pressupostos.

A alegação afigura-se-nos infundada.

Tal como se diz na decisão arbitral proferida no processo nº 123/2015-T (decisão de 01.09.2015), “[N]o que concerne à tese defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que seria exclusivamente competente o Tribunal Judicial onde correu termos o processo de insolvência, é manifesto que ela não tem qualquer fundamento legal. Na verdade, não há qualquer norma especial do processo de insolvência que atribua competência aos tribunais judiciais para reconhecerem isenções fiscais e o regime geral dos benefícios fiscais contraria inequivocamente essa hipótese.”

Também nós não vemos qualquer fundamento para atribuir o reconhecimento da isenção tributária estabelecida no art.º 270º do CIRE – se é que de um reconhecimento se trata – ao tribunal que conduz e julga o processo de insolvência, não se podendo, por esse motivo, considerar procedente a exceção invocada pela Requerida.

Quinta questão: Se as liquidações de IMT padecem de ilegalidade, por não terem aplicado às aquisições imobiliárias em causa a isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

Concluindo-se pela improcedência de todas as exceções invocadas, nada obsta à apreciação do mérito do pedido, o que se faz em seguida.

O artigo 270º, nº 1 do CIRE dispõe:

2 - Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A questão de saber se a aquisição isolada de imóveis integrados na massa insolvente de empresas em processo de insolvência – por contraposição à aquisição de toda a empresa ou de estabelecimentos desta – se encontra abrangida pela isenção prevista na norma transcrita tem vindo a ser resolvida pela jurisprudência, de modo uniforme e reiterado, no sentido afirmativo.

Assim, por exemplo, no acórdão do STA da secção de contencioso tributário do STA, de 29.05.2017, (proc. n.º 1521/15, relatora Dulce Neto), diz-se:

4.1 - A questão fundamental de direito que se coloca é, como se viu, a de saber se a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE opera apenas na transmissão da própria empresa insolvente ou de um seu estabelecimento, ou se opera igualmente na transmissão isolada de ativos imobiliários dessa empresa.

Adiante-se, desde já, que a orientação jurisprudencial contida no acórdão fundamento, prolatado em 30/05/2012, se encontra atualmente consolidada neste Supremo Tribunal, estando definitivamente afastada a posição que vinha sendo sustentada pela Administração Tributária e que foi acolhida na decisão arbitral recorrida.

Com efeito, a questão foi já exaustiva e repetidamente tratada pelo Supremo Tribunal Administrativo em inúmeros acórdãos, como se pode ver pela leitura, entre outros, dos arestos da Secção de Contencioso Tributário proferidos nos seguintes processos: n.º 01508/12, de 05-11-2014, n.º 01085/13, de 17-12-2014, n.º 0575/15, de 18-11-2015, n.º 0968/13, de 11-11-2015, n.º 01345/15, de 16-12-2015, n.º 01067/15, de 18-11-2015, n.º 01350/15, de 20-01-2016, n.º 0788/14, de 16-03-2016, n.º 0788/14, de 25-01-2017, 01159/16, de 01-02-2017, recurso n.º 0724/16, de 15-02-2017, no n.º 0793/16, todos no sentido de que a isenção de IMT prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE se aplica não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas, também, às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de

insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Portanto, não há dúvida, nem é, aliás, questão debatida pelas Partes nos autos, que a referida isenção se aplicaria às aquisições, em causa no presente processo, que tenham sido realizadas no âmbito de processos de insolvência de empresas.

A Requerente conclui então que, resultando evidente dos elementos probatórios carreados para o processo que as operações de aquisição dos imóveis foram realizadas no âmbito dos processos de insolvência em referência e, conseqüentemente, “as mesmas reuniam os pressupostos para se subsumirem ao âmbito de aplicação do benefício fiscal em IMT consagrado no artigo 270.º do CIRE, não deveria ter havido lugar aos atos tributários de liquidação de IMT, cuja anulação aqui se requer.”

Quanto ao caráter automático da isenção em causa, estamos de acordo que se trata de uma isenção de caráter automático, como é dito na decisão arbitral no processo 457/2022-T (decisão de 2023-01-19, relator Rui Duarte Morais).

Contudo, como é dito na mesma decisão, o caráter automático da isenção não elimina o ónus que impende sobre o contribuinte de declarar à administração tributária que a aquisição se encontra em condições de beneficiar da isenção.

Devemos deter-nos, quanto a este ponto, na análise do art.º 10.º do Código do IMT, que diz no seu nº 1:

*1 - As isenções são **reconhecidas a requerimento dos interessados**, a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar.*

Estas isenções, que são reconhecidas a requerimento dos interessados, são todas as isenções de IMT, quer as que se encontram previstas no respetivo código, quer as que se encontram previstas em legislação “extravagante”, como se deduz quer da al. c) do nº 6:

6 - São de reconhecimento prévio, por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças sobre informação e parecer da Autoridade Tributária e Aduaneira, as seguintes isenções:

(...)

c) As estabelecidas em legislação extravagante ao presente código, cuja competência, nos termos dos respectivos diplomas, seja expressamente atribuída ao Ministro das Finanças.

Quer da al. d) do n.º 8:

8 - São de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as seguintes isenções:

(...)

d) As isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código.

Nos termos do mesmo preceito, o reconhecimento das isenções, esse sim, pode ser automático ou prévio, mas sendo em qualquer dos casos necessário efetuar um requerimento, antes da liquidação, nos termos do n.º 1, e devendo esse requerimento ser instruído com os elementos de prova necessários à verificação dos respetivos pressupostos, nos termos do n.º 2.

Este mesmo entendimento é o que se sufraga no acórdão do STA de 14.03.2018 (processo n.º 01044/17, relatora Ana Paula Lobo), em que se diz:

O disposto no n.º 1 e 2 do art.º 10.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis é aplicável a isenções concedidas tendo em conta o fim a que se destinam os bens. O número 6 do mesmo artigo enumera quais as isenções que carecem de reconhecimento prévio, indicando que quanto às concedidas em legislação extravagante tal ocorre apenas quanto àquelas em que é atribuída, expressamente, nos termos dos respectivos diplomas, competência para o efeito ao Ministro das Finanças ou ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

*O próprio artigo prevê no seu n.º 8, al. d) que são de reconhecimento automático as isenções de **reconhecimento automático** constantes de legislação extravagante ao presente código.*

Embora o CIRE não consagre expressamente que as isenções aqui em discussão são de reconhecimento automático, a interpretação dos termos em que são consagradas nos seus artigos 260.º e 270.º não podem conduzir a diversa interpretação, pelas razões já expostas.

Constituindo ónus do Requerente pedir o reconhecimento da isenção, nos termos do nº 1 do art.º 10.º do CIMT, “antes da liquidação que seria de efetuar”, e instruir esse pedido esse pedido com os documentos para demonstrar os pressupostos da isenção, não existe qualquer ilegalidade no ato de liquidação que não reconheceu a isenção, quanto esta não tenha sido pedida pelo sujeito passivo.

Ora, vindo a Requerente, no presente processo, pedir a anulação da decisão do indeferimento do pedido de revisão oficiosa efetuado com base em ilegalidade, esta decisão de indeferimento só seria inválida e, portanto, anulável, se as liquidações fossem ilegais, o que não são.

A este propósito cita-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.12.2001 (2 Sec., proc. 26233, relator Jorge de Sousa) em que se afirma: “havendo erro de direito na liquidação, (...) e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, **sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte**. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro, já que a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, **qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços**»²

O que pretendemos sublinhar e extrair dos arestos citados é o entendimento, sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, de que não existe “erro imputável aos serviços” quando, a existir, tal erro, este fosse resultante de uma atuação do sujeito passivo, o que foi o caso.

² Sublinhados nossos.

O Requerente invoca ainda, como fundamento alternativo do pedido de revisão oficiosa, injustiça grave notória, prevista no n.º 4 do art.º 78.º da LGT.

Contudo, o fundamento de injustiça grave ou notória também não pode proceder, desde logo porque o n.º 4 do art.º 78.º prevê a revisão do ato tributário com base em injustiça grave ou notória limitada aos casos em que esteja em causa a revisão da matéria tributável, o que não é o caso.

Além disso, o fundamento de injustiça grave ou notória só tem aplicação como fundamento da revisão desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. No caso dos autos, foi o próprio Requerente quem, não cumprindo o ónus que lhe competia de requerer o reconhecimento da isenção, deu origem às liquidações impugnadas, pelo que também por esse motivo não seria procedente o fundamento de injustiça grave ou notória.

VII – DECISÃO

Em decorrência do tudo o que ficou exposto, o Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- I) Julgar improcedentes todas as exceções suscitadas pela Requerida.
- II) Julgar improcedente o pedido de anulação e, conseqüentemente, manter na ordem jurídica o despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa emitido em 4 de julho de 2022, pela Divisão de Justiça Tributária - Unidade de Grandes Contribuintes, no processo n.º ...2022... .

VIII - VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.ºA do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em € € 1.345.363,71 (um milhão, trezentos e quarenta e cinco mil, trezentos e sessenta e três euros e setenta e um cêntimos).

IX- CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 18.054,00 (dezoito mil e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo do Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 13 de março de 2023

Os Árbitros

(José Poças Falcão - Presidente)

(Nina Aguiar – Relatora)

(Marisa Almeida Araújo)