

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 34/2023-T

Tema: IMT – Isenções dos artigos 8.º, n.º 1, do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito), e 270.º do CIRE (benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis). Artigo 78.º, n.º 1, da LGT: conceito de “*erro imputável aos serviços*”.

SUMÁRIO

- I. Não existe princípio ou disposição legal que impeça a cumulação de isenções fiscais, ou a produção de efeitos de isenções fiscais em momentos sucessivos da vida de um imposto, ou a “convolação” de isenções fiscais (i.e., a substituição no procedimento de liquidação de uma isenção por outra).**
- II. A caducidade da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito) não extingue nem preclude a produção de efeitos da isenção constante do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis), desde que os pressupostos de aplicação desta última isenção se encontrem verificados no momento da aquisição imobiliária.**
- III. Aos contribuintes assiste a faculdade de pedir a revisão de atos tributários dentro do prazo em que a Autoridade Tributária a poderia efetuar (i.e., quatro anos após a liquidação), ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, desde que com fundamento em “*erro imputável aos serviços*”.**
- IV. É jurisprudência assente que (a) o conceito de “*erro imputável aos serviços*” abrange não só o simples lapso, erro material ou de facto, mas também o erro de direito atribuível aos serviços, e que (b) qualquer ilegalidade que afete uma liquidação de**

imposto emitida pela Autoridade Tributária que não resulte da atuação do sujeito passivo é atribuível aos serviços (independentemente da prova de culpa de qualquer colaborador da Autoridade Tributária).

- V. Para se concluir que uma liquidação de imposto emitida pela Autoridade Tributária é ilegal em virtude da atuação do sujeito passivo, é necessário que a ilegalidade da liquidação (i.e., o erro nos pressupostos de facto e/ou de direito) tenha na sua origem uma informação, declaração ou intervenção do sujeito passivo, sendo imprescindível avaliar o grau de determinabilidade e/ou essencialidade do conteúdo de tal atuação/elementos no sentido da posição final, errónea, traduzida no ato tributário praticado e a rever (não bastando que a liquidação seja emitida pela Autoridade Tributária com base numa declaração do sujeito passivo).
- VI. Em síntese: Não tendo o erro nos pressupostos de facto e/ou de direito que afeta a liquidação em crise resultado da atuação do sujeito passivo, ou dos elementos/informação por ele prestados, tal erro não é atribuível ao sujeito passivo, constituindo, ao invés, um “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Dr. Sérgio Santos Pereira e Dra. Adelaide Moura (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

BANCO A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ...-... Lisboa (doravante “**Requerente**”), notificado dos atos de rejeição liminar e indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferidos no procedimento n.º ...2022... e no procedimento autónomo n.º...-

PA/DJT/2022, datados de 03-10-2022 e 24-11-2022, respetivamente, por referência às seguintes liquidações de IMT:

Artigo matricial	Nº do Documento	Data da liquidação	IMT
U-		01/07/2019	120,00 €
U- -AB		17/10/2019	7 129,70 €
U- -BN		17/10/2019	7 336,60 €
U- -BQ		17/10/2019	7 471,72 €
U- -BR		17/10/2019	6 610,33 €
U- -BS		17/10/2019	6 616,66 €
R- -J		15/05/2019	7 873,90 €
U-		17/10/2019	32 154,20 €

(doravante “**Liquidações Contestadas**”), com o montante total de € 75.313,11, veio, em 16-01-2023, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) contra o ato de indeferimento de pedido de revisão oficiosa acima referido (objeto imediato do PPA), peticionando a respetiva anulação, juntamente com a anulação das Liquidações Contestadas (objeto mediato do PPA), e a restituição do valor do IMT indevidamente pago (€ 75.313,11), acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “**Requerida**” ou “**AT**”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 18-01-2023.

O Requerente e a Requerida não designaram árbitros, tendo os mesmos sido nomeados pelo Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 08-03-2023.

Por despacho do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27-03-2023.

Devidamente notificada para o efeito em 28-03-2023, a AT apresentou a sua Resposta em 09-05-2023, defendendo-se por exceção e impugnação, tendo ainda junto o processo administrativo.

Por despacho de 12-05-2023, o Tribunal Arbitral convidou o Requerente a pronunciar-se sobre a matéria de exceção invocada pela Requerida. O Requerente pronunciou-se por requerimento datado de 25-05-2023.

Por despacho de 07-06-2023, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, facultando às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo simultâneo de 10 dias. Ambas as partes abstiveram-se de apresentar alegações escritas, reafirmando as posições partilhadas nos articulados anteriormente submetidos nos autos.

Por despacho de 26-09-2023, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT por dois meses.

II. Posição das Partes

II.1. Requerente

- a.** Em 2014, o Requerente adquiriu bens imóveis no exercício da sua atividade bancária, agindo na qualidade de credor no âmbito de processos de insolvência e de acordos de dação em cumprimento. Estas aquisições imobiliárias beneficiaram da isenção provisória de IMT prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito). Após o decurso de cinco anos sem que os imóveis fossem alienados, a referida isenção caducou (por força do artigo 11.º, n.º 6, do Código do IMT). Em 2019, foram emitidas pela AT liquidações de IMT com referência às referidas aquisições imobiliárias, no montante total de € 75.313,11.
- b.** Não obstante ter sido o Requerente a solicitar a emissão das liquidações de IMT em causa, as mesmas foram emitidas pela AT com base em manifesto erro na interpretação e aplicação do artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de

Empresas (“CIRE”), porquanto as aquisições imobiliárias a que referem aquelas liquidações de imposto deveriam ter beneficiado da isenção prevista neste artigo.

- c. Importa salientar que, à data da realização das operações imobiliárias em apreço, a AT defendia, em sentido contrário à jurisprudência e à doutrina, que a isenção de IMT consagrada no CIRE tinha um âmbito de aplicação limitado, podendo a mesma ser aplicada única e exclusivamente nas situações em que estivesse em causa a aquisição da universalidade dos bens do insolvente. Este entendimento da AT – hoje definitivamente revogado, porque ilegal – gerou inúmeras correções (ilegais) na esfera dos sujeitos passivos e, de resto, influenciou o enquadramento conferido a inúmeras operações de aquisição de imóveis realizadas – como as operações aqui em análise.
- d. O pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerido contra as liquidações de IMT em causa, peticionando a respetiva anulação, foi indeferido liminarmente pela AT, por intempestivo. Entendeu, erradamente, a AT que não se aplica o prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por não ter ocorrido um “*erro imputável aos serviços*”.
- e. Resulta evidente que as operações de aquisição dos imóveis *sub judice* são subsumíveis no âmbito do benefício fiscal consagrado no artigo 270.º do CIRE e, como tal, não deveria ter havido lugar aos atos tributários de liquidação de IMT contestados. Considerando que o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE consagra uma isenção de carácter automático, incumbia à AT apurar os seus pressupostos e aplicar o benefício à data da verificação dos mesmos.
- f. Para efeitos do conceito de “*erro imputável aos serviços*” constante do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, cumpre notar que o PPA reporta-se essencialmente à aferição de uma questão de legalidade de atos de liquidação de IMT, com fundamento na violação do disposto no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, pelo que, não só estamos perante um ato de liquidação passível de impugnação arbitral, como estamos também perante o facto dessa ilegalidade decorrer da violação de norma relativa a um benefício fiscal que se concretiza numa isenção de reconhecimento automático.

- g.** Ambas as isenções de IMT *supra* referidas têm carácter automático. No caso da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, quando o imóvel tenha sido adquirido no âmbito de um plano de insolvência ou no âmbito da liquidação da massa insolvente, estando em causa um benefício que emerge automaticamente da lei, cujo direito se reporta à data da verificação dos respetivos pressupostos, a AT não pode deixar de apreciar a subsistência da isenção prevista no CIRE previamente à emissão da liquidação oficiosa que haja novamente de efetuar após a caducidade da isenção inicialmente aplicada no âmbito do Código do IMT.
- h.** A reposição do regime regra de tributação de IMT fica dependente não apenas da extinção do benefício fiscal condicionado pela alienação do imóvel, mas também pela inexistência de qualquer outra situação de isenção cuja verificação e declaração a lei imponha que a AT verifique em momento prévio à liquidação do imposto que seja de efetuar. A AT dispunha dos elementos necessários para concluir pela aplicação da isenção prevista no CIRE.
- i.** No caso concreto, torna-se inequívoco concluir que o erro que inquina as liquidações contestadas de ilegalidade é imputável à AT, porquanto praticou os actos de liquidação sem ter tido em consideração que o Requerente estava em condições de beneficiar da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE. Tendo ocorrido um “*erro imputável aos serviços*”, conclui-se que o pedido de revisão oficiosa foi tempestivamente apresentado pelo Requerente (ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT).
- j.** A não aplicação da isenção prevista no artigo 270.º do CIRE *in casu* resulta numa injustiça grave e notória para efeitos do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT, porquanto os pressupostos para aplicação das isenções aqui em causa são semelhantes, diferindo apenas quanto à qualidade do sujeito passivo adquirente. Assim, se porventura se vier a concluir pela inexistência de “*erro imputável aos serviços*” *in casu*, sempre será de se admitir a revisão dos atos tributários sindicados, dada a manifesta situação de injustiça grave ou notória.

- k. A existir uma “cumulação aparente” por parte do Requerente dos benefícios fiscais em análise, tal não se afigura vedado legalmente. E, pelo facto de concorrerem dois benefícios fiscais relativamente à mesma situação de facto, a opção por uma das isenções não resulta na renúncia ou preclusão do direito de beneficiar da outra. Considerando que estão reunidos os pressupostos de aplicação da isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, as liquidações de IMT em apreço são ilegais, por violação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, devendo ser anuladas.
- l. Para além do reembolso do imposto indevidamente liquidado (€ 75.313,11), são devidos ao Requerente juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento efetuado, até à sua integral devolução, nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

II.2. Requerida

- a. Da jurisprudência arbitral retira-se que, sendo as liquidações de IMT emitidas na sequência e com base em elementos declarados – e também não declarados - pelo sujeito passivo à AT, não ocorre erro dos serviços para efeitos da aplicação do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Com efeito, a AT encontra-se sujeita ao princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente, pelo que os respetivos serviços se encontram estritamente obrigados a proceder à liquidação de acordo com a situação de facto comunicada pelo sujeito passivo na Declaração Modelo 1 do IMT, não sendo exigível à AT outro comportamento – nomeadamente investigatório.
- b. Retira-se também da jurisprudência arbitral que as liquidações de IMT emitidas pela AT, na sequência da caducidade da isenção do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, e sem consideração da isenção contida no artigo 270.º do CIRE, não constituem liquidações oficiosas, ou liquidações adicionais, de impulso e responsabilidade da AT, pelo que as vicissitudes e erros de que eventualmente padeçam não são da responsabilidade dos serviços, mas sim dos contribuintes em nome dos quais foram preenchidas e submetidas as declarações que lhes deram origem.

-
- c. O pedido de revisão oficiosa em análise foi formulado pelo Requerente em 12-09-2022, para além do prazo previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (120 dias), sendo como tal intempestivo. Afigura-se que o PPA é, também, intempestivo, uma vez que a tempestividade deste depende da tempestividade do pedido de revisão oficiosa. Verificando-se a caducidade do direito de ação, que constitui uma exceção perentória de conhecimento oficioso, deve a AT ser absolvida do pedido (Cf. artigos 576.º, n.ºs 1 e 3, e 579.º, ambos do CPC, *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do CPPT).
- d. A obrigação tributária em sede de IMT constitui-se no momento em que ocorre a transmissão. 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 em análise, verificando-se que o contribuinte optou, no ato translativo de prédio, por invocar outra isenção de IMT, para impedir a tributação, deve considerar-se que existiu uma renúncia à isenção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, cuja aplicação ficou, subsequentemente, prejudicada. Admitir-se uma atuação diferente ao quadro legal, configurar-se-ia o que se considera uma atuação por parte da AT em violação do princípio da legalidade, ao qual está subordinada, nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da CRP.
- e. A isenção de que o Requerente beneficiou, na relação jurídico-tributária em sede de IMT originada pela transmissão dos imóveis identificados, foi efetuada de forma livre, informada e da total responsabilidade do sujeito passivo que entregou as Declarações Modelo 1 do IMT. 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, pois a AT confiou na veracidade e na boa-fé do conteúdo dessa declaração (Cf. artigo 75.º, n.º 1, da LGT), e na estabilidade e previsibilidade da relação jurídico-tributária assim constituída.
- f. Acresce que duas das vendas em apreço tiveram por objeto imóveis propriedade de pessoas singulares que se encontravam em situação de insolvência, as quais não se enquadram assim no conceito de ativo de “empresa”. Note-se que o artigo 270.º do CIRE

só se aplica relativamente a bens imóveis que integrem o património de uma empresa, e não a bens imóveis de pessoas singulares. Ora, o Requerente não alegou nem provou que estes dois casos consubstanciam a venda de bem imóvel integrado no ativo de uma “empresa”, nem que tenham estado destinados ao exercício de uma “atividade económica”.

- g.** Relativamente ao prédio adquirido através de dação em cumprimento, também esta aquisição nunca poderia beneficiar da isenção do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, visto que o prédio foi adquirido através de dação em cumprimento a sociedade não insolvente à data.
- h.** Assim sendo, a alegada ilegalidade das liquidações de IMT sindicadas apenas se pode colocar relativamente às liquidações referentes ao prédio inscrito na matriz com o artigo U-... da freguesia de ..., e que ascendem a um total de € 35.165,01.
- i.** Dado que não houve “*erro imputável aos serviços*” e que as liquidações contestadas não são ilegais, não são devidos juros indemnizatórios ao Requerente. Caso se entenda em sentido diverso, sempre os juros indemnizatórios serão devidos ao abrigo do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

III. Saneamento

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. A Requerida invocou, como exceção perentória, a caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), por intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as Liquidações Contestadas, exceção esta que será conhecida após a fixação da matéria de facto, com precedência sobre o mérito do pedido.

IV. Matéria de facto

IV.1. Factos Provados

- A. O Requerente é uma sociedade com sede em território nacional cujo objeto social consiste no exercício da atividade bancária (atividade própria das instituições de crédito) – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- B. Em 2014, o Requerente adquiriu imóveis no âmbito de processos de insolvência e por dação em cumprimento, conforme indicado na tabela *infra*:

Artigo matricial	Data da aquisição	Entidade alienante	Modo de aquisição
U-..., freguesia de ..., concelho de Santa Maria da Feira	16-06- 2014	B...	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../12...TBVFR, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Aveiro.
U-...-AB, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	30-10- 2014	C...– Investimentos Imobiliários, S.A.	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TYVNG, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca do Porto.

U-...-BN, freguesia de ...(...), concelho de Sesimbra	30-10- 2014	C...- Investimentos Imobiliários, S.A.	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TYVNG, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca do Porto.
U-...-BQ, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	30-10- 2014	C...- Investimentos Imobiliários, S.A.	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TYVNG, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca do Porto.
U-...-BR, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	30-10- 2014	C...- Investimentos Imobiliários, S.A.	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TYVNG, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca do Porto.
U-...-BS, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	30-10- 2014	C...- Investimentos Imobiliários, S.A.	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../11...TYVNG, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca do Porto.
R-...-J, freguesia e concelho de...	30-04- 2014	D...	Adquirido no âmbito do processo de insolvência n.º .../13...TBFZZ, que correu termos no Tribunal Judicial da Comarca de Santarém.
U-..., União de Freguesias...	06-10- 2014	E..., S.A.	Adquirido através de dação em cumprimento

... e ..., concelho de Montemor- o-Novo			
--------------------------------------------------	--	--	--

– facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, liquidações de IMT juntas como Documento 3, e títulos de transmissão juntos como Documento 5, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

- C.** O prédio urbano com o artigo matricial U-..., adquirido pelo Requerente a B... em 16-06-2014, no âmbito de processo de insolvência, encontrava-se afeto a habitação – facto não controvertido, respetiva liquidação de IMT junta como Documento 3, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- D.** O prédio urbano com o artigo matricial U-..., sito na zona industrial da ..., foi adquirido pelo Requerente à sociedade E..., S.A. em 06-10-2014, por dação em cumprimento, fora do âmbito de um plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação – escritura de dação em cumprimento junta como Documento 5, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- E.** Com referência à aquisição destes imóveis, foram apresentadas as Declarações Modelo 1 do IMT identificadas na tabela *infra*, nas quais o Requerente invocou a isenção de IMT prevista no artigo 8.º do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito):

Artigo matricial	Declarações Modelo 1 do IMT
U-..., freguesia de..., concelho de Santa Maria da Feira	2013/...

U-...-AB, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	2014/...
U-...-BN, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	
U-...-BQ, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	
U-...-BR, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	
U-...-BS, freguesia de ... (...), concelho de Sesimbra	
R-...-J, freguesia e concelho de ...	2014/...
U-..., União de Freguesias de ..., ... e ..., concelho de Montemor-o-Novo	2014/...

– facto não controvertido, conforme referido no artigo 89.º do PPA e no ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

- F.** A AT emitiu liquidações de IMT a zeros, com base nas Declarações Modelo 1 do IMT apresentadas pelo Requerente, tendo este beneficiado da isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito) – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

- G.** Decorrido o prazo de 5 anos sem que se tivesse verificado a alienação dos imóveis adquiridos pelo Requerente em 2014 (identificados *supra*), o Requerente solicitou a liquidação de IMT (em virtude da caducidade da isenção operada por força do disposto no artigo 11.º, n.º 6, do Código do IMT) – facto não controvertido, conforme referido nos artigos 11.º a 14.º da Resposta apresentada pela AT, e não contestado pelo Requerente.
- H.** Entre 15-05-2019 e 17-10-2019, a AT emitiu as seguintes liquidações:

Artigo matricial	Nº do Documento	Data da liquidação	IMT
U- ...		01/07/2019	120,00 €
U- ...-AB		17/10/2019	7 129,70 €
U- ...-BN		17/10/2019	7 336,60 €
U- ...-BQ		17/10/2019	7 471,72 €
U- ...-BR		17/10/2019	6 610,33 €
U- ...-BS		17/10/2019	6 616,66 €
R- ...-J		15/05/2019	7 873,90 €
U- ...		17/10/2019	32 154,20 €

– facto não controvertido, liquidações de IMT juntas ao PPA como Documento 3, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

- I.** Estas liquidações de IMT foram pagas pelo Requerente – facto não controvertido, conforme referido nos artigos 11.º a 14.º da Resposta apresentada pela AT, e não contestado pelo Requerente.
- J.** Em 12-09-2022, o Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., um pedido de revisão oficiosa (autuado com o n.º ...2022...), alegando que as operações de aquisição dos imóveis em apreço se encontravam abrangidas pela isenção prevista no artigo 270.º do CIRE e que, por conseguinte, as Liquidações Contestadas são ilegais (vício de violação de lei), devendo ser anuladas – facto não controvertido, ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- K.** Por despacho datado de 03-10-2022, a AT determinou a rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa autuado com o n.º ...2022..., por intempestividade, conforme se pode ler no mesmo:

IV. DA ANÁLISE DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO

53. É nosso entender que, face à situação *subjudicio*, não tem acolhimento legal a invocação do mecanismo previsto no atual art.º 78.º da LGT, não preenchendo qualquer dos seus pressupostos.
54. Pelo contrário, os meios para reagir continuam disponíveis para os próprios interessados, sem prejuízo da menção de que aqueles devem é, no entanto, ser exercidos dentro dos prazos legais o que, na verdade, não sucede no caso em apreço uma vez que se esgotou o prazo de uso do meio idóneo para reagir contra os atos tributários de liquidação
- Portanto,**
55. Pelo que, no caso em apreço, o requerimento no qual se consubstancia o presente pedido revisão oficiosa do ato tributário é, com efeito, **intempestivo**, em consonância com o estabelecido no mencionado art.º 78.º da LGT vigente.
56. E considerando o início da contagem dos prazos legais, forçosamente se terá de trazer à colação a intempestividade do presente pedido, visto que:
- O pedido sob exame comporta igualmente uma questão de direito e não um mero erro material, a qual, nos termos por nós dirimidos, não cabe, para efeitos da norma, no conceito de "erro imputável ao serviço";
 - O n.º 1 do art.º 78.º da LGT prevê que o pedido de revisão oficiosa seja efetuado por iniciativa do contribuinte respeitando, claro está, o prazo de interposição de reclamação administrativa de um ato de liquidação - i.e. a reclamação.
57. Aqui chegados, a nossa conclusão não pode ser outra que não aquela que comporte a rejeição liminar do pedido de revisão ora formulado nos autos pelo Contribuinte, ora Requerente, uma vez que o pedido se encontra insindicável por se encontrar esgotado o prazo vertido no art. 78.º da LGT para o efeito.

58. Como refere, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes: "(...) Nestes casos em que existe um pedido do contribuinte efetuado após o prazo que lhe estava consentido – da reclamação administrativa – mas no prazo consentido para a administração, a eventual revisão considera-se, para todos os efeitos, de iniciativa da administração tributária, não obstante a existência de um impulso do interessado. Desta forma, não servirá, aqui, como fundamento da revisão “qualquer ilegalidade” (fundamento previsto no n.º 1 do artigo 78.º para os casos de iniciativa do contribuinte), sendo necessário a existência de erro imputável aos serviços (de acordo com o mesmo dispositivo) ou injustiça grave ou notória, como refere o n.º 4 do mesmo artigo.”
59. Nos termos do artº 78º da Lei Geral Tributária tem a seguinte redação, com a epígrafe “Revisão dos atos tributários”:
- 1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.
 - 2 - (Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)
 - 3 - A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro)
 - 4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da [Lei n.º 60-A/2005](#), de 30 de Dezembro)
 - 5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 4.)
 - 6 - A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro)
 - 7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 6.)”
60. Atendendo a que se refere a atos tributários de liquidação de IS, praticado a partir (inclusive) do dia 31 de março de 2016, a situação não preenche os pressupostos contidos na 2.ª parte e 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
61. Nem preenche os pressupostos do n.º 4 e 5 do art.º 78.º da LGT, ao qual consagra que o «*dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a*

revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.»

62. Ao abrigo deste regime o dirigente máximo serviço, pode autorizar, no prazo previsto de 3 anos, a contar da liquidação, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, conceito que é densificado no número seguinte (n.º5) do 78.º da LGT, onde se consagra que *«apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.»*
63. Pelo que, no caso em apreço, o requerimento no qual se consubstancia o presente pedido revisão oficiosa dos atos tributários é, com efeito, **intempestivo**, dado ter sido remetido em 12.09.2022, **em consonância com o estabelecido no mencionado art.º 78.º da LGT vigente à data**.
64. 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 n.º 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.
65. Outrossim, na hipótese de se considerar o presente pedido de revisão oficiosa tempestivo, estaríamos não menos do que a proceder a uma errónea interpretação do regime legal da revisão oficiosa dos atos tributários previsto no art.º 78º da LGT, sob pena de subverter a letra e o espírito desta norma legal, e, bem como, os prazos fixados pelo legislador fiscal para efeitos de reclamação graciosa e de impugnação, indo muito para além daquilo que o *princípio do acesso à justiça* e o *princípio da tutela jurisdicional* pretendem, afinal, zelar.
- Senão vejamos,**
66. A existência de limites temporais cumpre a função de conferir segurança às relações jurídico-tributárias, consubstanciadas nos atos praticados pelas partes intervenientes, sob pena de nunca se vislumbrar um fim certo e definitivo para as situações em causa especialmente quando o tributo já foi pago.
67. Esse é um corolário do *princípio da segurança jurídica*, corporizado na estabilidade dos atos de liquidação de tributos, pois a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do ato tributário como meio de impugnação indireta de atos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os atos da

Administração Tributária praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

E,

68. De modo algum está em causa a limitação ou até o impedimento do exercício de garantias dos contribuintes, o que, consabido, seria mais que manifestamente inconstitucional, mormente face ao consagrado nos art.ºs 20.º, 266.º e 268.º, todos da nossa Lei Fundamental.

Aliás,

69. Pelo contrário, os meios para reagir continuam disponíveis para os próprios interessados, sem prejuízo da menção de que aqueles devem é, no entanto, ser exercidos dentro dos prazos legais o que, na verdade, não sucede no caso em apreço uma vez que se esgotou o prazo de uso do meio idóneo para reagir contra os atos de liquidação, nos termos e com os fundamentos alegados pelo Contribuinte, ora Requerente.

Portanto,

70. É nosso entender que, face à situação *subjudice*, não tem acolhimento legal a invocação do mecanismo previsto no atual art.º 78.º da LGT, não preenchendo qualquer dos seus pressupostos.
71. Em primeira instância atente-se ao disposto no seu n.º 1. Este prevê dois prazos perfeitamente distintos e com fundamentos também diferentes:
- Um mais curto para o contribuinte, igual ao prazo de reclamação graciosa;
 - E, outro mais longo para a Administração Tributária, 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 da Administração Tributária".
72. Daí que, de acordo com a disciplina prevista na primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, o prazo legal de interposição venha, por sinal, precisamente a coincidir com o meio administrativo mais padronizado com a contestação de um ato tributário de liquidação - i.e. a reclamação graciosa -, ademais atenta a identidade do fundamento. Isto no que tange à iniciativa por parte do sujeito passivo, por um lado.
73. Por seu turno, quando a iniciativa cabe, por sua vez, à Administração Tributária, a segunda parte daquele preceito legal, amplia o prazo do pedido de revisão do ato tributário até ao limite de 4 (quatro) anos, com fundamento em "erro imputável aos Serviços da Administração Tributária", ou, a todo o

tempo e com o mesmo fundamento, caso o ato a rever comporte imposto a pagar e este não se encontre ainda pago. E, consabido, quanto a esta última situação, não se julgue por uma maior amplitude do que a pugnada pelo legislador fiscal.

74. A nosso ver, o “erro imputável aos serviços”, mesmo que, por pouco, atinge-se o patamar do “erro de direito”, ainda assim se via, mesmo atento o sugerido pela mais recente jurisprudência, a qual perfilha entendimento de que o denominado “erro imputável aos serviços” compreenderia questões intrinsecamente de direito, ainda assim, neste caso, caberia o ónus de, no caso concreto, apurar o âmbito desse “erro de direito”, isto é, se todo o “erro de direito” ou tão somente aqueles que, porventura, tivessem nas sua génese uma determinação expressa por parte da própria Administração Tributária.

Continuando,

75. Em matéria de prazos e de fundamentos não se ficou por aqui o legislador fiscal: o n.º 4 alude a um prazo excecional de 3 (três) anos, com fundamento em injustiça grave ou notória; e, adicionalmente, o n.º 6 preceitua, por sua vez, um prazo de 4 (quatro) anos, nos casos de “duplicação de coleta”. E isto, parece-nos a nós, independentemente da imputabilidade do respetivo vício. E isto sem prejuízo do impulso processual incumbir ao contribuinte ou até mesmo à própria Administração Tributária.
76. Como refere - e bem - Lima Guerreiro, o n.º 4 “(...) visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos atos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do atual sistema de garantias dos contribuintes”.⁴.
77. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração desta vez o n.º 6 do mesmo art.º 78.º da LGT.

Assim,

78. Escreutando todo o regime, designadamente os vários prazos e respetivos fundamentos, verificamos que a bondade do legislador fiscal não foi a ponto de conceder tempestividade ao pedido ora formulado pela aqui Requerente.

-
79. Assim sendo, o pedido em análise é intempestivo, atendendo o disposto do artigo 78.º da LGT, uma vez que o requerimento no qual se consubstancia o presente pedido revisão oficiosa dos atos tributários foi remetido aos Serviços da AT em **12 de setembro de 2022, já havia sido ultrapassado o prazo legal para contestar**, uma vez que as referidas liquidações de IMT ocorreram entre 15 de maio de 2019 e 17 de outubro de 2019.
80. Face a todo o exposto, a nossa conclusão não pode ser outra que não aquela que comporte a rejeição liminar do pedido de revisão ora formulado nos autos pela Contribuinte, ora requerente, uma vez que o mesmo se encontra insindicável, por se encontrar esgotado o prazo vertido no art.º 78.º da LGT para o efeito.
81. E verificada a falta do pressuposto processual da tempestividade do pedido, **propõe-se a sua rejeição liminar por intempestividade**, e conseqüente **arquivamento** do mesmo.
- ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- L.** Após a notificação deste despacho, o Requerente apresentou pedido de esclarecimentos (autuado como procedimento autónomo com o n.º ...-PA/DJT/2022), quanto ao motivo pelo qual a AT considerou não existir “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT – requerimento junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.
- M.** Por despacho proferido no procedimento autónomo com o n.º ...-PA/DJT/2022, datado de 24-11-2022, a AT confirmou o indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado pelo Requerente nos seguintes termos:

7. O Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa dos atos tributários em 12.09.2022, via CTT (RH ^{PT}) para o SF de Lisboa, e dado que os atos tributários de liquidação adicional de IMT, ora contestados, foram praticados entre 15 de maio de 2019 e 17 de outubro de 2019 (após o decurso de cinco anos de ter adquirido os imóveis, conforme dispõem os art.ºs 8º n.º 1 e 2 e 11º n.º 6 do CIMT), pelo que o pedido de revisão foi considerado intempestivo, em consonância com o estabelecido no mencionado art.º 78.º da LGT vigente.
8. O art.º 78º da LGT regula com carácter genérico, os pressupostos do dever de revisão dos atos tributários, independentemente de a mesma resultar da iniciativa do contribuinte ou da AT (revisão oficiosa).
9. Como ensina José Casalta Nabais, in Direito Fiscal, 7ª edição, 2014, Almedina, pg. 306 e 359, a propósito da revisão do ato tributário «(...) são de mencionar quatro situações, constituindo as duas primeiras, casos de revisão ordinária e as duas últimas, casos de revisão extraordinária.
10. A situação em apreço não comporta qualquer "erro imputável aos serviços" e, como tal, neste sentido, o pedido de revisão oficiosa deveria ter sido formulado no respetivo prazo de reclamação administrativa, à luz do preceituado na primeira parte do n.º 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.
11. Outrossim, na hipótese de se considerar o presente pedido de revisão oficiosa tempestivo, estaríamos não menos do que a proceder a uma errónea interpretação do regime legal da revisão oficiosa dos atos tributários previsto no art.º 78º da LGT, sob pena de subverter a letra e o espírito desta norma legal, e, bem como, os prazos fixados pelo legislador fiscal para efeitos de reclamação graciosa e de impugnação, indo muito para além daquilo que o *princípio do acesso à justiça* e o *princípio da tutela jurisdicional* pretendem, afinal, zelar.

Senão vejamos:

12. A existência de limites temporais cumpre a função de conferir segurança às relações jurídico-tributárias consubstanciadas nos atos praticados pelas partes intervenientes sob pena de nunca se

vislumbrar um fim certo e definitivo para as situações em causa especialmente quando o tributo já foi pago.

13. Esse é um corolário do *princípio da segurança jurídica*, corporizado na estabilidade dos atos de liquidação de tributos, pois a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do ato tributário como meio de impugnação indireta de atos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os atos da Administração Tributária praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

E

14. De modo algum está em causa a limitação ou até o impedimento do exercício de garantias dos contribuintes, o que, consabido, seria mais que manifestamente inconstitucional, mormente face ao consagrado nos art.ºs 20.º, 266.º e 268.º, todos da nossa Lei Fundamental.

Aliás,

15. Pelo contrário, os meios para reagir continuam disponíveis para os próprios interessados, sem prejuízo da menção de que aqueles devem é, no entanto, ser exercidos dentro dos prazos legais, o que, na verdade, não sucede no caso em apreço uma vez que se esgotou o prazo de uso do meio idóneo, nos termos e com os fundamentos alegados pelo Contribuinte, aqui Requerente.

Portanto,

16. É nosso entender que, face à situação *subjudicio*, não tem acolhimento legal a invocação do mecanismo previsto no atual art.º 78.º da LGT; de maneira alguma.

Passamos a explicar:

17. A aludida norma, sob a epígrafe "Revisão dos atos tributários", dispõe expressamente nos seguintes termos:

"1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 – [revogado].³

3 - A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

³ Revogado por força da al. h) do n.º 1 do art.º 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

6 - A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização."

E

18. Compulsado o preceito legal, verifica-se que, no seu âmbito, o legislador fiscal desde logo veio prever quiçá um meio excepcional para efeitos de reação a um ato tributário de liquidação, mas também um meio alternativo dos meios impugnatórios, quer administrativos quer judiciais, ou complementar deles, quando já estiverem esgotados os prazos para a utilização dos meios impugnatórios, embora não para todas as situações, conforme adiante melhor se dirá.

Mais,

19. Dependendo do impulso, natureza dos factos e, bem como, fundamentos, igualmente o legislador fiscal estatuiu prazos distintos para a respetiva interposição do pedido de revisão oficiosa do ato tributário de liquidação.

E

20. Em primeira instância atente-se ao disposto no seu n.º 1. Este, consabido, prevê dois prazos perfeitamente distintos e com fundamentos também diferentes: um mais curto para o contribuinte, igual ao prazo de reclamação graciosa; e outro mais longo para a Administração Tributária, 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 da Administração Tributária".

Ora,

21. A diferenciação daqueles prazos justifica-se, com efeito, desde logo em razão da Administração Tributária proceder a liquidações em massa, enquanto que, por seu turno, os contribuintes apenas promovem e recebem as liquidações que lhe dizem respeito, conhecendo, por isso, desde sempre a sua real situação tributária relativamente a esses mesmos atos tributários, a ponto de mais fácil e contemporaneamente reagir contra qualquer vício que, porventura, enferme o próprio ato.
22. Daí, que, de acordo com a disciplina prevista na primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, o prazo legal de interposição venha, por sinal, precisamente a coincidir com o meio administrativo mais padronizado com a contestação de um ato tributário de liquidação - i.e. a reclamação graciosa -, ademais atenta a identidade do fundamento. Isto no que tange à iniciativa por parte do sujeito passivo, por um lado.
23. Por seu turno, quando a iniciativa cabe, por sua vez, à Administração Tributária, a segunda parte daquele preceito legal, amplia o prazo do pedido de revisão do ato tributário até ao limite de 4 (quatro) anos, com fundamento em "erro imputável aos Serviços da Administração Tributária", ou, a todo o tempo e com o mesmo fundamento, caso o ato a rever comporte imposto a pagar e este não se encontre ainda pago. E, consabido, quanto a esta última situação, não se julgue por uma maior amplitude do que a pugnada pelo legislador fiscal.
24. A nosso ver, o "erro imputável aos serviços", conforme adiante melhor o veremos, mesmo que, por pouco, atinge-se o patamar do "erro de direito", ainda assim se via, mesmo atento o sugerido pela mais recente jurisprudência, a qual perfilha entendimento de que o denominado "erro imputável aos serviços" compreenderia questões intrinsecamente de direito, ainda assim, neste caso, caberia o ónus de, no caso concreto, apurar o âmbito desse "erro de direito", isto é, se todo o "erro de direito"

ou tão somente aqueles que, porventura, tivessem nas sua génese uma determinação expressa por parte da própria Administração Tributária.

25. Na verdade, não nos parece que nestas situações o legislador fiscal quisesse incumbir a Administração Tributária de proceder à verificação de todos os vícios do próprio ato de liquidação a pedido do contribuinte, sem cuidar de se saber se, na origem, houvesse um manifesto contributo do contribuinte para a promoção do referido ato tributário de liquidação a rever.⁴

Continuando,

26. Em matéria de prazos e de fundamentos não se ficou por aqui o legislador fiscal: o n.º 4 alude a um prazo excecional de 3 (três) anos, com fundamento em injustiça grave ou notória; e, adicionalmente, o n.º 6 preceitua, por sua vez, um prazo de 4 (quatro) anos, nos casos de "duplicação de coleta". E isto, parece-nos a nós, independentemente da imputabilidade do respetivo vício. E isto sem prejuízo do impulso processual incumbir ao contribuinte ou até mesmo à própria Administração Tributária.
27. Como refere - e bem - Lima Guerreiro, o n.º 4 "(...) visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos atos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do atual sistema de garantias dos contribuintes".⁵
28. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração desta vez o n.º 6 do mesmo art.º 78.º da LGT.

Assim,

29. Escrutinando todo o regime, designadamente os vários prazos e respetivos fundamentos, verificamos que a bondade do legislador fiscal não foi a ponto de conceder tempestividade ao pedido ora formulado pelo Contribuinte, aqui Requerente.

Com efeito,

30. Em primeiro lugar, se os n.ºs. 4 e 6 do art.º 78.º da Lei Geral Tributável, circunscritos aos casos, digamos, mais gritantes, preceituam, cada um, um prazo perentório para o exercício da faculdade, será, no mínimo, incoerente, extrair que, na segunda parte do n.º 1, o legislador fiscal terá pretendido que o mero impulso do contribuinte fizesse desencadear o procedimento para além do prazo de 4 (quatro) anos ou a todo o tempo, caso o imposto, se a pagar, ainda não tenha sido entregue nos cofres da Fazenda Nacional, independentemente do fundamento, a ponto de, indevidamente, se tentar aqui incluir não só o já previsto nos n.ºs. 4 e 6 mas também os "erros na autoliquidação" no sentido mais amplo do que o permitido pelo próprio regime.
31. Em segundo lugar, seria manifestamente incoerente que, em face de tão graves e notórias situações de injustiça, o legislador consagrasse um prazo menor para a revisão da matéria tributável do que o prazo previsto para a revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte.
32. Em terceiro lugar, a expressão "erro imputável aos serviços" não pode ser outra que aquela que se encontre diretamente relacionada com a atividade operacional da Administração Tributária, de

⁴ Aliás, em consonância com esta nossa posição, não foi à toa que o legislador fiscal veio na norma inserta no n.º 3 do art.º 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dispor que, em sede de reclamação graciosa de "autoliquidação", "(...) quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia (...)."

⁵ Conforme refere Lima Guerreiro, António, in "LGT Anotada", pág. 346.

minimis, o erro de facto, operacional ou material e não com o erro de direito; o procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da Administração Tributária não pode nem deve englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se esta à apreciação e eventual correção de erros materiais. Aliás, é sabido que, nos próprios códigos tributários, o âmbito do conceito de "erro imputável aos serviços" não é convergente.

33. Muito menos se considera "imputável aos serviços" a aplicação ao caso subjudice, do normativo previsto no artº 8º do CIMT, e não a do artº 270º nº 2 do CIRE. A liquidação de IMT, apesar de conhecida do Requerente, não foi objeto de contestação durante cinco anos. Mesmo tendo sido promovida a liquidação adicional de IMT, o contribuinte veio a contestar tal liquidação adicional, já haviam sido ultrapassados os prazos legais.
34. Em quarto lugar, de modo algum equacionamos que, ao arrepio da lógica do instituto da revisão, se pretendesse, sem qualquer sentido, ver as situações, prazos e fundamentos abarcados pelos n.ºs 4 e 6 do art.º 78.º da LGT, que o próprio legislador quis conferir tratamento específico, serem, por iniciativa do contribuinte, abusivamente tratadas ao abrigo da segunda parte do n.º 1 do mesmo preceito legal, este último apenas aplicável aos casos de "erro imputável aos serviços" consubstanciados em meros "erros" suscetíveis de liminar e singela resolução por parte da Administração Tributária.

Acresce:

35. Qualquer outro entendimento que se possa avançar é desequilibrado em sede de harmonia do sistema e um alargamento dos casos de aplicação do regime previsto no citado art.º 78.º da LGT às situações de erro de direito. Não só é totalmente contrário ao espírito da lei, como redundaria em total insegurança jurídica. Note-se que o erro de direito não integra — nem poderia integrar — o elenco das causas de retificação dos atos administrativos que são previstas no art.º 148.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA") e, *rectius*, no próprio art.º 78.º da LGT.
36. Consideramos, pois, que não estão verificados os pressupostos fixados na lei para a admissibilidade do pedido de revisão, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, designadamente o erro imputável aos serviços.
37. A alegada ilegalidade da liquidação por "erro" na qualificação jurídica dos factos tributários, consubstanciada no imperfeito conhecimento das regras do Direito ou das circunstâncias de facto, (Liquidação realizada nos termos do artigo 8º nº 1 e 2 do CIMT, que agora contesta para efeito de substituir pela isenção prevista no artº 270º nº 2 do CIRE), é uma ilegalidade que não se enquadra no conceito de "erro imputável aos serviços", pois tal liquidação teve por base a declaração do contribuinte, aquando da apresentação da Declaração Modelo 1, com base na qual foram registados os imóveis, objeto de adjudicação em sede de processo de insolvência.
38. A aplicação do artigo 8º nº 1 e 2 do CIMT resultou das informações do contribuinte, e não na vontade de quem emitiu o ato (a AT), pelo que se concluiu que o pedido de revisão efetuado pelo ora Requerente, não tem enquadramento legal nos termos no art. 78.º da LGT, no conceito de "erro imputável aos serviços".
39. O único pedido de isenção formulado pelo Requerente, aquando da liquidação de IMT gerada pelas declarações Modelo 1, foi o que incidiu sobre o preceituado no n.º 1 do artigo 8.º do CIMT, referindo-se o mesmo a situações de aquisição de imóveis por instituições de crédito, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efetuadas em processos de falência ou insolvência, desde que em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos concedidos ou de fianças prestadas.

40. Nos termos da al. b), n.º 6 do art. 10.º do CIMT são de reconhecimento prévio, por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças sobre informação e parecer da Autoridade Tributária e Aduaneira, a isenção prevista no n.º 1 do artigo 8.º do CIMT, desde que o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.ª do artigo 12.º, seja superior a € 300.000,00 ou se inferior, de acordo com o disposto no n.º 8 do art. 10.º 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 (declaração Modelo 1 de IMT).
41. Dado que se cumpriam todas as condições, foi concedido o benefício fiscal de isenção de IMT requerido, constante no n.º 1 do art. 8.º do CIMT.
42. Impendendo sobre o próprio sujeito passivo, a iniciativa de nos termos e prazos previstos no n.º 1 e 3 do artigo 19.º, do artigo 21.º, do artigo 22.º *in fine*, do artigo 23.º e n.º 3 do artigo 36.º, todos do CIMT (“...30 dias contados da assinatura do respetivo auto ou da sentença que homologar a transação”), entregar a declaração da Mod.1 de IMT, obrigação essa que o Requerente aliás cumpriu.
43. Contudo, tratando-se de uma isenção condicionada pela efetiva alienação dos imóveis no prazo de cinco anos, nos termos do n.º 6 do art. 11.º do CIMT, que nos imóveis em questão, não veio a verificar-se, optou o Requerente por solicitar a liquidação adicional de IMT, interpondo posteriormente o pedido de revisão oficiosa, visando a revisão das supracitadas liquidações adicionais de IMT, apontando-lhe eventuais ilegalidades, e pugnando pela sua anulação e consequente emissão de umas novas liquidações isentas, por entender darem-se por verificados os requisitos de que depende o benefício fiscal de IMT em sede do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.
44. Tendo em conta as circunstâncias retro aduzidas, a questão que se colocou e que caberia apreciar, foi a de aquilatar se a isenção de IMT ínsita no dispositivo legal sopesado, pode ser concedida:
 - a) Após a ocorrência do ato translativo dos prédios em causa, e
 - b) Sucedendo a uma isenção sob condição resolutiva, *in casu*, a isenção de 5 anos prevista no n.º 1 do artigo 8.º do CIMT (cfr. art. 11.º n.º 6 do CIMT), bem como a uma liquidação legalmente emitida.
45. Não se afigurando correta a redundância da situação tributária concreta numa perspetiva de eventual admissibilidade de convolução de isenções, i.e., a substituição no procedimento de liquidação de uma isenção por outra, tal questão não será sequer de equacionar, porquanto nem a isenção de IMT em sede de CIRE foi requerida aquando da ocorrência do ato translativo dos prédios em causa, postulado por escritura pública, (estando apenas *ab initio* a ser requerida no momento), nem se verifica na presente data uma “coexistência” de um direito subjetivo a duas isenções aplicáveis ao mesmo facto tributário, nem quaisquer outras circunstâncias que, de algum modo, possam legitimar um direito superveniente à opção por parte da entidade interessada na isenção de IMT ora requerida.
46. O pedido, tem a intenção subjacente do Requerente numa “*cumulação aparente*” de isenções, no sentido da tributação de um determinado facto gerador de imposto, ser impedida sucessivamente por força da aplicação de duas isenções distintas, i.e, após a perda de uma primeira isenção, (e pertinente será ter presente que a isenção prevista no artigo 8.º está legalmente delimitada a sua vigência, sujeita assim a uma condição resolutiva, caso não haja alienação do prédio no prazo de cinco anos a contar da data da sua aquisição), ainda assim seria admissível a aplicação de um outro benefício.
47. 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*”.

48. 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).
49. Tendo em alternativa o Requerente optado, conforme o fez, no momento que antecedeu o ato translativo dos bens, por invocar e assim beneficiar de uma isenção fundamentada em sentido diverso, nos termos do n.º 1 do art. 8.º do CIMT (o que efetivamente sucedeu), por forma a impedir a tributação, pelo que não existe aqui nenhum "erro imputável aos serviços".
50. Face a uma factualidade, que em tese até poderia ser enquadrável em ambas as previsões normativas das isenções aqui dirimidas, não há que se 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.
51. Em suma, o direito subjetivo ao benefício fiscal requerido, que em abstrato poderia ver constituído, pereceu à data do ato translativo do imóvel, tanto mais que o Requerente, nem sequer o fez valer em tempo oportuno, perante a entidade competente para o seu reconhecimento, no caso a Administração Tributária.
52. Concluímos assim, que:
- a) não há qualquer erro imputável à AT no que respeita à liquidação em apreço, nem qualquer ilegalidade;
 - b) o imposto foi devidamente pago, desde logo porque lhe foi reconhecida a isenção do artigo 8.º do CIMT, no ato translativo do imóvel, tendo aliás a liquidação sido fundamentada com esse mesmo motivo subjacente, conforme o próprio requereu *in rectius* ao abrigo dos termos e prazos previstos no n.º 1 e 3 do artigo 19.º, artigo 21.º e n.º 1 *in fine* do artigo 22.º, artigo 23.º e n.º 3 do artigo 36.º do CIMT;
 - c) vir agora invocar uma isenção distinta de IMT para impedir uma tributação futura, quando *ab initio* teve a oportunidade de a requerer e não o fez, leva ao entendimento que o Requerente renunciou ao direito de isenção que ora peticiona, e cuja aplicação ficou subsequentemente prejudicada;
 - d) *in brevis*, perante uma factualidade enquadrável em ambas as previsões normativas suprarreferidas, não se nos afigura aceitável qualquer tipo de aplicação cumulativa ou sucessiva de benefícios fiscais ou convolação de benefícios;
 - e) 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;
 - f) não tendo sido exercido o direito subjetivo à isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, à data do ato translativo do imóvel ou nos prazos legalmente previstos na lei, não poderá agora invocar existência de erro imputável aos serviços;
 - g) em súmula, não subjazendo qualquer erro imputável à Administração no que respeita às liquidações de IMT em causa, carecem de motivos para que a mesma seja revista.

Nestes termos,

53. Aqui chegados e considerando o início da contagem dos prazos legais, a data da primeira declaração, forçosamente se terá de trazer à colação a intempestividade do presente pedido, visto que:

- O pedido sob exame comporta igualmente uma questão de direito e não um mero erro material, a qual, nos termos por nós dirimidos, não cabe, para efeitos da norma, no conceito de "erro imputável ao serviço", ademais quando estamos diante de uma liquidação promovida pelo contribuinte, consubstanciada na apresentação da Declaração Modelo 1, para efeitos de liquidação de IMT e IS e conforme refere o art.º 19.º do CIMT, a liquidação é sempre de iniciativa dos interessados.
- Não é admissível considerar erro "imputável aos serviços" a aplicação ao caso subjudice, do normativo previsto no artº 8º do CIMT, e não a do artº 270º nº 2 do CIRE. A liquidação de IMT, apesar de conhecida do Requerente, não foi objeto de contestação durante cinco anos. Mesmo tendo sido promovida a liquidação adicional de IMT, o contribuinte veio a contestar tal liquidação adicional, já haviam sido ultrapassados os prazos legais.
- De salientar que as liquidações adicionais ocorreram entre 15 de maio de 2019 e 17 de outubro de 2019 (após o decurso de cinco anos de ter adquirido os imóveis, conforme dispõem os artºs 8º nº 1 e 2 e 11º nº 6 do CIMT) e a presente revisão do ato tributário deu entrada nos Serviços da AT em 12.09.2022.
- O n.º 1 do art.º 78.º da LGT prevê que o pedido de revisão oficiosa seja efetuada por iniciativa do contribuinte respeitando, claro está, o prazo de interposição de reclamação administrativa de um ato de liquidação - i.e. a reclamação graciosa;
- O prazo legal da Reclamação Graciosa, para contestar uma liquidação adicional está previsto no artº 70º do CPPT, ou seja, 120 dias contados a partir dos factos previstos no nº 1 do artº 102º CPPT.

Porquanto,

54. Somos de parecer que fica desta forma demonstrada a integral "suficiência" da fundamentação por intempestividade, nos precisos termos exigidos pelo artigo 78º da Lei Geral Tributária e conforme pedido nos termos do art.º 37.º CPPT.

– despacho junto ao PPA como Documento 1, cujo teor se considera integralmente reproduzido.

N. Em 16-01-2022, o Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral.

IV.2. Factos Não Provados

Com relevância para a decisão da causa, não ficaram provados os seguintes factos:

A. A informação prestada e os elementos oferecidos pelo Requerente à AT em 2019, aquando da caducidade da isenção fiscal prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, foram determinantes / essenciais para a emissão das Liquidações Contestadas.

- B. Em 2014, no momento em que os prédios com os artigos matriciais U-... e R-...-J foram adquiridos pelo Requerente a pessoas singulares no âmbito de processos de insolvência (em 16-06-2014 e 30-04-2014, respetivamente), os mesmos prédios integravam o “património empresarial” de pessoas singulares que atuavam na qualidade de comerciantes, ou eram utilizadas para a atividade de comerciante em nome individual.
- C. O prédio urbano com o artigo matricial U-..., sito na zona industrial da ..., foi adquirido pelo Requerente em 06-10-2014, através de dação em cumprimento, no âmbito de um plano de insolvência, de pagamentos, ou de recuperação.

IV.3. Fundamentação da matéria de facto

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

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral 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 conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

No caso *sub judice*, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se nos documentos juntos aos autos pelas Partes, incluindo os constantes no processo administrativo, bem como o acordo das Partes, expresso ou por falta de impugnação, quanto aos respetivos factos alegados.

Relativamente ao facto dado como não provado elencado com a letra A, cumpre notar que, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabia à Requerida alegar e provar que (i) a ilegalidade das Liquidações Contestadas (por violação do artigo 270.º do CIRE) teve origem na informação prestada ou nos elementos oferecidos pelo Requerente (aquando da caducidade da isenção

fiscal prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT), e que (ii) tal informação / elementos foram determinantes / essenciais para a emissão das Liquidações Contestadas sem consideração da isenção fiscal constante do artigo 270.º do CIRE. Como melhor explicitado *infra*, ambos estes factos são necessários para atribuir / imputar ao Requerente o erro nos pressupostos de direito de que padecem as Liquidações Contestadas.

Os factos dados como não provados com as letras B e C dizem respeito aos pressupostos de aplicação do benefício fiscal do artigo 270.º do CIRE. O ónus da prova quanto aos pressupostos de benefícios fiscais recai sobre o sujeito passivo beneficiário, nos termos do artigo 14.º, n.º 2, do EBF (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-05-2023, processo n.º 01071/20.9BELRA). Ora, o Requerente não alegou nem provou, como lhe competia, que, à data das respetivas aquisições, os prédios com os artigos matriciais U-... e R-...-J integravam um “património empresarial” de pessoas singulares que atuavam na qualidade de comerciantes, ou que os mesmos prédios eram utilizados para a atividade de comerciante em nome individual (para efeitos do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE), nem que o prédio com o artigo matricial U-... foi adquirido no âmbito de um plano de insolvência, de pagamentos, ou de recuperação (para efeitos do artigo 270.º, n.º 1, alínea c), do CIRE).

No PPA, depois de analisar jurisprudência relativa à interpretação do artigo 270.º do CIRE, o Requerente limitou-se a concluir que *“resulta evidente que as operações de aquisição dos imóveis sub judice são subsumíveis no âmbito do benefício fiscal em IMT consagrado no artigo 270.º do CIRE”*. A Requerida contestou esta conclusão. Temos que, neste ponto, assiste razão à Requerida, e que o Requerente não cumpriu o ónus que lhe competia relativamente aos pressupostos de aplicação da isenção constante do artigo 270.º do CIRE com referência aos prédios com os artigos matriciais U-..., R-...-J e U-... (que, em conjunto, deram origem ao pagamento de IMT no montante de € 40.148,10).

V. Matéria de Direito

V.1. Legislação relevante

Isenção de IMT pela aquisição de imóveis por instituições de crédito efetuadas em processo de falência ou insolvência – artigo 8.º do Código do IMT

No artigo 8.º do Código do IMT, na redação dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (em vigor no ano de 2014), pode ler-se:

Artigo 8.º

Isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito

1 - São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

2 - A isenção prevista no número anterior é ainda aplicável às aquisições de imóveis por entidades nele referidas, desde que a entrega dos imóveis se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos ou fianças prestadas, nos termos seguintes:

a) Nas aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas destes exclusivamente destinados a habitação, que derivem de actos de dação em cumprimento;

b) Nas aquisições de prédios ou de fracções autónomas destes não abrangidos no número anterior, que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que tenha decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento e não existam relações especiais entre credor e devedor, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC.

3 - No caso de serem adquirentes sociedades directa ou indirectamente dominadas pelas instituições de crédito, só há lugar à isenção quando as aquisições resultem da cessão do crédito ou da fiança efectuadas pelas mesmas instituições àquelas sociedades comerciais

e desde que estas sociedades sejam qualificadas como instituições de crédito ou como sociedades financeiras.

A isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT tem carácter provisório, por força do artigo 11.º, n.º 6, do Código do IMT: *“Deixarão de beneficiar de isenção as aquisições a que se refere o artigo 8.º, se os prédios não forem alienados no prazo de cinco anos a contar da data da aquisição.”*

Isenção de IMT pela transmissão de imóveis integradas em plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação - artigo 270.º do CIRE

No artigo 270.º do CIRE, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (em vigor no ano de 2014), pode ler-se o seguinte:

Artigo 270.º

Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

1 - Estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

- a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;
- b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;
- c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

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.

Estas isenções têm também carácter automático, não dependendo de qualquer ato administrativo de reconhecimento da AT, ou de qualquer outra entidade pública (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-03-2018, processo n.º 01044/17; Decisão Arbitral de 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T). O objetivo do legislador com a concessão destas isenções foi *“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 perturbador, dando «um bónus» a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente”* (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25-10-2018, processo n.º 0210/17).

Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

O artigo 5.º do EBF prevê que:

Artigo 5.º

Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento

1 - Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento.

2 - O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário.

Mais resulta do artigo 12.º do EBF:

Artigo 12.º

Constituição do direito aos benefícios fiscais

O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo.

Reconhecimento de isenções de IMT – artigo 10.º do Código do IMT

No artigo 10.º do Código do IMT (na redação em vigor em 2014), com relevo para os autos, pode ler-se:

Artigo 10.º

Reconhecimento das isenções

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

2 - O pedido a que se refere o n.º 1 deve, quando for caso disso, conter a identificação e descrição dos bens, bem como o fim a que se destinam, e ser acompanhado dos documentos para demonstrar os pressupostos da isenção (...).

(...)

6 - São de reconhecimento prévio, por despacho do Ministro das Finanças sobre informação e parecer da Direcção-Geral dos Impostos, as seguintes isenções:

(...)

b) As previstas na alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º desde que o valor que serviria de base a liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.ª do artigo 12.º,

exceda o montante referido no artigo 9.º, bem como as previstas na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º;

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

(...)

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:

a) As previstas nas alíneas a) e c) do artigo 6.º, no artigo 7.º e na alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º, desde que o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.ª do artigo 12.º, não exceda o montante referido no artigo 9.º;

(...)

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

10 - Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, para as situações aí previstas, o requerente pode obter a suspensão do pagamento do imposto nos casos em que a dação em cumprimento tenha sido efectuada por devedor pessoa singular, desde que entregue o requerimento a solicitar a respectiva isenção devidamente instruído conjuntamente com a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º.

11 - A emissão da declaração de isenção a que se refere o número anterior compete ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º.

12 - Se a isenção a que se refere o n.º 10 não vier a ser objecto de reconhecimento, ao imposto devido são acrescidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da lei geral tributária, pelo prazo máximo de 180 dias.

A isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT tem carácter automático, não dependendo de qualquer ato administrativo de reconhecimento da AT (Cf. Decisão Arbitral de 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T).

Pedido de revisão oficiosa – artigo 78.º da LGT

Dispõe o artigo 78.º da LGT o seguinte:

Artigo 78.º

Revisão dos actos tributários

1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - *(Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)*

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e

desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.

V.2. Das questões *decidendas*

O Requerente peticiona, nos presentes autos, (1) a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de rejeição liminar e indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferidos no procedimento n.º ...2022..., de 03-10-2022, e no procedimento autónomo n.º...-PA/DJT/2022, de 24-11-2023 (objeto imediato do PPA), (2) a declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de IMT subjacentes a tais atos, as Liquidações Contestadas, com o montante total de € 75.313,11 (objeto mediato do PPA), e (3) a restituição do valor do IMT indevidamente pago pelo Requerente (€ 75.313,11), acrescido de juros indemnizatórios.

Constitui jurisprudência reiterada do Douto Supremo Tribunal Administrativo que, no contencioso de mera legalidade (como é o caso do processo arbitral), “*o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori*” (cfr. Acórdão de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT).

O princípio da proibição da fundamentação *a posteriori* havia já sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo anteriormente, nos Acórdãos de 22-03-2018, processo n.º 0208/17; 06-07-2016, processo n.º 01436/15; 15-05-2013, processo n.º 01429/12; entre outros. O mesmo princípio encontra-se refletido na jurisprudência arbitral, conforme resulta das Decisões Arbitrais de 02-02-2015, processo n.º 628/2014-T; 11-01-2021, processo n.º 411/2020-T; 21-

01-2021, processo n.º 865/2019-T; 25-01-2021, processo n.º 851/2019-T; 07-09-2021, processo n.º 646/2020-T; 21-02-2022, processo n.º 440/2021-T; 26-07-2022, processo n.º 587/2021-T; 09-02-2023, processo n.º 610/2022-T; 29-05-2023, processo n.º 762/2022-T.

In casu, o princípio da proibição da fundamentação *a posteriori* impede o Tribunal Arbitral de apreciar a legalidade dos atos de rejeição liminar e indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferidos no procedimento n.º ...2022..., de 03-10-2022, e no procedimento autónomo n.º ...-PA/DJT/2022, de 24-11-2023, com referência à fundamentação que consta da Resposta da AT ao PPA apresentado pela Requerente, que não conste também dos referidos atos de rejeição liminar e indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Face à posição assumida pelas Partes, vertida nas respetivas peças processuais, cabe ao Tribunal Arbitral apreciar e decidir sobre as seguintes questões:

- Da exceção de caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), por intempestividade do pedido de revisão oficiosa;
- Da ilegalidade das Liquidações Contestadas, por violação do artigo 270.º do CIRE;
- Do reembolso do valor de IMT pago com referência às Liquidações Contestadas, acrescido de juros indemnizatórios.

V.3. Da exceção de caducidade do direito de ação (impugnação arbitral), por intempestividade do pedido de revisão oficiosa

Na Resposta da AT ao PPA apresentado pelo Requerente contra as Liquidações Contestadas, a AT invoca a caducidade do direito de ação (exceção perentória), por intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente em 12-09-2022.

Posição da AT no ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa

No caso *sub judice*, não ocorreu um “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Em primeiro lugar, o “*erro imputável aos serviços*” tem de estar diretamente relacionado com a atividade operacional da AT (o erro de facto, operacional ou material),

encontrando-se excluído o erro de direito: o procedimento de revisão oficiosa não engloba juízos de legalidade relativamente a liquidações de imposto. No caso *sub judice*, o pedido de revisão oficiosa refere-se a uma questão de direito, que não cabe no conceito de “*erro imputável aos serviços*”.

Em segundo lugar, o Requerente não invocou expressamente a aplicação da isenção constante do artigo 270.º do CIRE, e o legislador não pretendeu incumbir a AT com a tarefa de proceder à verificação de todos os vícios dos atos de liquidação a pedido do contribuinte, se na origem dos vícios haja um manifesto contributo do contribuinte para a promoção dos atos de liquidação a rever. *In casu*, as Liquidações Contestadas tiveram por base declarações do contribuinte, e o alegado erro de que padecem (i.e., a alegada violação do artigo 270.º do CIRE) resulta da informação prestada pelo contribuinte.

Não tendo ocorrido “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, o pedido de revisão oficiosa contra as Liquidações Contestadas deveria ter sido apresentado no prazo aplicável à reclamação graciosa, ou seja, 120 dias (ao abrigo do disposto no artigo 70.º, n.º 4, e 102.º, n.º 1, alínea f), do CPPT). Não tendo o Requerente apresentado o pedido de revisão oficiosa neste prazo de 120 dias, o mesmo é intempestivo.

Posição do Requerente

Aquando da caducidade da isenção de IMT prevista no artigo 8.º do Código do IMT, a AT dispunha dos elementos necessários para concluir pela aplicação da isenção do artigo 270.º do CIRE. Aliás, os pressupostos de aplicação de ambas as isenções são semelhantes, diferindo apenas quanto à qualidade do sujeito passivo adquirente. Acresce que, no momento em que a isenção de IMT prevista no artigo 8.º do Código do IMT caducou, a AT não podia deixar de apurar se os pressupostos de aplicação do artigo 270.º do CIRE se encontravam verificados, e de concluir pela aplicação da isenção nele contida às aquisições imobiliárias em apreço.

Apreciação do Tribunal Arbitral

Estabelece o n.º 1 do artigo 78.º da LGT que: *“A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”*.

É jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo que aos contribuintes assiste a faculdade de pedir a revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação dentro do prazo em que a AT a poderia efetuar (i.e., quatro anos após a liquidação), ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, desde que com fundamento em “erro imputável aos serviços” (Cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11-05-2005, processo n.º 319/05; de 22-03-2011, processo n.º 01009/10; de 08-09-2021, processo n.º 0870/15.8BEBRG; de 07-04-2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG; de 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL).

Observou o Douto Tribunal que, face aos princípios da justiça, igualdade, imparcialidade e boa-fé (expressamente estatuídos no artigo 266.º, n.º 2, da CRP), *“não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados”* (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20-03-2002, processo n.º 26.580), e que *“impende sobre a Administração Tributária o dever de concretizar a revisão de atos tributários, a favor do contribuinte, quando detetar uma situação de erro na liquidação que tenha conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido face à lei”* (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-04-2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG).

Não havendo dúvida de que a ocorrência de um *“erro imputável aos serviços”* é condição essencial da aplicação do prazo de quatro anos referido no n.º 1 do artigo 78.º da LGT (Cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 07-04-2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG; de 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL), interessa atentar à interpretação do conceito de “erro imputável aos serviços” para efeitos do preceito em causa.

A este propósito, cumpre notar, em primeiro lugar, que não é controvertido que este conceito abrange não só o simples lapso, erro material ou de facto, mas também o erro de direito

atribuível aos serviços (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-03-2011, processo n.º 1009/10). Neste contexto, interessa lembrar os conceitos de “*erro sobre os pressupostos de facto*” e de “*erro sobre os pressupostos de direito*”:

(i) “*ocorre o vício de erro sobre os pressupostos de facto quando houver uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto para a prática do ato, como acontece, por exemplo, quando está erradamente quantificada a matéria tributável ou se dá como existente um facto tributário que não existiu*”;

(ii) “*ocorrerá erro sobre os pressupostos de direito sempre que na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva, as que fixam taxas ou as que conferem isenções ou outros benefícios fiscais ou as que determinam a matéria tributável*” (Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 6.ª Edição 2011, Áreas Editora, anotação ao artigo 99º, págs. 115-116).

Em segundo lugar, sublinhe-se que não é controvertido o entendimento segundo a qual, independentemente da prova da culpa de qualquer colaborador da AT, qualquer ilegalidade que afete uma liquidação emitida pela AT que não resulte de uma atuação do sujeito passivo é imputável / atribuível à AT (Cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 22-03-2011, processo n.º 01009/10; 14-03-2012, processo n.º 01007/11; 19-11-2014, processo n.º 0886/14; 07-04-2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG; 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL). Para efeitos de determinar se uma liquidação emitida pela AT é ilegal em virtude da atuação do sujeito passivo, o Douto Supremo Tribunal Administrativo releva o facto de a liquidação emitida pela AT ter tido por base uma informação, declaração ou intervenção do sujeito passivo (Cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 19-11-2014, processo n.º 0886/14; 20-05-2020, processo n.º 0244/18.9BALSBS; 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL). No Acórdão do de 19-11-2014, processo n.º 0886/14, pode ler-se o seguinte:

“existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços,

pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração”. (sublinhado nosso)

Cabe distinguir, em terceiro lugar, os casos em que (1) a liquidação ilegal é emitida com base numa declaração do sujeito passivo (a ilegalidade da liquidação não é automaticamente imputável ao sujeito passivo), dos casos em que (2) a ilegalidade que afeta a liquidação decorre da atuação do sujeito passivo, ou seja, de (i) informação prestada pelo sujeito passivo, (ii) declaração submetida pelo sujeito passivo, ou (iii) outra intervenção do sujeito passivo (a ilegalidade da liquidação é efetivamente imputável ao sujeito passivo).

Por outras palavras: para se concluir que uma liquidação emitida pela AT é ilegal em virtude da atuação do sujeito passivo, é necessário que a ilegalidade da liquidação (erro nos pressupostos de facto e/ou erro de direito) tenha na origem numa informação, declaração ou intervenção do sujeito passivo, não bastando que a liquidação seja emitida pela AT com base numa declaração de imposto submetida pelo sujeito passivo. Neste sentido, pode ler-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-04-2022, processo n.º 02031/16.0BEBRG, o seguinte:

“não pode bastar para atribuir o erro à atuação do sujeito passivo, entre o mais, a existência de uma declaração apresentada ou a prestação de uma informação, por este, aos serviços da AT, porquanto se tratam de comportamentos a que está, legalmente, vinculado, sendo imprescindível avaliar, ainda, o grau de determinabilidade e/ou essencialidade do conteúdo de tal conduta/elementos, no sentido da posição final, errónea, traduzida no ato tributário praticado (e a rever).” (sublinhado nosso)

O mesmo entendimento foi adotado pelo Supremo Tribunal Administrativo em 21-04-2022, no Acórdão lavrado no processo n.º 02030/16.1BEBRG. Retira-se desta jurisprudência que, para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, não tendo o erro nos pressupostos de facto e/ou de direito que afeta uma liquidação origem na atuação do sujeito passivo, ou dos elementos ou

informação por ele prestados, tal erro não poderá ser imputável ao sujeito passivo (ainda que a liquidação tenha sido emitida na sequência de uma declaração de imposto submetida pelo sujeito passivo), sendo, ao invés, imputável à AT.

Em quarto e último lugar, é importante salientar que, relativamente à interpretação do conceito de “*erro imputável aos serviços*” (para efeitos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT) com referência a liquidações de IMT emitidas na sequência de declarações de imposto submetidas pelos sujeitos passivos, a jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Arbitrais diverge quanto está em causa (1) um benefício fiscal dependente de reconhecimento, ou seja, um benefício condicionado à iniciativa dos interessados mediante requerimento (e à prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei) (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08-06-2022, processo n.º 0174/19.7BEPDL), ou (2) um benefício fiscal automático, que resulta direta e imediatamente da lei, relativamente ao qual não pode a AT deixar de apreciar a respetiva subsistência previamente à liquidação oficiosa que cumpra efetuar (Cf. Decisões Arbitrais de 16-07-2018, processo n.º 20/2018-T; 25-10-2021, processo n.º 363/2021-T; 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T; 15-03-2023, processo n.º 586/2022). Tal como referido no Decisão Arbitral proferida no processo n.º 71/2022-T, de 19-10-2022, uma isenção automática de IMT deve ser considerada e aplicada pela AT, mesmo quando o sujeito passivo não a requereu expressamente, desde que os respetivos requisitos se encontrem verificados.

Ainda a propósito da relevância da distinção entre benefícios fiscais automáticos e benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, o Tribunal Arbitral constituído no processo n.º 20/2018-T entendeu o seguinte:

“Estando em causa um benefício que emerge automaticamente da lei e cujo direito se reporta à data da verificação dos respetivos pressupostos, a administração não poderá deixar de apreciar a subsistência dessa isenção previamente à liquidação oficiosa que haja novamente de efetuar, porquanto a sua verificação positiva impede que o facto tributário readquiria a sua força obrigatória, razão pela qual a reposição do regime regra de tributação fica dependente não apenas da extinção do benefício fiscal

condicionado pela revenda do imóvel, mas também pela inexistência de qualquer outra situação de isenção cuja verificação e declaração a lei imponha que a administração verifique e declare em momento prévio à liquidação do imposto que seja de efetuar.”
(Cf. Decisão Arbitral de 16-07-2018).

Este entendimento coaduna-se com o disposto no artigo 10.º, n.º 8, do Código do IMT com referência a benefícios fiscais de reconhecimento automático, cuja verificação compete à AT.

Especificamente quanto à aplicação do artigo 270.º do CIRE após a caducidade da isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT, pode ler-se na Decisão Arbitral de 25-10-2021, processo n.º 363/2021-T:

“estando em causa um benefício (artigo 270.º, n.º 2 do CIRE) que resulta direta e automaticamente da lei e cujo direito se reporta à data da verificação dos respetivos pressupostos, a AT não poderá deixar de, previamente à liquidação, apurar se ocorrem os requisitos da isenção, pois, em caso afirmativo, o facto tributário não readquire força obrigatória. A reposição do regime regra fica condicionada pela ausência de revenda dos imóveis, como também, pela inexistência de qualquer outra situação de isenção cuja verificação e declaração a lei imponha que a administração perscrute em momento anterior à liquidação que pretende praticar.”

O mesmo entendimento consta da Decisão Arbitral de 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T. Na Decisão Arbitral de 15-03-2023, processo n.º 586/2022, o Tribunal Arbitral concluiu que a AT *“deveria ter verificado a existência de isenção antes da liquidação de IMT, porquanto a AT ao efetuar a liquidação de IMT, ignorando a existência da isenção, comete um erro subsumível a erro imputável aos serviços nos termos do n.º 1 do artigo 78 da LGT, aplicando-se assim o prazo de 4 anos.”*

Revertendo para o caso *sub judice*: em 2019, aquando da caducidade da isenção do artigo 8.º do Código do IMT, e após comunicação do Requerente para o efeito, a AT emitiu liquidações de IMT relativamente a vários imóveis adquiridos pelo Requerente em 2014 no âmbito de

processos de insolvência e por dação em cumprimento, ignorando a isenção do artigo 270.º do CIRE (as Liquidações Contestadas).

Da jurisprudência analisada *supra* retira-se que, estando em causa o benefício fiscal (automático) constante do artigo 270.º do CIRE, a AT não podia ter deixado de verificar a ocorrência dos pressupostos de aplicação deste benefício (à data das aquisições imobiliárias) antes de emitir as Liquidações Contestadas. Até porque, tal como referido pelo Requerente, os pressupostos da isenção do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT são em tudo semelhantes aos da isenção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE: ambas as isenções aplicam-se a aquisições de bem imóveis no âmbito de processos de insolvência. Acresce que não podia a AT ignorar – após a caducidade da isenção prevista no artigo 8.º do Código do IMT – que (1) o Requerente adquiriu vários imóveis no âmbito de processos de insolvência, ou através de dação em cumprimento, e que (2) o artigo 270.º do CIRE concedia um benefício fiscal a aquisições de imóveis no âmbito de processos de insolvência, ou através de dação em cumprimento. Na verdade, se a AT entendesse não ter em sua posse toda informação necessária para aplicar a isenção do artigo 270.º do CIRE, poderia sempre solicitar a colaboração do Requerente para prestar esclarecimentos adicionais ou elementos de prova considerados necessários pela AT. Não o fez.

Da jurisprudência *supra* também se retira que é de rejeitar o argumento da AT segundo o qual as Liquidações Contestadas não sofrem de “*erro imputável aos serviços*” porquanto foram emitidas com base em declarações do contribuinte. Na verdade, se o erro de direito que alegadamente afeta as Liquidações Contestadas (violação do artigo 270.º do CIRE) não decorrer de informação, declaração ou outra atuação do Requerente, tal erro é subsumível a “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Ora, tal como referido *supra*, a AT não logrou demonstrar (1) que a informação prestada e os elementos oferecidos pelo Requerente em 2019, aquando da caducidade da isenção fiscal prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT, foram determinantes / essenciais para a emissão das Liquidações Contestadas, ou (2) em que medida as declarações submetidas pelo Requerente contrariaram a informação já na posse da AT, i.e., de que as aquisições mobiliárias em causa foram efetuadas no âmbito de processos de insolvência, ou por dação em cumprimento.

Nestes termos, se se concluir que os pressupostos da isenção do artigo 270.º do CIRE se encontravam efetivamente reunidos à data das aquisições imobiliárias relevantes, conclui-se que (1) as Liquidações Contestadas são ilegais, por violação do artigo 270.º do CIRE (erro nos pressupostos de direito); (2) tal ilegalidade deriva de um erro subsumível a “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT; (3) o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente em 12-09-2022 é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de quatro anos estabelecido no artigo 78.º, n.º 1, da LGT (as Liquidações Contestadas foram emitidas entre 15-05-2019 e 17-10-2019); (4) os atos de rejeição liminar e indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferidos no procedimento n.º ...2022..., de 03-10-2022, e no procedimento autónomo n.º ...-PA/DJT/2022, de 24-11-2023, são ilegais; e (5) improcede a exceção de caducidade do direito à ação (impugnação arbitral).

Como se verá *infra*, apenas parte das Liquidações Contestadas são ilegais.

V.4. Da ilegalidade das Liquidações Contestadas, por violação do artigo 270.º do CIRE

O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e anulação das Liquidações Contestadas, no montante de € 75.313,11, por as aquisições imobiliárias a que as mesmas dizem respeito se encontrarem isentas de imposto ao abrigo do artigo 270.º do CIRE.

Posição do Requerente

A opção do Requerente pela isenção do artigo 8.º do Código do IMT aquando da aquisição dos imóveis em causa (em 2014), não resulta na renúncia ou preclusão do direito a beneficiar da isenção contida no artigo 270.º do CIRE. Não havendo dúvida de que os pressupostos desta isenção se encontravam verificados aquando das referidas aquisições imobiliárias, não há dúvida de que as Liquidações Contestadas são ilegais, por violação do artigo 270.º do CIRE.

Posição da Requerida

O Requerente não comunicou a aplicação do artigo 270.º do CIRE por ocasião dos atos translativos referentes aos imóveis em apreço, não se tendo constituído o direito à isenção prevista neste artigo, ou tendo o Requerente renunciado à mesma. Acresce que a lei não permite a aplicação cumulativa ou sucessiva de benefícios fiscais, ou a “convolação” de benefícios fiscais (i.e., substituição no procedimento de liquidação de um benefício fiscal por outro), pelo que o usufruto de uma isenção no momento em que ocorre a obrigação tributária invalida (por inutilidade) a aplicação de uma outra isenção posteriormente.

Apreciação do Tribunal Arbitral

Não existe princípio ou disposição legal que impeça a cumulação de isenções fiscais, ou a produção de efeitos de isenções fiscais em momentos sucessivos da vida de um imposto, ou a “convolação” de isenções fiscais (i.e., a substituição no procedimento de liquidação de uma isenção por outra) (Cf. Decisões Arbitrais de 25-10-2021, processo n.º 363/2021-T; 18-02-2022, processo n.º 181/2021-T; 25-01-2023, processo n.º 318/2022-T; 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T; 15-03-2023, processo n.º 586/2022).

A caducidade da isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT não extingue nem preclui a produção de efeitos da isenção constante do artigo 270.º do CIRE, desde que os pressupostos de aplicação desta última isenção se encontrem verificados no momento da aquisição imobiliária (Cf. Decisões Arbitrais de 25-01-2023, processo n.º 318/2022-T; 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T; 15-03-2023, processo n.º 586/2022).

Assim sendo, encontrando-se verificados, à data de aquisição dos imóveis aqui elencados, os pressupostos previstos para a isenção constante do artigo 270.º do CIRE, pode o Requerente beneficiar desta isenção, não obstante ter já usufruído da isenção constante do artigo 8.º, n.º 1, do Código do IMT.

Tal como referido *supra*, cabia à AT verificar se os pressupostos do artigo 270.º do CIRE se encontravam verificados (em 2014) antes de emitir as Liquidações Contestadas (em 2019).

Relativamente à questão de saber se os pressupostos de aplicação da isenção prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE se encontravam reunidos relativamente aos prédios com os artigos matriciais U-... e R-...-J (adquiridos pelo Requerente a pessoas singulares no âmbito de processos de insolvência em 16-06-2014 e 30-04-2014, respetivamente), cumpre referir o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo e dos Tribunais Arbitrais:

(1) A isenção contida no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE apenas se aplica a bens imóveis que integram um património empresarial (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-07-2013, processo n.º 0765/13; Decisão Arbitral de 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T);

(2) A isenção contida no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE aplica-se a pessoas singulares que exercem uma atividade comercial/empresarial e que se encontram enquadrados para efeitos fiscais no grupo dos rendimentos empresariais (categoria B do IRS), desde que (a) as dívidas que deram origem à insolvência tenham origem ou relação com aquela atividade, e (b) os bens que constituem a massa insolvente se encontrem afetos e com relação com aquela atividade (património empresarial) e/ou adstritos ao pagamento de tais dívidas empresariais (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-11-2017, processo n.º 0707/17);

(3) A isenção contida no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação pertencente a pessoa singular (Cf. Decisão Arbitral de 09-02-2023, processo n.º 427/2022-T).

In casu, relativamente aos prédios com os artigos matriciais U-... e R-...-J (adquiridos pelo Requerente a pessoas singulares no âmbito de processos de insolvência), o Requerente não alegou nem demonstrou que, à data da respetiva aquisição, os mesmos integravam o “património empresarial” de pessoas singulares que atuavam na qualidade de comerciantes, ou eram utilizadas para a atividade de comerciante em nome individual. Conclui-se, assim, que a aquisição destes prédios não se encontrava isenta de IMT ao abrigo do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE, e que as respetivas liquidações emitidas em 2019 não são ilegais, devendo manter-se na ordem jurídica.

À mesma conclusão chega o Tribunal Arbitral relativamente à liquidação de IMT referente ao prédio com o artigo matricial U-..., adquirido pelo Requerente através de dação em cumprimento, visto que o Requerente não alegou nem provou que esta aquisição ocorreu no âmbito de um plano de insolvência, de pagamentos, ou de recuperação, tal como exigido pelo artigo 270.º, n.º 1, alínea c), do CIRE.

Em relação aos restantes imóveis, os mesmos foram adquiridos pelo Requerente a uma empresa no âmbito de um processo de insolvência, não havendo dúvida de que se encontravam preenchidos os pressupostos da isenção constante do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE em relação aos mesmos. Não há também dúvida de que a AT, ao efetuar a liquidação de IMT relativamente a estes prédios, ignorando a existência da referida isenção, praticou um ato ilegal por violação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE.

Conclui-se, assim, que (1) as Liquidações Contestadas relativas aos prédios com os artigos matriciais U-..., R-...-J e U-..., no montante total de € 40.148,10, são de manter na ordem jurídica, e (2) as Liquidações Contestadas relativas aos prédios com os artigos matriciais U-...-AB, U-...-BN, U-...-BQ, U-...-BR, e U-...-BS, no montante total de € 35.165,01, são ilegais, por violação do artigo 270.º do CIRE.

Em consequência, o Tribunal Arbitral julga o PPA parcialmente procedente, determinando também que (i) a AT cometeu um erro subsumível a “*erro imputável aos serviços*” para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, (ii) o Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa tempestivamente, e (iii) improcede a exceção de caducidade do direito à ação (impugnação arbitral) suscitada pela Requerida.

V.V. Do reembolso do valor de IMT pago com referência às Liquidações Contestadas, acrescido de juros indemnizatórios

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial (ou impugnação arbitral), que houve “*erro imputável aos serviços*” de que resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Seguindo de perto a Decisão de 15-03-2023, processo n.º 586/2022, que versa sobre a ilegalidade de liquidações de IMT por violação do artigo 270.º do CIRE (em circunstâncias e com os fundamentos em tudo semelhantes ao caso *sub judice*), e considerando que está em causa um erro sobre os pressupostos de direito imputável aos serviços da AT, e que desse erro resultou o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, o Tribunal Arbitral julga procedente não só o pedido de restituição do montante de imposto indevidamente pago (€ 35.165,01), como também o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre este valor, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Quanto ao momento a partir do qual tais juros indemnizatório começam a contar, cumpre referir o Acórdão de 23-02-2023, proferido no processo n.º 01/22.8BALSBB, no qual o Supremo Tribunal Administrativo veio uniformizar a jurisprudência (e reafirmar a orientação jurisprudencial de que é expressão o Acórdão de 11-12-2019, lavrado no processo n.º 51/19.1BALSBB) relativamente à questão de saber qual o termo inicial da obrigação de juros indemnizatórios (quando ligado à existência do procedimento gracioso de revisão oficiosa):

“(...) pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr.art.º78, n.º.1, da L.G.T.) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do art.º.43, n.ºs.1 e 3, al.c), da L.G.T., mais não relevando o facto de a A. Fiscal o ter decidido, embora indeferindo, em período inferior a um ano”.

Desta jurisprudência resulta que, estando em causa um pedido de revisão oficiosa apresentado ao abrigo do artigo 78.º da LGT, como é o caso dos autos, os juros indemnizatórios começam a contar decorrido um ano após a apresentação do mesmo.

In casu, o Requerente deduziu o pedido de revisão oficiosa em 12-09-2022, pelo que os juros começam a contar em 13-09-2023, terminando na data da emissão da respetiva nota de crédito, de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 1, e n.º 3, alínea c), da LGT, e do artigo 61.º do CPPT.

VI. Decisão

De harmonia com o *supra* exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a. Julgar improcedente a exceção perentória arguida pela Requerida;**
- b. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais e anular as Liquidações Contestadas relativas aos prédios com os artigos matriciais U-...-AB, U-...-BN, U-...-BQ, U-...-BR, e U-...-BS, no montante total de € 35.165,01;**
- c. Condenar a AT na restituição ao Requerente do montante de € 35.165,01;**
- d. Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de € 35.165,01, desde 13-09-2023, até à data da emissão da respetiva nota de crédito.**

VII. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € **75.313,11**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea b), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, sendo € 1.304,78 da responsabilidade do Requerente, e € 1.143,22 da responsabilidade da Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de outubro de 2023

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha

Sérgio Santos Pereira

Adelaide Moura