

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
0174/19.7BEPDL	8 de junho de 2022	Aníbal Ferraz

DESCRITORES

Imposto municipal sobre transmissão onerosa de imóveis > Revisão oficiosa

SUMÁRIO

Não existem motivos (desde logo, de evolução legislativa) para deixar de continuar a entender da forma traduzida no acórdão, do STA, de 9 de janeiro de 2013 (01077/12), sobretudo, em casos, como o presente, onde a apresentação de uma declaração, pelo sujeito passivo, do imposto a liquidar, afasta, à partida, pela normalidade das situações típicas, a identificação/pressuposição de que o mesmo reúne condições para usufruir de um benefício fiscal, em cédula de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) [e de Imposto do Selo (IS)].

TEXTO INTEGRAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), com sede em Lisboa;

I.

A representação da Fazenda Pública (rFP) recorre de sentença, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Ponta Delgada, em 31 de dezembro de 2021, que julgou procedente impugnação judicial, apresentada, por Cooperativa Agrícola, CRL, ..., contra atos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo (IS), nos valores de, respetivamente, € 13.607,53 e € 1.674,77.

A recorrente (rte) produziu alegação e concluiu: «

A) O Tribunal a quo, ao determinar a convolação da reclamação graciosa intempestiva em procedimento de revisão dos atos tributários ao abrigo do poder-dever que impende sobre a Administração Tributária, salvo o devido respeito, incorreu em erro na interpretação e aplicação do Direito, devendo antes ter atendido ao facto de o n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, in fine, conter um fundamento para que esta convolação - e, conseqüentemente, a revisão - venha a ocorrer, e que se prende com a necessidade de existência de um erro imputável aos serviços;

B) Estabelece o n.º 1 do artigo 78.º da LGT que «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»;

C) O que significa que a revisão dos atos tributários pode ser efetuada (1) por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de 120 dias da reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade; e (2) 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, desde que o erro seja imputável aos serviços;

D) A sentença estabeleceu que (1) o prazo de 120 dias da reclamação graciosa (administrativa) foi largamente ultrapassado, pelo que não será possível fundamentar em qualquer ilegalidade o recurso à revisão oficiosa da iniciativa do sujeito passivo;

E) Pelo que a revisão oficiosa dos atos tributários apenas poderia ser realizada nos prazos indicados na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, (2) que se traduzem em quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, mas esta revisão dos atos administrativos tem de ter por base um erro imputável aos serviços, o que, evidentemente, não aconteceu no caso sub judicio;

F) Constata-se nos factos dados como provados sob as letras C, D e E que a impugnante adquiriu o prédio urbano através de escritura pública e preencheu a declaração Modelo 1 do IMT, tendo sido com base nesta declaração Modelo 1 do IMT que foram elaboradas as liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo (IS), que a impugnante pagou de seguida;

G) Nesse sentido, dispõe o Acórdão do STA n.º 01077/12, de 01/09/2013, que «A liquidação de IMT foi efectuada por iniciativa da Requerente, com base na declaração por ela apresentada para o efeito (cfr. arts. 19.º, n.º 1, e 21.º, n.º 1, do Código do IMT) e a Requerente só pagou o montante liquidado porque quis. Se, ulteriormente, seja porque não se verificou o facto tributário, seja porque o imposto, afinal, não fosse devido, a liquidação foi anulada, o certo é que não poderá afirmar-se que tenha havido erro imputável aos serviços da AT. O erro terá sido, isso sim, da própria Requerente, que apresentou a declaração com

base na qual a AT procedeu à liquidação do imposto.

Contrariamente ao que parece supor a Recorrente, quando alguém se apresenta nos serviços da AT a solicitar a liquidação de IMT em ordem à celebração de um negócio, a Administração não fica obrigada a uma exaustiva análise das circunstâncias factuais e das regras jurídicas a fim de averiguar se o imposto é ou não devido, bastando-se com um juízo de primeira aparência»;

H) Também o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), na decisão do processo n.º 414/2017-T trilhou o mesmo caminho, pois entendeu que «Revertendo essa interpretação para o caso concreto verifica-se que as liquidações de IMT objecto dos autos foram praticadas a partir da entrega das declarações modelo 1. Ou, dito de outro modo, com base na própria declaração do contribuinte.

Razão pela qual, não se preenche o requisito essencial à revisão, que o erro seja imputável aos serviços»;

I) Esta posição foi secundada e acolhida pelo Supremo Tribunal Administrativo em sede de apreciação (negativa) de Recurso para a Uniformização da Jurisprudência, no âmbito do Acórdão n.º 0244/18.9BALS, do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 05/20/2020, que dispõe que «Com efeito, da decisão recorrida deparamos-mos com uma liquidação de imposto, operada por iniciativa do Recorrente, com assento na submissão das declarações de Mod. 1 de IMT por ele preenchidas e submetidas por meios electrónicos, sem qualquer intervenção dos serviços.

Por seu turno, no Acórdão fundamento versa-se, uma liquidação da Verba 26 da Tabela Geral de Imposto do Selo no acto da Escritura Notarial de aumento de

capital social.

Neste aresto fundamento, surgiu um erro de direito na liquidação por aplicação de normas nacionais que violavam o direito comunitário, e, por assim ser e visto que a liquidação foi efectuada pelos serviços, considerou-se ser esse erro imputável administração tributária, por a errada aplicação da lei não decorrer de qualquer informação do contribuinte.

Já na decisão recorrida estamos perante liquidações de IMT que foram realizadas a partir das declarações modelo 1 preenchidas pelo ora Recorrente, por sua iniciativa e exclusiva responsabilidade, consistindo o facto tributário inscrito em tais declarações e que deu azo à emissão das liquidações impugnadas a “Aquisição do direito de propriedade plena sobre imóveis”.

Do que vem dito, é rigorosamente neste ponto que a situação de facto apreciada pelo Acórdão fundamento se distingue e afasta da matéria de facto provada do Acórdão recorrido, o que vale por dizer que inexistente e nem o Recorrente logrou demonstrar, a existência de qualquer erro imputável aos serviços na emissão das liquidações de IMT em causa» (...);

J) Também o processo CAAD n.º 617/2020-T se debruçou sobre problemática semelhante, sumariando a seguinte conclusão: «Sendo a liquidação de IMT emitida na sequência e com base nos 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, segunda parte, da LGT»;

K) Conforme o entendimento preconizado, o facto de ter sido a impugnante a causa e a origem da liquidação não lhe permite apontar a existência de erro imputável aos serviços, pelo que o Tribunal a quo não poderia considerar a

possibilidade de convolação da reclamação graciosa intempestiva em procedimento de revisão dos atos tributários, que redundaria num procedimento de revisão dos atos tributários igualmente intempestivo;

L) Além do mais, o procedimento de revisão oficiosa convolado - a ocorrer - culminaria na prática de um ato inútil por lhe faltar um elemento essencial (o erro imputável aos serviços), ferindo a mencionada revisão de intempestividade, pelo que, como ato inútil, está proibido por lei de ser praticado;

M) Concluindo-se que a convolação da reclamação graciosa intempestiva em procedimento de revisão administrativa, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, embora seja um poder-dever que impende sobre a Administração Tributária, apenas deverá ser atendido quando se encontrarem reunidas as condições para que exista a mencionada convolação, o que, in casu, se verifica não ocorrer.

Nestes termos, e nos mais de Direito que V. Exas., COLENDOS CONSELHEIROS, doutamente suprirão, deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença proferida pelo Tribunal a quo, sendo substituída por outra que determine a manutenção da decisão de intempestividade da reclamação graciosa e a sua não convolação em procedimento de revisão dos atos tributários intempestivo, e a condenação em custas da ora recorrida, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA! »

*

A recorrida (rda) formalizou contra-alegações, onde conclui: «

1.

Resulta das alegações do Recurso feitas pela Fazenda Pública a discordância com afirmação de que como a reclamação graciosa padecia de intempestividade e tinha como objetivo a anulação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas dos Imóveis (IMT) e do Imposto do Selo (IS).

2.

Segundo, o tribunal a quo e de acordo, com o preceituado no Art. 78.º/ n.º 1 da Lei Geral Tributária, existe um poder-dever da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de convolar a reclamação graciosa em procedimento de revisão oficiosa, poder-dever este que a AT não teria cumprido e que não concorda que o deveria ter feito. Defendendo, assim, que existiu um erro na interpretação e aplicação do direito por parte do tribunal em causa.

3.

A revisão de atos tributários é um meio de garantia dos contribuintes, previsto no Art. 78.º/ n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), que estabelece “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.”

4.

A Fazenda Pública alega que para que seja realizado um processo de revisão do

ato tributário é necessário que tenha existido um erro imputável aos serviços como fundamento, como está descrito na parte final do artigo anteriormente citado.

5.

Veja-se, que em relação aos prazos para que seja admissível o recurso a este meio processual por iniciativa da Administração Tributária, o prazo é de quatro anos após a liquidação ou a todo tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.

6.

O contribuinte pagou as liquidações de imposto, respeitantes ao IMT e do IS, no dia 07.03.2018.

7.

Evidencie-se, agora a questão do erro imputável aos serviços. Segundo a AT, não existiu qualquer tipo de erro. No entanto, nós não concordamos com o entendimento da Fazenda Pública

8.

Quando foi indeferido liminarmente a Reclamação Graciosa interposta no Serviço de Finanças de Vila Franca do Campo a 23.04.2019, esta decisão foi tomada pelos serviços responsáveis apenas com fundamento extemporaneidade e na manifesta intempestividade.

9.

O que ocorre é que a Reclamação Graciosa, foi interposta além do prazo previsto nos Artigos 70.º/ n.º 1 e 102.º/n.º 1/ al. a) do CPPT.

10.

No entanto, iremos compreender que o Serviço de Finanças de Vila Franca do Campo, incorreu em erro, já que nunca considerou que o contribuinte, é uma Cooperativa e que esta tem direito a que lhe sejam aplicados benefícios fiscais específicos.

11.

A, C.R.L, NIF, é uma cooperativa, porque é uma pessoa coletiva autónoma, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles, como definido no Art. 2.º do Código Cooperativo.

12.

No caso em apreço, estamos perante uma cooperativa agrícola, de acordo com o Art. 4.º/ n.º 1/ al. a) do código cooperativo.

13.

Segundo o Art. 66.º - A/ n.º 8 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho de 1989, “As cooperativas estão isentas de imposto

municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis na aquisição de quaisquer direitos sobre os imóveis destinados à sede e ao exercício das atividades que constituem o respetivo objeto social.”

14.

O n.º 13 do mesmo artigo prevê que “As cooperativas estão isentas de imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo.”

15.

O número seguinte (n.º 14) do artigo define que: “As isenções e demais benefícios previstos neste artigo aplicam-se às cooperativas de primeiro grau, de grau superior e às régies cooperativas, desde que constituídas, registadas e funcionando nos termos do Código Cooperativo e demais legislação aplicável.”

16.

No Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o Art. 5.º legisla que existem dois tipos de benefícios fiscais que são os automáticos ou dependentes de reconhecimento. Entenda-se que, “(...) os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento.”

17.

Segundo o Doutor Jónatas E. M. Machado e o Doutor Paulo Nogueira da Costa

(Livro “Curso de Direito Tributário”, Coimbra Editora, 2009, Pág. 333), “Os benefícios automáticos resultam direta e indiretamente da lei, bastando que se verifiquem os pressupostos nela fixados.”.

18.

Ora, o Art. 66.º - A/ n.º 14 do EBF, deixa bem claro que as isenções e que os benefícios que estão previstos no artigo são aplicados às cooperativas de primeiro grau, grau superior e às régies cooperativas, desde que constituídas, registadas e funcionando nos termos do código cooperativo e demais legislação aplicada.

19.

A, C.R.L é uma cooperativa que se constituiu, registou e funciona segundo as normas legais presentes no código cooperativo.

20.

É uma cooperativa de primeiro grau, porque é constituída por cooperadores que são pessoas singulares ou coletivas. (Art. 5.º/ n.º 1 e 2 do Código Cooperativo).

21.

Ora, por respeitar os pressupostos elencados na lei no n.º 14 do Art. 66.º - A, reger-se pelo código cooperativo e ser uma cooperativa de primeiro grau, as isenções e benefícios fiscais definidos na lei devem ser aplicados à Cooperativa Agrícola, C.R.L.

22.

Note-se, que segundo o Art, 10.º do EBF, “As normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva.”

23.

Os contribuintes atuaram segundo o princípio da boa-fé (Art. 59.º/ n.º 2 da LGT). Já que cumpriram com a iniciativa da liquidação (Art. 19.º/ n.º 1 CIMT).

24.

O n.º 3 do artigo anteriormente citado, prevê que “A declaração prevista no n.º 1 deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção.”.

25.

O contribuinte apresenta uma declaração para pagamento do imposto. Como não conhecia o Benefício Fiscal na altura não podia pedir o reconhecimento do mesmo através do legislado no Art. 65.º do CPPT.

26.

Mas é preciso reiterar que cumpre, com a sua obrigação tributária, declarando o facto tributário e realizando a liquidação do imposto.

27.

A Autoridade Tributária e Aduaneira por seu turno, não tem em conta a natureza jurídica do contribuinte e não aplica a isenção prevista no Art. 66.º - A/ n.º 8 e 12 do EBF.

28.

Este ato constituiu uma violação dos preceitos contidos nos artigos referidos e por isso, as liquidações padecem do vício de violação da lei, pelo que estas devem ser anuladas.

29.

A Fazenda Pública considera apenas os pressupostos formais do processo (Art. 70.º/ n.º 1 e Art. 102.º/ n.º 1 / al. a) do CPPT), sem ter em conta os pressupostos materiais (Art. 66.º - A/ n.º 8, 12 e 14 do EBF).

30.

Chegado a este ponto, percebemos que no caso sub judice, encontramos o erro imputável aos serviços que se encontra descrito no Art. 78.º/ n.º 1 da LGT. O erro é o de não reconhecimento dos pressupostos materiais que foram apresentados quando se interpôs a reclamação graciosa.

31.

E dessa forma, a AT encontra-se a fazer tábua rasa da lei, porque não reconhece os benefícios fiscais a que este contribuinte tem direito pela sua

natureza sui generis.

32.

O não reconhecimento do Benefício Fiscal é assim, um erro imputável aos serviços e por isso, a AT deveria após ter indeferido a Reclamação Graciosa feito a convalidação para a revisão do ato tributário, é o pressuposto necessário para que a AT o faça.

33.

O Doutor José Casalta Nabais na sua obra “Direito Fiscal”, 11.^a Edição, Almedina, 2019, defende que face à letra da lei, a revisão pareça constituir uma faculdade para a Administração Tributária, atendo ao sentido garantístico para os contribuintes que se prende sobretudo pelo princípio da justiça previsto no Art. 266.º/ n.º 2 da nossa Constituição, não pode deixar de ser visto como um poder-dever da AT (Pág. 376).

34.

E que esta revisão é efetuada a favor dos contribuintes, por iniciativa deste ou da Administração Fiscal.

35.

Não podemos, no entanto, deixar de convocar o Art. 268.º/n.º 4 da CRP de que consta o princípio da tutela jurisdicional efetiva e o princípio da efetividade que tem sido desenvolvido pelo tribunal pela jurisprudência comunitária do TJUE e tem expressão também no Art. 58.º/ n.º 4 do CPTA.

36.

CASALTA NABAIS, afirma ainda que estes princípios estão a exigir que “(...) o exercício da garantia jurisdicional dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos administrados não se torne impossível ou excessivamente difícil, designadamente por ter por base prazos para o seu exercício excessivamente curto.” (“Direito Fiscal”, 11.ª Edição, Almedina, 2019, Pág. 376).

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, sempre com muito douto suprimento a V. Exas., os Ilustres e digníssimos Juízes Conselheiros, solicitamos que o presente recurso seja julgado improcedente por provada, e que com base nos fundamentos expostos e na sentença do tribunal a quo seja julgada procedente a impugnação e anuladas as liquidações do IMI n.º 2018-5724770 e a liquidação do Imposto de Selo n.º 2018-3361031. Assim, como seja feita a restituição do valor pago por estas liquidações (Art. 30.º/ n.º 1/ al. c) da LGT remissão para o Art. 46.º do CIMT). »

*

O Exmo. Procurador-geral-adjunto emitiu parecer, no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso e mantida, integralmente, a sentença visada.

*

Cumpridas as formalidades legais, cabidas, compete-nos decidir.

II.

Na sentença recorrida, em sede de julgamento factual, consta: «

A - A impugnante é uma pessoa coletiva associativa, com a natureza jurídica de cooperativa.

(Certidão permanente a fls. 31 e ss. do Processo Administrativo)

B - A Impugnante conta com o seguinte objeto social: A cooperativa é agrícola de compra e venda, exercendo a sua actividade na horticultura, fruticultura e floricultura, tendo por fim principal a colocação no mercado dos produtos provenientes das explorações suas e dos seus associados, bem como adquirir e fornecer aos membros os bens e serviços necessários à sua actividade, podendo em especial: a) Promover a recolha, conservação, normalização, transformação, transporte e venda em comum dos produtos hortícolas, frutícolas e florícolas suas ou dos seus associados; (...)”.

(Certidão permanente a fls. 31 e ss. do Processo Administrativo)

C - Em 8 de março de 2018, através de escritura pública, a Impugnante comprou, pelo preço de € 200.000,00, o prédio urbano constituído por casa baixa destinada a armazém, sito no Vila Franca do Campo, Lote ..., inscrito sob o artigo da matriz predial urbana da freguesia de São Miguel, município de Vila Franca do Campo, com o valor patrimonial tributário de € 209.346,65.

(Fls. 37 e ss. do PA)

D - Com base na declaração Modelo 1 do IMT, com o número 2018/77532, de 7 de março de 2018, foram elaboradas as liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º 2018-5724770 e de Imposto do Selo n.º 2018-3361031, nos valores de € 13.607,53 e de € 1.674,77, ambas com data limite de pagamento em 8 de março de 2018.

(Fls. 2 e ss., 29 e 30 do PA)

E - Em 8 de março de 2018 as liquidações referidas no ponto anterior foram pagas pela Impugnante, através dos documentos n.º 160118074519031 (IMT) e 163318014054253 (IS).

(Fls. 2 e ss., 29 e 30 do PA)

F - Em 23 de abril de 2019, com data de 18 de abril de 2019, a Impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Vila Franca do Campo, requerimento, com assunto “Pedido de devolução de IMT - Prédio U-.....”, que se dá por reproduzido e de que se extrai o seguinte:

Vimos por este meio solicitar a V. Ex.^a solicitar a Vossa Excelência a devolução do pagamento efectuado em 07/03/2018 referente ao Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis referente ao prédio acima referido pertencente à Cooperativa Agrícola-..... CRL., com a identificação fiscal 512040087.

(Fls. 28 do PA)

G - Com data de 13 de junho de 2019, o Chefe do Serviço de Finanças de Vila Franca do Campo dirigiu à Impugnante o ofício n.º 436, com assunto “Pedido de

devolução de IMT – Notificação para aperfeiçoamento da petição inicial”, que se dá por reproduzido e de que se extrai o seguinte:

Relativamente ao requerimento por V. Ex.^ª apresentado neste Serviço de Finanças em 2019.04.23, através do V. ofício n.º 0009 de 2019.04.18, em que é pedida a devolução de IMT sobre o prédio U-.....[da freguesia de São Miguel, deste concelho], notifica-se V. Ex.^ª para, no prazo de 15 (quinze) dias a contar do registo da presente, aperfeiçoar a petição inicial, uma vez que a mesma não indica o normativo legal que sustenta o pedido de devolução aqui em causa, bem como não apresenta comprovativo da efetiva utilização que está a ser dada ao imóvel.

O incumprimento do teor da presente notificação implicará o imediato arquivamento do processo de reclamação graciosa.

(Fls. 35 do PA)

H – Em 25 de junho de 2019 a Impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Vila Franca do Campo, requerimento que se dá por reproduzido e de que se extrai o seguinte:

A Cooperativa Agrícola,, CRL, NIPC:, tendo sido notificada pelo v/ ofício n.º 436 de 2019-06-13, em aditamento ao requerimento que deu entrada nesse serviço em 2019-04-23, vem por este meio fundamentar que o pedido de restituição de IMT faz-se ao abrigo do art. 66-A, n.º 8 do Estatuto dos Benefícios Fiscais

Ainda requer que lhe seja reconhecido o direito à restituição do Imposto do Selo da verba 1.1 associado à liquidação do IMT, ao abrigo do n.º 13 do mesmo

artigo e Estatuto.

Mais informa que o imóvel recebido na permuta celebrada em 18 de dezembro de 2013, está afeto ao objeto social da cooperativa, nomeadamente, a recolha de fruta originária dos produtores para posterior preparação e envio os clientes da cooperativa.

(Fls. 36 do PA)

I - Em 18 de julho de 2019 foi elaborada Informação, com projeto de decisão, pela Direção de Finanças de Ponta Delgada, que se dá por reproduzida e da qual se extrai o seguinte.

“Temporalidade

- De conformidade com o artº 70º e al a) do nº 1 do artº 102º ambos do CPPT, relativamente aos prazos de apresentação de reclamação graciosa, em conjugação com o artº 41º do Código de Imposto Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis - CIMT, e nºs 1 e 2 do artº 49º do CIS, que se referem às garantias dos sujeitos passivos, o prazo para interpor reclamação graciosa é de 120 dias, contados, no caso presente, a partir do termo de prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias,

- Sendo que para o pagamento voluntário do imposto (IMT e Selo) foram fixadas as datas limite de:

2018.03.08 e 2018.03.09, respetivamente, e tendo a presente reclamação graciosa sido interposta apenas na data de 2019-04-18, constata-se que o prazo para a sua apresentação se encontra largamente ultrapassado.

- Verificando-se extemporaneidade na apresentação do pedido, que impeça a tomada de decisão propõe-se a sua rejeição liminar, por conjugação da alínea b) do n.º 2 do art.º 56.º da Lei Geral Tributária e alínea d) do n.º 1 do artigo 109.º do Código de Procedimento e Administrativo (CPA).”

(Documento 1 da petição inicial)

J - Em 12 de agosto de 2019, sobre a informação referida no ponto anterior, foi proferido despacho pelo Diretor de Finanças de Ponta Delgada com o seguinte teor:

Concordo.

Em face da informação e parecer antecedentes, indefiro a presente reclamação com os fundamentos constantes da presente proposta.

(Documento 1 da petição inicial) »

Para julgar procedente a impugnação judicial, onde pende este recurso e anular os atos de liquidação visados, a sentença recorrida trilhou o seguinte percurso:

- num primeiro momento, avaliou e concluiu que a reclamação, identificada no ponto F dos factos provados, foi apresentada “de forma manifestamente intempestiva”, muito depois de “vencido o prazo referido no n.º 1 do artigo 70.º do CPPT”;

- também, em função do teor dos pontos I e J, assumiu que “o despacho impugnado está devidamente fundamentado”;

- finalmente, depois de apontar que o indeferimento, da versada reclamação, viola a lei, “por não ter dado cumprimento ao poder/dever de convolação decorrente das normas contidas nos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT”, concluiu que as liquidações impugnadas (de IMT e IS) padecem do vício de violação de lei, “por violação dos preceitos contidos nos n.ºs 8 e 12 do artigo 66.º-A do EBF”, motivo para a sua anulação.

Neste último quadrante, o respetivo discurso fundamentador é: «

(...).

Sucede que é jurisprudência uniforme dos tribunais superiores que sobre a administração tributária impende o dever legal de convolar a reclamação intempestiva em revisão oficiosa de ato tributário, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, desde que a mesma ainda possa ser pedida ou ordenada.

Trata-se de uma decorrência do princípio pro actione, corolário do princípio constitucional do acesso à justiça, que aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer decisões de mérito sobre as decisões de forma, aqui aplicável por via da alínea c) do artigo 2.º do CPPT.

(...).

Pelo que se conclui que, não obstante a intempestividade da reclamação, a AT

estava obrigada a convolar a mesma em revisão oficiosa, devendo para tal verificar se a mesma ainda estava em prazo para ser pedida ou ordenada.

Como resulta do n.º 1 do artigo 78.º da LGT 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.

Estando em causa liquidações de 8 de março de 2018, a revisão oficiosa podia ser efetuada, por iniciativa da administração tributária, até 8 de março de 2022, pelo que quando a reclamação foi apresentada (23 de abril de 2019) a sua convoção em pedido de revisão oficiosa era possível e exigível.

Donde decorre que o indeferimento liminar da reclamação, por não ter dado cumprimento ao poder/dever de convoção decorrente das normas contidas nos n.ºs 1 e 7 do artigo 78.º da LGT, padece de violação de lei.

Sucedo que o que a Impugnante pretende é a anulação das liquidações de IMT e IS em crise, pelo que cumpre agora verificar da sua conformidade ao quadro legal aplicável.

(...).

Pelo que se pode firmar o entendimento que o armazém comprado pela cooperativa agrícola impugnante se destinava a armazenar os produtos hortícolas, frutícolas e florícolas provenientes das explorações suas e dos seus associados.

Ou seja, o prédio foi adquirido para ser destinado ao exercício de atividades que constituem objeto social da Impugnante.

E assim sendo a aquisição do direito de propriedade sobre o prédio destinado a armazém, atenta a natureza jurídica da Impugnante, estava isenta de IMT e de IS, ao abrigo das normas contidas nos n.ºs 8 e 12 do artigo 66.º-A do EBF.

Pelo que as liquidações de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º 2018-5724770 e de Imposto do Selo n.º 2018-3361031, nos valores de € 13.607,53 e de € 1.674,77 padecem do vício de violação de lei, por violação dos preceitos contidos nos n.ºs 8 e 12 do artigo 66.º-A do EBF, razão pela qual serão anuladas, ... »

A consideração da crítica, veiculada pela rte, antoja o apontamento de errado julgamento, por parte do tribunal recorrido, desde logo, no ponto em que, depois de assumir que a reclamação (graciosa), apresentada pela rda, é intempestiva, a convola em pedido de revisão oficiosa, sob o argumento de que esta (revisão oficiosa) era possível, por não terem decorrido quatro anos sobre a data das liquidações, período durante o qual tal procedimento podia ter lugar, por iniciativa da administração tributária, sem curar da verificação de ocorrência de, imprescindível, “erro imputável aos serviços”.

Liminarmente, sendo, além do mais, manifesta, presente o teor dos fundamentos acima transcritos, a total omissão de referência e debruce sobre este requisito, podemos avançar que a rte terá o beneplácito da razão.

Com centralidade, do artigo (art.) 78.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) decorre, desde a primeira hora, que a revisão, dos atos tributários, por ação da entidade que os praticou, pode ter lugar:

- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade;
- por iniciativa da administração tributária, nos quatro anos após a liquidação (tendo sido pago o tributo), com fundamento em erro imputável aos serviços.

Outrossim, a jurisprudência é, persistentemente, repetitiva:

- da possibilidade, adjuvante destas duas, de, a pedido do contribuinte, formalizado dentro dos quatro anos seguintes ao momento da liquidação/ato a rever, poder ser realizada, pelo órgão competente da administração tributária, a revisão (oficiosa) dos atos tributários;
- de que o conceito de “erro imputável aos serviços”, mencionado na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, não compreende todo e qualquer “vício” (designadamente, vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, abrangendo, estes, o erro nos pressupostos de facto e de direito e sendo a imputabilidade, aos serviços, independente da demonstração da culpa dos funcionários, envolvidos na emissão do ato erróneo.

Antes de prosseguir, importa, ainda, referenciar que a melhor leitura/compreensão do art. 78.º da LGT (na integralidade) não pode deixar de ter presente que a Administração Pública prossegue o interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, estando, os seus órgãos e agentes, subordinados à Constituição e à lei – cf. art. 266.º n.ºs 1 e 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), respeito este, do princípio da legalidade, expressamente, imposto, à administração tributária, no art. 55.º da LGT, a par, entre outros, do das garantias dos contribuintes e

demais obrigados tributários. Ora, sem hesitações, objetivamente, em função do respetivo, integral, conteúdo normativo, o art. 78.º da LGT consubstancia, no âmbito da proteção dum Estado de Direito, um depósito de garantias, acrescidas, de defesa e reposição da legalidade, concedidas aos sujeitos de relações jurídico-tributárias, pelo que, a sua operação deve, na nossa perspectiva, visar obter o equilíbrio (possível) entre exercício dos poderes fiscais/tributários do Estado e defesa dos interesses, subjetivos, dos contribuintes (lato sensu).

Estabelecidas estas, gerais, linhas de orientação, focando o fundamento (neste caso, exclusivamente, disputado), de revisão dos atos tributários (de liquidação tributária), traduzido, pelo legislador, na menção do “erro imputável aos serviços”, julgamos seguro, quanto ao seu preenchimento, desde logo, afirmar que tal imputabilidade não se reporta, como no direito civil, ao estado normal da pessoa que lhe permite discernir a importância e efeitos dos seus atos e, muito menos, tem a ver com a “capacidade de culpa”, penalista. Efetivamente, como, acima, demos nota, a imputação dos erros, aos serviços da autoridade tributária e aduaneira (AT), é independente, prescinde, da demonstração da culpa dos serviços/agentes, envolvidos na emissão do ato errado.

Neste conspecto, o termo “imputável” vale, aqui, em primeira linha, com o significado, comum, de “suscetível de ser imputado; atribuível”, o qual, conformado com a, necessária, compatibilização aos interesses em jogo (no art. 78.º da LGT), quer dizer, erro, no sentido de ilegalidade, não resultante de, provocada por, atribuída a, uma informação/declaração/intervenção do contribuinte ou obrigado tributário.

Em função, imediatista, desta última premissa, estando, na situação aprecianda, principalmente, na liça, ato de liquidação de IMT (Como decorre da

alínea D dos factos provados, os atos tributários de liquidação (ou seja, incluindo o de IS) foram despoletados pela prestação de declaração Modelo 1 do IMT.), no STA, já, se defendeu (Acórdão de 9 de janeiro de 2013, processo n.º 01077/12; disponível em www.dgsi.pt) que: «

(...).

A liquidação de IMT foi efectuada por iniciativa da Requerente, com base na declaração por ela apresentada para o efeito (cfr. arts. 19.º, n.º 1, e 21.º, n.º 1, do Código do IMT) e a Requerente só pagou o montante liquidado porque quis. Se, ulteriormente, seja porque não se verificou o facto tributário, seja porque o imposto, afinal, não fosse devido, a liquidação foi anulada, o certo é que não poderá afirmar-se que tenha havido erro imputável aos serviços da AT. O erro terá sido, isso sim, da própria Requerente, que apresentou a declaração com base na qual a AT procedeu à liquidação do imposto.

Contrariamente ao que parece supor a Recorrente, quando alguém se apresenta nos serviços da AT a solicitar a liquidação de IMT em ordem à celebração de um negócio, a Administração não fica obrigada a uma exaustiva análise das circunstâncias factuais e das regras jurídicas a fim de averiguar se o imposto é ou não devido, bastando-se com um juízo de primeira aparência.

(...). »

Não obstante o tempo decorrido desde esta pronúncia, atualmente, não vemos motivos (desde logo, de evolução legislativa (O art. 19.º n.º 1 do CIMT continua a estatuir que “A liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida” e o

art. 21.º n.º 1 a estabelecer “O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base na declaração do sujeito passivo ...”).) para deixar de continuar a entender da mesma forma, sobretudo, em casos, como o que nos ocupa, onde a apresentação de uma declaração, pelo sujeito passivo, do imposto a liquidar, afasta, à partida, pela normalidade das situações típicas, a identificação/pressuposição de que o mesmo reúne condições para usufruir de um benefício fiscal, em cédula de IMT (e IS).

Efetivamente, escalpelizada, ainda, que de modo simplificado, a estrutura do benefício fiscal instituído nos n.ºs 8 (e 13) do art. 66.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), em particular, quanto à isenção, das cooperativas, de IMT, sem prejuízo de o mesmo ser, potencialmente, aplicável, sem mais, às suscetíveis de enquadrarem as figuras, legais, de “cooperativas de primeiro grau, de grau superior e/ou régies cooperativas”, conclui-se como, manifestamente, evidente que a respetiva atribuição depende da prova/demonstração, por parte do potencial beneficiário (cooperativa), de que os imóveis adquiridos se destinam “à sede e ao exercício das actividades que constituam o respectivo objecto social”.

Por outras palavras, estamos em presença de um benefício fiscal dependente de reconhecimento, ou seja, condicionado à iniciativa dos interessados mediante requerimento e “a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento nos termos da lei”, segundo os dizeres do art. 65.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), tendo aquele de ser, sintomaticamente, apresentado nos serviços competentes para a liquidação do tributo abrangido pelo benefício - cf. n.º 2 do mesmo normativo (Obviamente, não dispensa o beneficiário deste procedimento, o motivo aduzido, pela rda, na conclusão 25. da sua contra-alegação.).

Em suma, como pugna a rte, os atos tributários de liquidação impugnados nestes autos não têm na sua base um erro que possa ser imputável aos intervenientes serviços da AT, pelo que, conseqüentemente, é inviável, por qualquer via, incluindo uma convolação decretada pelo tribunal recorrido, consumir a respetiva revisão (oficiosa). Aliás, se tivermos presente o teor da conclusão 30. da contra-alegação da rda, também, para esta, lucidamente, o erro não esteve em liquidar os impostos (IMT e IS) na sequência da apresentação de pertinente declaração pelo sujeito passivo!...

Remanesce, portanto, afirmar que o tribunal recorrido errou, desde logo e em primeira linha, quando, versando o objeto imediato desta impugnação judicial, traduzido na decisão de indeferimento, por intempestividade, da havida reclamação (graciosa), assumiu uma convolação desse procedimento em outro (de revisão oficiosa), sem que se encontrasse reunido, pelo menos, um dos seus pressupostos legais (a existência de erro imputável aos serviços da AT), do que decorre, necessária e obrigatoriamente, a revogação, integral, da sentença recorrida, isto é, incluindo a censura (violação de lei) que dirigiu às liquidações de IMT e IS.

III.

Pelo expendido, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, acordamos:

- prover o recurso e revogar a sentença recorrida;
- julgar improcedente a impugnação judicial e, além do mais, manter, por

confortáveis com a lei, os atos de liquidação objetados.

*

Custas pela recorrida; em ambas as instâncias.

[texto redigido em meio informático e revisto]

Lisboa, 8 de junho de 2022. – Aníbal Augusto Ruivo Ferraz (relator) – Pedro Nuno Pinto Vergueiro – Francisco António Pedrosa de Areal Rohes.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>