

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 749/2021-T

Tema: IMT. Extinção da instância - Impossibilidade superveniente da lide

SUMÁRIO:

- I. Da revogação do ato de liquidação pela AT, através da qual a Requerente obteve a plena satisfação do seu pedido, resulta a impossibilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC (aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).
- II. Quando a Requerida comunicar a revogação do ato de liquidação após a constituição do Tribunal Arbitral, as custas são da sua responsabilidade, por lhe ser imputável a impossibilidade superveniente da lide e a consequente extinção da instância (cfr. artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (árbitra-presidente), Doutor Paulo Ferreira Alves e Professor Doutor Jónatas Eduardo Mendes Machado (árbitros vogais), designados, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e sede na ..., n.º ..., ...-... Lisboa (doravante designada por “**Requerente**”), veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “**RJAT**”) e dos artigos 1.º

e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (doravante "PPA") em 17.11.2021, na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa que apresentou a 7.7.2021.

2. A Requerente pretende a apreciação da legalidade deste indeferimento tácito e do ato tributário a ele subjacente, i.e., a liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis ("IMT") n.º..., de 11.3.2021, no valor total de €132.414,79, referente à aquisição de ½ de um prédio urbano sito na freguesia do ... (extinta), concelho de Sintra, por via da adjudicação deste imóvel no âmbito da operação de dissolução, liquidação e partilha do Fundo de Investimento Imobiliário B... (doravante "**Fundo**"), pedindo a anulação de ambos com fundamento em erro nos pressupostos de facto e de direito.

3. A Requerente pede, ainda, a condenação da AT no reembolso do valor de IMT, juros compensatórios, juros de mora e custas por si pagos, que perfazem o montante global de €135.506,10, e, bem assim, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral deste montante (cfr. artigo 43.º da LGT).

4. A Requerente fundamenta o PPA, em síntese, nos seguintes termos:

- a) A liquidação controvertida é ilegal, por padecer de erro nos pressupostos de facto e de direito;
- b) Da redação do artigo 2.º do Código do IMT que vigorava à data da operação de dissolução, liquidação e partilha do Fundo (21.12.2012), que anteriormente configurava como fundo de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, resulta claro que a "*adjudicação de bens imóveis como reembolso em espécie de unidades de participação decorrente da liquidação de fundos de investimento fechados de subscrição particular*" não constituía um facto tributário sujeito a IMT, por se encontrar fora do escopo de incidência objetiva deste imposto (cfr. artigo 47.º do PPA);
- c) Conforme a regra consagrada no artigo 265.º da Lei do Orçamento do Estado para 2013, a alteração realizada à al. e) do n.º 5 do artigo 2.º do Código do IMT apenas produziu efeitos a partir de 1.1.2013 (cfr. artigo 49.º do PPA);

- d) Assim, a adjudicação e transferência para a Requerente de ½ do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia (extinta) do ..., concelho de Sintra, no âmbito da operação de dissolução, liquidação e partilha do Fundo não se encontrava abrangida por nenhuma das regras de incidência objetiva do IMT em vigor a 21.12.2012 (cfr. artigo 50.º do PPA);
- e) A AT, ao afirmar na nota aposta à liquidação de IMT *sub judice* que “[e]sta compra foi feita, ao tempo, com isenção nos termos do n.º 1 do art. 7.º do CIMT, ficando sujeita a imposto nos termos do n.º 5 do art. 11º conjugado com o n.º 1 e 2 do art. 34º do CIMT, em virtude de não ter sido revendido dentro do prazo legal”, não considerou que tal aquisição, a 21.12.2012, não era sujeita a IMT nos termos da redação da lei vigente à data (cfr. artigo 52.º da PPA);
- f) Em consequência, a AT violou o princípio “*tempus regit actum*”, segundo o qual a legalidade dos atos de liquidação, como a generalidade dos atos administrativos, é aferida à luz da situação de facto e do quadro normativo existentes à data em que são praticados, como vem sendo uniformemente afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo e como resulta do princípio da não retroatividade da lei fiscal, estatuído no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa e no n.º 1 do artigo 12.º da LGT (cfr. artigos 53.º e 56.º do PPA).

5. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “**Requerida**”).

6. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite, em 19.11.2021, pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

7. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 6.º e da al. b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo no dia 7.1.2022, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

8. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, al. a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

9. Em conformidade com o preceituado na al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o presente Tribunal Arbitral foi constituído em 25.1.2022, tendo sido a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta nessa data (cfr. artigo 17.º, n.º 1, do RJAT).

10. A 9.2.2022 (ainda dentro do prazo de Resposta), a Requerida apresentou requerimento dando conhecimento ao Tribunal Arbitral do Despacho proferido pela Senhora Subdiretora Geral, a 17.12.2021, nos seguintes termos:

“A 17-12-2021 a Senhora Subdirectora Geral proferiu Despacho no sentido da revogação do acto de liquidação impugnado, maxime, acto de liquidação de IMT e juros compensatórios n.º..., de 11-03-2021, no montante total de € 132.414,79, correspondente ao DUC n.º..., determinando a final a restituição do montante global pago, supra referido acrescido de juros indemnizatórios.”

11. Por despacho de 11.2.2022, este Tribunal Arbitral notificou as partes para, querendo, se pronunciarem, no prazo de 10 dias, sobre a eventual inutilidade superveniente da lide, bem como sobre a dispensa da reunião do artigo 18.º do RJAT e de alegações escritas.

12. A 15.2.2022, a Requerente pronunciou-se sobre o requerimento apresentado pela Requerida a 9.2.2022, (a) reconhecendo que a exceção de inutilidade superveniente da lide deve ser julgada procedente e, conseqüentemente, extinta a instância, e (b) requerendo que a Requerida suporte integralmente o pagamento das custas arbitrais devidas em virtude do presente processo arbitral.

13. A Requerida não se pronunciou.

14. Por Despacho de 25.2.2022, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT, por não haver prova adicional a produzir, bem como a produção de alegações escritas, por estar em causa matéria de direito claramente exposta nos requerimentos apresentados pelas partes.

II. SANEAMENTO

15. A apresentação do PPA foi tempestiva.

16. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

17. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

18. O processo não enferma de nulidades, cumprindo, no entanto, decidir em primeiro lugar da exceção de impossibilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 124.º do CPPT.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

19. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A AT notificou a Requerente do ato tributário de liquidação de IMT n.º..., de 11.3.2021, no montante de imposto de €113.795,91, acrescido de juros compensatórios, no valor de €18.618,88, totalizando o montante de €132.414,79 (cfr. documento 2 junto ao PPA);
- b) Em resultado do não pagamento atempado deste valor, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2021... para cobrança coerciva do montante de €133.439,54 (cfr. documento 5 junto ao PPA);
- c) A Requerente procedeu ao pagamento voluntário do montante de €113.795,91, acrescido de juros compensatórios, de juros de mora e de custas, num total de €135.506,10. (cfr. documento 6 junto ao PPA);

- d) A Requerente apresentou, a 7.7.2021, reclamação graciosa do ato tributário controvertido (cfr. documentos 1 e 3 juntos ao PPA), que veio a presumir-se tacitamente indeferida nos termos do artigo 57.º, n.os 1 e 5, da LGT;
- e) Em 19.11.2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;
- f) Por Despacho de 17.12.2021, a AT determinou que se procedesse (i) à revogação da liquidação contestada, (ii) à restituição do montante global pago pela Requerente, e (iii) ao pagamento de juros indemnizatórios devido a esta (cfr. requerimento da Requerida de 9.2.2022 junto ao processo);
- g) A 9.2.2022, a Requerida deu conhecimento ao presente Tribunal Arbitral do teor deste Despacho.

III.2. Factos não provados

20. Não há factos relevantes para a apreciação da causa que não se tenham provado.

III.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

21. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foram alegados pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT).

22. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida tendo em atenção as várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

23. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do disposto no artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, e as provas apresentadas, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

24. A *questão decidenda* resume-se a apreciar e a decidir da extinção da instância, por impossibilidade superveniente da lide, e a respetiva repercussão no pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente processo arbitral.

25. A Requerente deduziu um PPA para apreciar a legalidade do indeferimento tácito que se formou na sequência da apresentação de reclamação graciosa, e do ato tributário a ele subjacente, i.e., a liquidação de IMT n.º..., de 11.3.2021, pedindo que:

- a) Sejam anulados estes atos tributários, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito;
- b) Seja a AT condenada a reembolsar à Requerente o valor de IMT, juros compensatórios, juros de mora e custas por si pagos, no montante global de €135.506,10, e, bem assim, condenada a AT ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido.

26. O ato de liquidação contestado foi revogado pela Requerida, por Despacho da Senhora Subdiretora Geral de 17.12.2021, o qual a Requerida deu a conhecer ao presente Tribunal Arbitral a 9.2.2022 (ainda dentro do prazo legal para a Requerida apresentar a sua Resposta), obtendo a Requerente com esta revogação a plena satisfação do pedido formulado no seu PPA.

27. Neste contexto, cabe analisar os efeitos processuais deste ato revogatório, nomeadamente se ocorre a impossibilidade superveniente da lide.

28. A esse propósito, importa preliminarmente referir que, segundo a definição constante do artigo 165.º do CPA, a revogação é “*o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade*”, ao

passo que a anulação administrativa é “*o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade*”.

29. A revogação produz, em regra, apenas efeitos para o futuro (cfr. artigo 171.º, n.º 1, do CPA), enquanto a anulação administrativa, tendo por objeto a eliminação do mundo jurídico de atos anuláveis, tem, em regra, efeitos retroativos (cfr. artigo 171.º, n.º 3, do CPA).

30. No caso vertente, estamos perante uma verdadeira anulação administrativa, não obstante o Despacho *supra* citado adotar uma fórmula verbal diversa.

31. Quanto à questão de saber se é possível à AT proceder, na pendência de processo arbitral, à anulação administrativa de atos tributários (*vis-à-vis* o artigo 13.º, n.º 1, do RJAT), os Tribunais Arbitrais constituídos junto do CAAD têm-se pronunciado no sentido afirmativo (cfr. Decisão Arbitral de 16.11.2018, no processo n.º 215/2018-T; Decisão Arbitral de 17.6.2019, no processo n.º 60/2019-T; Decisão Arbitral de 7.10.2019, no processo n.º 268/2019-T).

32. Sendo certo que não está vedada à AT a anulação administrativa de ato de liquidação já na pendência de processo arbitral, tal anulação “*só pode ter lugar até ao encerramento da discussão*” (cfr. 168.º, n.º 3, do CPA), o que se entende, no processo arbitral, ser até ao momento em que as partes produzam alegações orais, ou ao termo do prazo para alegações escritas, ou ao termo da fase dos articulados quando as partes tenham dispensado as alegações finais (cfr. Decisão Arbitral de 17.6.2019, no processo n.º 60/2019-T).

33. Dito isto, no caso *sub judice*, não pode deixar de se reconhecer que a anulação administrativa é tempestiva porque teve lugar dentro do prazo para apresentação de Resposta (a que se refere o artigo 17.º, n.º 1, do RJAT), sendo de atribuir à referida anulação os correspondentes efeitos de direito.

34. No que concerne às consequências processuais da anulação administrativa em causa interessa considerar a norma do artigo 64.º do CPTA, que se refere às situações em que, na pendência do processo impugnatório, o ato impugnado é objeto de anulação administrativa acompanhada ou seguida de nova definição da situação jurídica (caso em que se admite que o

processo impugnatório prossiga contra o novo ato com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades).

35. É patente, no entanto, não ser essa a situação no caso *sub judice*, visto que a AT anulou o ato de liquidação contestado sem instituir uma nova regulação da situação jurídica.

36. Tal como referido *supra*, no caso *sub judice*, por despacho de 17.12.2021, a AT anulou o ato de liquidação contestado e determinou a restituição do montante global pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios, satisfazendo assim integralmente a pretensão da Requerente.

37. Ora, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC (aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT), a anulação do ato contestado que satisfaça integralmente o pedido formulado no PPA conduz à impossibilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância, tal como doutamente referido pelo Supremo Tribunal Administrativo nos seguintes termos:

“A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”.

(cfr. Acórdão de 30.7.2014, proferido no processo n.º 0875/14).

38. Julga-se, assim, a instância extinta nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC (aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

39. Dado que a Requerida apenas comunicou a revogação do ato de liquidação objeto do presente processo arbitral após a constituição deste Tribunal Arbitral (i.e., para além do prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT), conclui-se que a ela são imputáveis a impossibilidade superveniente da lide e consequente extinção do processo.

40. Ficam, assim, as custas decorrentes do presente processo arbitral a cargo da Requerida, nos termos do artigo 536.º, n.º 3, do CPC (aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

V. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Determinar a extinção da instância com fundamento na impossibilidade superveniente da lide;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€135.506,10**, nos termos do disposto nos artigos 32.º do CPTA e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€3.060,00** (que ficam a cargo da Requerida nos termos do artigo 536.º, n.º3, do CPC, aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Março de 2022

Árbitra Presidente

(Rita Correia da Cunha)

Árbitro Vogal

(Paulo Ferreira Alves)

Árbitro Vogal

(Jónatas E. M. Machado)