

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 470/2022-T

Tema: IMT - incompetência material para apreciar a prescrição da dívida fiscal; caducidade da isenção do artº.7, nº.1, do CIMT nas cisões-fusões.

SUMÁRIO

- I. Em sede de impugnação judicial, a prescrição é apreciada apenas para aferir se deve a instância prosseguir ou deve ser declarada a inutilidade superveniente da lide e o seu conhecimento só é possível se no processo de impugnação constarem todos os elementos necessários para o efeito.
- II. Tendo a Requerente suscitado a apreciação da prescrição da dívida, no tribunal estadual e através do meio processual adequado, a oposição, não cabe a este tribunal, no processo de impugnação, apreciar a alegada prescrição.
- III. Pronunciando-se o tribunal pela incompetência material para apreciar, neste contexto, a prescrição, prejudicada fica a alegada exceção de litispendência.
- IV. É entendimento jurisprudencial, a existência de duas situações em que a omissão prévia da audiência poderá não ter consequências invalidantes.
- V. A AT não estava legalmente obrigada à audiência da Requerente antes da liquidação nos termos do artigo 60.º n.º 2 alínea a) da Lei Geral Tributária, uma vez que a liquidação foi feita com base nas declarações do contribuinte. Acresce que a caducidade da isenção corre diretamente da lei funcionando de forma objetiva e automática, e a falta de audiência previa anterior à liquidação, a preterição daquela formalidade não resultou em violação dos direitos da Requerente, uma vez que a defesa contra o ato tributário se tornou efetiva através da reclamação graciosa e pela presente impugnação. Ou seja, uma vez que os direitos do contribuinte, com a omissão do

direito de audição, não foram prejudicados, tal procedimento não assume carácter invalidante, não se verificou qualquer preterição de formalidade.

- VI. Conforme decisão do STA, a Requerente, com a cisão-fusão, manteve o direito à isenção de IMT pelo período de 3 anos, findo esse período de 3 anos, sem que se tenha verificado a revenda dos imóveis, caducou a isenção, pelo que não resulta por parte na AT na emissão das liquidações um inquestionável comportamento contraditório que violou a confiança do sujeito passivo em causa.

Os Árbitros Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente), Nuno Maldonado Sousa e Rita Guerra Alves (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 07-10-2022, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

É Requerente **A..., S.A.**, com o NIPC ..., com sede na Rua ..., ..., freguesia de ... concelho de Ribeira Grande (ilha de São Miguel, Açores), doravante designada de Requerente ou Sujeito Passivo.

É Requerida a **Autoridade Tributaria e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-

Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 01-08-2022.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitros, Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Árbitro Presidente), Nuno Maldonado Sousa e Rita Guerra Alves (Árbitros Vogais).

Em 19-09-2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Coletivo, foi regularmente constituído em 07-10-2022, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por Despacho de 30-11-2022, foi dispensada a realização de reunião a que alude artigo 18.º do RJAT, e conferido às partes a possibilidade de apresentação de alegações escritas.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

1.1. Argumento Das Partes

A ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, n.º 2021... e juros compensatórios, que fixou um imposto a pagar de € 547.988,69.

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

- a. Que não foi notificada nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art.º 60.º da LGT para, querendo, exercer o direito de audiência prévia, uma vez que o ofício datado de 15/03/2022 e que recebeu em 22/03/2021 não foi precedido de outro que lhe tivesse concedido esse direito.
- b. Entende que o direito de audiência não estava dispensado pelo art.º 60.º, n.º 2 da LGT. e não foi ouvida em fase anterior do procedimento.
- c. Concluindo, que deve desde logo proceder o pedido de pronúncia arbitral, já que a liquidação aqui contestada enferma de vício formal consubstanciado na falta total e absoluta de audiência prévia, nos termos estatuídos na alínea a) do n.º 1 art.º 60º da LGT, impondo-se declarar nulo o ato tributário respetivo.
- d. Mais alega a prescrição da dívida tributaria, sustentando para esse efeito que, o ato de liquidação do IMT em causa sido notificado à Requerente em 22/03/2022, uma vez que a sua notificação ocorreu para além do prazo de 8 anos previsto no artigo 48º, nº 1 da LGT, altura em que o direito do credor tributário de exigir o pagamento da dívida já estava extinto por prescrição.
- e. Defende que, em 14/12/2021, quando a Requerente foi citada da liquidação do IMT aqui em causa, a respetiva dívida tributária encontrava-se já prescrita desde 06/01/2019.
- f. Mais sustenta que o artigo 12.º, n.º 1, da LGT, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro - que veio conferir nova redação ao n.º 3, do artigo 40.º, do CIMT, passando a prever que, verificando-se caducidade de benefícios, o prazo de prescrição se conta partir da data em que os mesmos ficaram sem efeito – não se aplica ao caso dos presentes autos, uma vez que o facto tributário a Escritura de aquisição com isenção de IMT, nos termos do art.º 7.º do CIMT ocorreu em 06/01/2011, ou seja, em data anterior à entrada em vigor daquela Lei. E donde, também por esta perspetiva, em 22/03/2022, quando a Requerente foi citada da liquidação do IMT aqui em causa, a respetiva dívida tributária encontrava-se já prescrita desde 06/01/2019.

- g. A Requerente vem ainda alegar, que existe um comportamento contraditório da AT – abuso de direito - venire contra factum proprium da AT, pelos seguintes motivos:
- h. A transferência dos 75 imóveis em causa e antes adquiridos em 06/01/2011 (com isenção de IMT para revenda, nos termos do art.º 7º do CIMT) ocorreu em 2012-12-20 e no âmbito de uma operação de cisão-fusão.
- i. Acontece que essa transferência foi precedida de uma autorização administrativa específica, concedida pelo Vice-Presidente do Governo Regional dos Açores e ao abrigo do artigo 60.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ('EBF'), no âmbito da qual uma das entidades ouvidas e que emitiu parecer expresso favorável foi precisamente a entidade aqui impugnada, ou seja, a AT (Serviços de Inspeção Tributária), que então emitiu um parecer favorável à dita transmissão, sem qualquer reserva ou condicionalismo.
- j. Defende que a AT então (previamente) ouvida (no ano de 2011) sobre a projetada cisão-fusão, nada disse ou referiu quanto à transmissão dos 75 imóveis que a sociedade “B..., S.A.” (B...) pretendia realizar, nomeadamente, que a sua transmissão por essa via implicaria a caducidade da isenção de IMT e, por consequência, a liquidação oficiosa de IMT. Ou seja, toda a hierarquia da entidade impugnada deu parecer favorável à operação então projetada, sem condições ou com a informação de perda de benefícios ou direitos.
- k. Como tal, há aqui um inquestionável comportamento contraditório da AT, que violou a confiança do sujeito passivo em causa.
- l. Sustenta para o efeito, que a proibição de um comportamento contraditório (no caso, da AT) reconduz-se a um instituto jurídico autonomizado, que se enquadra na proibição do abuso do direito (art.º 334.º do CC).
- m. Concluindo que no caso em apreço a AT agiu de forma inadmissível e contrária à boa-fé, na medida em que, com o seu comportamento agora manifestado na liquidação de IMT, a mesma acabou por trair a confiança gerada anteriormente na sociedade PAP, quando, em 2011, no quadro de uma reestruturação empresarial e ao abrigo do

Estatuto dos Benefícios Fiscais, autorizou e nada referiu, condicionou ou alertou quanto à operação de cisão-fusão

- n. Defendendo pela ilegalidade da liquidação de IMT sub judice, devendo a mesma ser anulada, para todos os devidos efeitos legais.
- o. Peticiona ainda o pagamento de indemnização por prestação de garantia bancaria.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a. No caso em análise, quando os prédios urbanos (do tipo terreno para construção) inscritos sob os artigos ... a ..., ..., ..., ... a ... e ... a ..., todos da freguesia do ..., concelho de Ribeira Grande, na ilha de São Miguel (Açores), foram adquiridos pela B..., em 2011-01-06, pelo valor global de €3.588.399,52, esta aquisição beneficiou da isenção de IMT, ao abrigo do disposto no art.º 7.º do CIMT – isenção pela aquisição de prédios para revenda.
- b. Posteriormente, em 2012-12-20, a PAP transmitiu os mencionados prédios urbanos para a A..., na sequência de uma operação de cisão-fusão realizada no quadro de uma reestruturação societária, concretizada após prolação do despacho que concedeu os benefícios fiscais previstos no art.º 60.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).
- c. Este benefício manteve-se vigente, na esfera jurídica da requerente, conforme Acórdão do STA de 8/09/2021, proferido no processo n.º 206/15.8BEEPDL.
- d. Em 2014-01-06, decorrido o prazo de 3 anos previsto no n.º 5 do art.º 11.º do CIMT, não havia sido revendido nenhum dos identificados prédios urbanos, pelo que, operou-se a caducidade da isenção do art.º 7.º do CIMT.
- e. Sobre a alegada violação do direito de audição, sustenta a Requerida, que a Requerente vem alegar que a liquidação aqui contestada enferma de vício formal consubstanciado na falta total e absoluta de audiência prévia, nos termos estatuídos na al. a) do n.º 1 art.º 60.º da LGT, o que conduz à declaração de nulidade do ato tributário respetivo.

- f. Ou seja, no caso em apreço, a pronúncia da ora requerente era inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão.
- g. Assim sendo, a participação da aqui requerente, em sede de audição prévia, em nada influenciaria o sentido da decisão. E como tal, a formalidade em causa, degradando-se em não essencial, não seria invalidante da decisão proferida.
- h. Relativamente ao argumento da requerente de que a liquidação emitida apenas indicava um dos prédios e não todos eles, cumpre referir que, observado o teor da referida notificação, constata-se que, no “Assunto” é mencionado “Notificação para pagamento de IMT (art.º 11.º, n.º 5 e art.º 38.º, n.º 1)”, além de estarem indicados todos os elementos que permitiam ao contribuinte analisar e, eventualmente, opor-se ou questionar, os seus fundamentos e contabilização.
- i. Analisando o teor da notificação remetida através do ofício n.º 2021..., datada de 2021-12-10, com o registo dos CTT n.º RM ... PT, contacta-se que esta contém a identificação do imposto devido, o montante deste, a identificação do facto tributário que deu origem à liquidação de IMT (com a identificação dos prédios urbanos) e as normas legais que conduziram ao apuramento do montante devido.
- j. Ou seja, na notificação, estavam presentes todos os elementos que permitiam ao contribuinte analisar e, eventualmente, opor-se ou questionar, os seus fundamentos e contabilização.
- k. Não tendo, a requerente, procedido ao pagamento do imposto nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 38.º do CIMT, foi então emitida (de forma centralizada) a liquidação oficiosa de IMT n.º ..., que apenas identifica o primeiro dos artigos em causa, referindo, contudo, o valor de coleta devido pela globalidade dos artigos, o que permitiu à requerente identificar que esta se reportava à notificação remetida anteriormente, tal como afirma a própria.
- l. Perante o teor da notificação, é manifesto que a mesma cumpre os termos desta disposição.

..., todos sítos na freguesia de..., concelho de Ribeira Grande, na ilha de São Miguel (Açores), pelo valor total de €3.588.399,52. Cf. PA.

3. Esta aquisição foi efetuada com isenção de IMT, ao abrigo do art.º 7.º do CIMT. Cf. PA.
4. Em 20/12/2012, estes imóveis foram transferidos para a Requerente, por intermédio de uma operação de cisão-fusão realizada no quadro de uma reestruturação societária. Cf. PA.
5. No âmbito desta reestruturação societária, foram concedidos pela AT os benefícios fiscais nos termos do art.º 60.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), conforme resulta do documento que se transcreve:

Assunto:- Pedido de Concessão dos Benefícios Fiscais no âmbito do artigo 60º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, renumerado pelo Decreto-Lei 108/2008 de 26 de Junho e alterado pelo Decreto-Lei 185/2009 de 12 de Agosto.

1) O Director Regional do Orçamento e Tesouro da Direcção Regional do Orçamento e Tesouro da Vice-Presidência do Governo da Região Autónoma dos Açores solicita parecer sobre a concessão dos benefícios Fiscais previstos no artigo 60º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, renumerado pelo Decreto-Lei 108/2008 de 26 de Junho e alterado pelo Decreto-Lei 185/2009 de 12 de Agosto.

2) Remete Cópias do requerimento apresentado pelas Empresas supra identificadas, dirigido a sua Excelência o Senhor Vice Presidente do Governo Regional dos Açores, dos Actos de Reorganização projectados pelas mesmas, Identificação dos Imóveis objecto de Transmissão no âmbito da Reorganização, bem como Estudo demonstrativo das vantagens dos Actos de Reorganização Empresarial Projectados.

3) Os actos projectados realizar pelas Empresas, Cisão – Fusão nos termos da alínea c), do nº 1 do artigo 118º do Código das Sociedades Comerciais, vêm dar cumprimento aos imperativos de Ordem Legal e contabilística, previstos e exigidos nos artigos 97º n.º1 do Código das Sociedades Comerciais, bem como do nº 4 do mesmo Diploma.

4) O nº 1 do artigo 60º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, prevê a concessão de benefícios às Empresas que exerçam directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços e que se reorganizem, em resultado de actos de concentração.

Estes mesmos benefícios (artigo 1º do já citado Diploma), só poderão ser concedidos, quando se verifique cumulativamente, as condições previstas no nº 3 do mesmo artigo.

Cumpre-me informar que os valores Patrimoniais dos Imóveis objecto de transmissão, propriedade das Empresas atrás referidas e a transferir para as Empresas conforme Anexo III do requerimento da concessão de Benefícios Fiscais a conceder em virtude da Reestruturação Empresarial do Grupo **D...**, são os constantes da presente informação que constam como Anexos.

Os valores Patrimoniais transmitidos por cada uma das Empresas são no montante total de:

E... , S.A....€ 2.401.720,61

C... , S.A€ 238,00

F... S.A € 2.731,63

B...
S.A..... € 6.363.411,65

Considerando que os actos projectados se enquadram no âmbito do referido artigo 60º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, os quais numa economia global competitiva e sempre em expansão, as operações de concentração cada vez mais se tornam um elemento a recorrer, afigura-se-nos que se verificarão os pressupostos estabelecidos para a concessão dos benefícios requeridos.

É o que me cumpre informar face ao requerido. À consideração superior.

. Cf. PA.

6. No âmbito de ação inspetiva realizada pela AT, concluiu que tinha caducado a isenção ao abrigo do art.º 7.º do CIMT, sobre os referidos imóveis, porquanto aos prédios adquiridos em 2011-01-06 pela B..., SA, foi dado destino diferente em 2012-12-20, alterando assim o propósito inicial de aquisição para revenda. Cf. PA.
7. Nesse seguimento, em 2014-10-06, a AT elaborou a declaração Mod. 1 de IMT, com o n.º 2014 ... e emitiu a liquidação de IMT n.º..., no valor de €445.595,07, correspondendo €417.116,85 a IMT e 28.478,22 a juros, de que a PAP foi notificada em 2015-06-02. Cf. PA.

8. Em 2015-10-01 a sociedade C... SGPS, (que incorporou a B...) apresentou impugnação judicial, contra esta liquidação, já objeto de decisão no Acórdão do STA de 8/09/2021, proferido no processo n.º 0206/15.8BEPDL, do qual se extrai:

“A fusão é um instrumento jurídico que permite a realocação de activos entre sociedades no âmbito de reorganizações empresariais. A mesma fusão consubstancia um negócio jurídico através do qual duas ou mais sociedades, ainda que de tipo diverso, se fundem mediante a sua reunião numa só. Este processo pode ser levado a cabo de três formas distintas, consistindo uma delas na incorporação, por uma sociedade (incorporante), de outra sociedade (fundida/incorporada) de cujas participações aquela seja a única titular. Nesta modalidade de fusão (fusão por incorporação) a sociedade fundida extingue-se e o seu património é integrado na sociedade incorporante (cfr.artº.97 e seg., do C.S.Comerciais; artº.73, nº.1, do C.I.R.C.; ac.S.T.A-2ª.Secção, 7/04/2021, rec. 1716/17.8BESNT; Raúl Ventura, Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais, Almedina, 1990, pág.14 e seg.; António Meneses Cordeiro e Outros, Código das Sociedades Comerciais Anotado, 3ª Edição, Almedina, 2020, pág.413 e seg.; António Rocha Mendes, IRC e as Reorganizações Empresariais, Universidade Católica Editora, 2016, pág.144 e seg.).

Já a cisão consubstancia um negócio jurídico com autonomia recente, com uma regulamentação legal ainda incipiente, e que tem inúmeras semelhanças com a fusão, razão pela qual comparte, com esta, diversos aspectos do seu regime jurídico (cfr. artº.120, do C.S.Comerciais). Tal como fusão, também a cisão implica a deslocalização de um conjunto de elementos patrimoniais que se encontravam na esfera jurídica de outra sociedade (sociedade cindida) para a sociedade beneficiária. No entanto, ao contrário da fusão, a cisão implica que o património da sociedade cedente/cindida seja dividido, característica que lhe confere particular complexidade (cfr. Raúl Ventura, ob. cit., pág.331 e seg.; António Meneses Cordeiro e Outros, ob. cit., pág.564 e seg.; António Rocha Mendes, ob. cit., pág.152 e seg.).

A cisão pode ocorrer através de três modalidades distintas (cfr. artº. 118, n.º1, do C. S. Comerciais), consistindo uma delas na cisão-fusão, figura na qual a sociedade cindida

destaca partes do seu património, ou extingue-se, dividindo o seu património em duas ou mais partes, para as fundir com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade (cfr. Raúl Ventura, ob. cit., pág.336 e seg.; António Meneses Cordeiro e Outros, ob. cit., pág.569 e seg.; António Rocha Mendes, ob. cit., pág.153).

"In casu", do probatório consta a citada figura da cisão-fusão, como modelo utilizado pelo grupo empresarial para proceder à sua reestruturação (cfr.nº.6 da factualidade provada).

Concretizando, os imóveis adquiridos em 6/01/2011, para revenda, pela sociedade "B..., S.A.", operação que mereceu isenção de I.M.T. ao abrigo do artº.7, nº.1, do C.I.M.T., foram objecto de destaque e incorporação no património da sociedade "A... S.A.", através da escritura de cisão-fusão outorgada em 20/12/2012, sendo que esta empresa beneficiária da cisão/incorporante, igualmente tinha por objecto social, além do mais, a compra e venda de bens imobiliários (cfr.nº.2 do probatório).

Haverá, agora, que saber qual o relevo a dar ao acto de concessão dos benefícios fiscais previstos no artº.60, nº.1, als.a), b) e c), do E.B.Fiscais, incidente sobre a reestruturação empresarial identificada no probatório (cfr.nºs.4 e 5 da matéria de facto provada).

Recorde-se que o Tribunal é livre de conhecer dos aspectos jurídicos da causa (indagação, interpretação e aplicação das regras de direito), até com independência das razões invocadas pelas partes (cfr.artº.5, nº.3, do C.P.Civil).

O indicado artº.60, do E.B.F., na redacção em vigor em 2011/2012, consagrava benefícios fiscais a conceder à reorganização de empresas, nomeadamente, associados às cisões e fusões (cfr.nº.3 da norma), garantindo a neutralidade fiscal destas operações, além do mais, prevendo o nº.1, al.a), da norma, a isenção de I.M.T., relativamente aos imóveis necessários à concentração ou à cooperação empresarial

A operação de reestruturação não dá lugar a qualquer tributação, no momento da sua concretização, desde que se encontre garantido um regime de total continuidade fiscal na sociedade beneficiária. E é exactamente este requisito da continuidade do exercício de

uma actividade económica, que se consubstancia como principal pressuposto de aplicação do regime especial da neutralidade fiscal previsto para as operações que se encontram configuradas no art.º73 e seg., do C.I.R.C., mais se devendo visualizar a norma constante do citado art.º60, do E.B.Fiscais, como igualmente tendente à obtenção da identificada neutralidade fiscal.

Revertendo ao caso dos autos, tendo sido concedido o benefício fiscal consagrado no art.º60, n.º1, als.a), b) e c), do E.B.Fiscais, à reestruturação empresarial identificada no probatório, no âmbito da mesma, além do mais, sendo objecto de destaque e incorporação no património da sociedade "A... S.A.", os imóveis anteriormente adquiridos para revenda, pela sociedade cindida "B..., S.A.", deve continuar a relevar a isenção de I.M.T., a esta última empresa concedida ao abrigo do art.º7, n.º1, do C.I.M.T., tendo por base o aludido regime de neutralidade fiscal, dado que a reestruturação empresarial em causa ocorreu durante o período de três anos em que vigorava a dita isenção de I.M.T. (6/01/2011 a 7/01/2014 - cfr.art.º279, als.b) e c), do C.Civil) e, por outro lado, visto que também a sociedade beneficiária/incorporante, "A... S.A.", tinha por objecto social a compra e venda de bens imobiliários, conforme já supra se relevou.”

- 9.** A AT em 2021-12-09, procedeu ao registo na aplicação informática da “Declaração de Liquidação Modelo 1”, tendo-lhe atribuído o n.º 2021/ ..., com fundamento no decurso do prazo de 3 anos previsto no n.º 5 do art.º 11.º do CIMT, sem que tenha sido revendido nenhum dos referidos prédios urbanos, pelo que, concluiu pela caducidade da isenção nos termos do art.º 7.º do CIMT. Cf. PA.
- 10.** Através do ofício n.º 2021..., datado de 2021-12-10, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento do IMT, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 38.º do CIMT, rececionada pela Requerente em 2021-12-14. Cf. PA.
- 11.** Da dita notificação consta o seguinte:

Assunto: NOTIFICAÇÃO PARA PAGAMENTO DE IMT (ARTº 11, Nº 5 E ART 38, Nº 1

Nos termos do n.º 1 do art.º 38.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), fica por este meio NOTIFICADA para, no prazo de 30 (trinta) dias posteriores à data da assinatura do aviso de receção, efetuar o pagamento do IMT, no valor de € 417.116,85 (quatrocentos e dezasseite mil cento e dezasseis euros e oitenta e cinco cêntimos), e respetivos juros compensatórios a contar desde o termo do prazo previsto no n.º 1 do art.º 34.º do CIMT, conforme demonstração de liquidação/apuramento que segue em anexo, referente à perda do benefício concedido nos termos do art.º 7.º do CIMT, em virtude de não ter revendido dentro do prazo de 3 anos, os prédios urbanos n.ºs _____ ao _____, ao _____, e _____ ao _____, todos da freguesia do _____.

A aquisição dos referidos prédios ocorreu a 2011-01-06, pela sociedade _____ B .., SA, que solicitou a isenção de IMT ao abrigo do artigo 7.º do CIMT, tendo os mesmos sido transmitidos por escritura de Cisão-Fusão de sociedades de 2012-12-20 para essa sociedade.

O não pagamento do imposto e juros no prazo fixado dará lugar à extração de certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva, nos termos do art.º 88.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Fica ainda ciente que da presente liquidação poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos, prazos e fundamentos previstos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT.

Para proceder ao pagamento do IMT e juros deverá levantar as respetivas guias neste serviço de Finanças, nos dias úteis entre as 09:00 e as 12:00 horas e as 13:00 e as 15:30 horas.

Com os melhores cumprimentos,

(...)

13. Em 2022-03-15, a AT procedeu à aplicação da liquidação de IMT n.º ..., com a nota de cobrança n.º 2021..., no montante de €417.116,85, acrescida de juros compensatórios no montante de €130.871,84, no valor global de €547.988,69. Cf. PA.
14. Esta liquidação foi remetida à Requerente através de notificação eletrónica, que a rececionou em 2022-03-22. Cf. PA.
15. A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto, e em 2022-05-17, foi instaurado o correspondente processo de execução fiscal n.º ...2022..., para cobrança coerciva da dívida. Cf. PA.
16. A Requerente citada no respetivo processo de execução n.º ...2022...), procedeu à oposição à execução fiscal. Cf. PA.
17. A Requerente apresentou no CAAD um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao qual foi atribuído o n.º 249/2022-T, no qual a Requerente pretende opor-se à “liquidação oficiosa de IMT, datada de 10/12/2021, com o n.º. 2021... e demonstração de liquidação/apuramento, efetuada pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Ribeira Grande (serviço periférico local da sua sede), com fundamento na perda do benefício concedido nos termos do art.º 7.º do CIMT1, no valor de EUR 417.116,85, acrescidos de juros compensatórios no valor de EUR 130.917,55, contados desde 06/02/2014 até 09/12/2021, num valor total a pagar de EUR 548.034,40”
18. Foi proferida decisão no processo 249/2022-T, com declaração de extinção da instância arbitral, por inutilidade superveniente da lide, em virtude de o ato em apreço nessa instância ter sido substituído pelo ato tributário aqui impugnado.
19. A Requerente apresentou no CAAD, em 29-07-2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, tendo em vista a anulação da referida liquidação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

1.3. Factos Não Provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

1.4. Fundamentação Da Fixação Da Matéria De Facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos com interesse à decisão e discriminar a matéria que julga provada, bem como declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, conforme decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do disposto no artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2. Do Mérito

2.1. Questões Decidendas

Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

- i. Da incompetência em razão da matéria do Tribunal Arbitral;
- ii. Da litispendência;
- iii. Da ilegalidade da liquidação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, n.º 2021... e juros compensatórios, que fixou um imposto a pagar de €547.988,69;

- iv. Direito da Requerente ao pagamento de indemnização pela prestação de garantia bancária.

3. Das Questões Prévias

3.1. Das exceções invocadas

Na resposta veio a Requerida alegar que, fundamentando a Requerente a sua pretensão na prescrição da dívida, este fundamento reconduz-se à apreciação da (in)exigibilidade da dívida, que não constitui fundamento da Impugnação judicial, mas sim de oposição à execução fiscal como está previsto na alínea d) do n.º1 do artigo 204º do CPPT. Sendo esta uma questão a analisar no âmbito de um processo de execução fiscal terá de ser atacada através dos meios de defesa próprios deste processo, no caso concreto, por meio da oposição à execução fiscal, pois que o fundamento invocado se reconduz à inexigibilidade da dívida.

Para além deste processo não ser o meio processual adequado há que concluir que, uma eventual condenação da AT a proceder ao reconhecimento do peticionado pela Requerente quanto à prescrição da dívida, se encontra excluída do âmbito da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Ainda que assim se não entendesse alega a Requerida que sempre se verificaria a exceção de litispendência, porque reunidos se encontram os pressupostos previstos no artigo 581.º do CPC.

Alega, ainda, a Requerida que, ainda que assim se não entenda, o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado, como refere o n.º 1 do art.º 272.º do CPC . Donde conclui que a presente instância sempre dependeria do julgamento quanto à prescrição da dívida feito em sede de oposição à execução fiscal.

Em exercício do contraditório veio a Requerente defender a competência do Tribunal, invocando jurisprudência do CAAD nesse sentido, concluindo ficar desta forma prejudicada a alegada exceção de litispendência.

Vejam os.

Começando pela análise da incompetência, admite-se que a resposta à questão possa ser diferente dependendo das circunstâncias processuais do caso. Nos autos em apreço, como vimos, a Requerente vem invocar a prescrição, no processo de impugnação, mas a questão também se encontra simultaneamente em apreciação no tribunal estadual onde a Requerente deduziu oportunamente processo de oposição.

Atentemos no teor do artigo 204.º do CPPT:

« Artigo 204.º

Fundamentos da oposição à execução

1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;*
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;*
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;*
- d) Prescrição da dívida exequenda;*
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;*
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;*

g) Duplicação de colecta;

h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

2- A oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação.»

Assiste desta forma razão à Requerida quando argumenta que a inexigibilidade da dívida não constitui fundamento da Impugnação judicial, mas sim da oposição à execução fiscal como está previsto na alínea d) do n.º1 do artigo 204º do CPPT. A lei confere ao SP o direito a deduzir oposição com fundamento na prescrição e questionar a ilegalidade da liquidação no processo de impugnação.

É o que ocorre no caso em apreço. Nos presentes autos, como vimos, a Requerente intentou no tribunal estadual processo de oposição, utilizando o meio processual e o local adequados para analisar a prescrição da dívida. Repare-se que a alínea i), do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT diz expressamente que não pode constituir fundamento de oposição a análise da legalidade do ato Tributário a menos que se trate de ilegalidade abstrata. Ou, ainda, no caso da alínea h), que não é o caso.

Não oferece dúvida que a apreciação da legalidade é da competência do tribunal que apreciar a impugnação e a competência para apreciar a prescrição é do tribunal de execução. Note-se que não temos sequer acesso a factos que permitam, com segurança, declarar que uma dívida se extinguiu por prescrição e que por isso há inutilidade da lide, dadas as inúmeras situações de interrupção ou suspensão que são, de todo, alheias à liquidação (veja-se a complexidade do 49.º da LGT). Como ficou consignado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, em sede de impugnação judicial, a prescrição é apreciada apenas para aferir se deve a

instância prosseguir ou deve ser declarada a inutilidade superveniente da lide e o conhecimento da prescrição só é possível se no processo de impugnação constarem todos os elementos necessários para o efeito (cfr. Acórdão de 24 de Novembro de 2016, processo n.º 04713/04-Viseu).

Em suma, encontrando-se a questão da prescrição da dívida colocada na sede própria e através do meio processual adequado, não cabe a este tribunal, no processo de impugnação, apreciar a alegada prescrição.

Pronunciando-se o tribunal pela incompetência material para apreciar, neste contexto, a prescrição, prejudicada fica a alegada exceção de litispendência.

Também não se afigura existir outro fundamento para a suspensão da impugnação por o julgamento desta depender da decisão sobre a oposição.

O regime legal não aponta para essa solução. Se o tribunal de execução entender que não decorreram os prazos da prescrição, continuará a execução com vista ao pagamento, e a execução poderá ser suspensa se, cumulativamente, prestar caução e impugnar a liquidação (169.º CPPT) e o processo executivo só se extinguirá por anulação da dívida (176.º-1-b) do CPPT), que há de ser declarada na impugnação, judicial ou arbitral, pois o juiz da execução não tem competência para apreciar a legalidade da liquidação (151.º CPPT).

Por conseguinte, a lógica é inversa. A causa prejudicial é a impugnação e por isso o CPPT prevê a suspensão do processo executivo (169.º CPPT) enquanto não for decidida a questão de fundo que, no caso, nos cabe decidir; saber se a liquidação é ou não é legal.

Improcede, pois, o argumento da Requerida segundo o qual a presente instância sempre dependeria do julgamento quanto à prescrição da dívida feito em sede de oposição à execução fiscal.

Termos em que ao proceder a alegada incompetência material do tribunal, fica prejudicada a apreciação da alegada litispendência, não existindo qualquer relação de prejudicialidade ou outro fundamento que justifique a suspensão do presente processo.

4. Matéria De Direito

4.1. Delimitação das questões a decidir, sobre a Ilegalidade da liquidação em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, n.º 2021... e juros compensatórios

Face ao alegado pela Requerente, a questão jurídica que importa solucionar, no que respeita à legalidade do ato tributário em apreciação, é a de saber, primeiro se existe violação do direito à audiência prévia; e segundo se existiu por parte da AT um comportamento contraditório e abuso de direito ao emitir a liquidação de IMT.

4.2. Sobre a violação do direito de Audição prévia (preterição de notificação da requerente para audiência prévia)

A Requerente alegou falta de notificação nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art.º 60.º da LGT para, querendo, exercer o direito de audiência prévia, e que no caso em apreço, o direito de audiência não estava dispensado nos termos do disposto no art.º 60.º, n.º 2 da LGT, bem como não foi ouvida em fase anterior do procedimento, pelo que a liquidação aqui contestada enferma de vício formal consubstanciado na falta total e absoluta de audiência prévia, nos termos estatuídos na alínea a) do n.º 1 art.º 60º da LGT, impondo-se declarar nulo o ato tributário respetivo.

A Requerida, contra-alegou, referindo que a participação da aqui Requerente, em sede de audiência prévia, em nada influenciaria o sentido da decisão, e como tal, a formalidade em causa, degradando-se em não essencial, não seria invalidante da decisão proferida, não assistindo razão à Requerente.

Cumpre apreciar,

Ora, da análise do probatório dos presentes autos, resulta que a Requerente, não foi notificada para o exercício do seu direito de audiência antes da emissão do ato de liquidação aqui em apreço.

Por conseguinte, a questão a decidir consiste em apreciar se essa falta consubstancia uma violação de preterição do exercício do direito de audição antes da liquidação.

Sobre o princípio da participação e o consequente direito de audição, estabelece o artigo 60.º da LGT, o seguinte:

“Artigo 60.º

Princípio da participação

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2 - É dispensada a audição:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*
- b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição

antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão. “

A este propósito importa, reter, o princípio da audiência dos interessados previsto no n.º 1 do artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), embora não corresponda a um direito fundamental, é uma concretização do modelo da administração participada expresso no n.º 5 do artigo 267.º da C.R.P., que impõe à Administração Pública o princípio da participação dos particulares na formação das decisões que lhe digam respeito, sendo uma das manifestações mais flagrantes do modelo da Administração aberta.

O direito de audição encontra a sua consagração constitucional no artigo 267.º, n.º 5, da CRP: “o processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

Como decorre da norma constitucional, o regime do direito de audição é relegado para «lei especial», a definição dos termos em que tal direito será exercido, o que no caso presente, encontramos o seu regime no disposto no artigo 60.º da LGT:

Com efeito, o direito ou o dever de audição-prévia, constitui uma garantia de defesa dos particulares, de modo a permitir a justeza e a correção do ato final do procedimento.

Dada a sua importância, o direito de audiência-prévia só pode ser dispensado nas situações legalmente previstas no artigo 60.º, n.º 2 e 3 da LGT.

É entendimento jurisprudencial, a existência de duas situações em que a omissão prévia da audiência poderá não ter consequências invalidantes.

Tem sido admitido o princípio do aproveitamento do ato tributário, quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão final, o que acontece em geral, nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente, ou, se trate de atividade administrativa vinculada, não se vislumbrando a mínima possibilidade de a audiência poder ter influência sobre o conteúdo da decisão. (Ac. do STA n.º 0548/12 de 24-10-2012 Relator: Fernanda Maçãs)

O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação do interessado. (Ac. do STA n.º 01391/14 de 25-06-2015 Relator: Francisco Rothes).

Na segunda situação, havendo procedimento de segundo grau, quer o ato primário tenha sido mantido quer tenha sido alterado e substituído pelo ato do segundo grau, “...a decisão administrativa final acaba por ser o ato de segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este ato que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação” Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in "Lei Geral Tributária" anotada, 2012, pp. 517. (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo: 01196/05.0BEPRT de 02-02-2017)

Como nos diz também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo: 02046/04.0BELSB de 14-10-2020: “O afastamento do efeito anulatório por preterição do direito de audiência, por via da aplicação do princípio do aproveitamento do acto administrativo, apenas pode ocorrer quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final, o que acontece, em geral, nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de actividade administrativa vinculada.”.

Retomando os autos, da factualidade descrita face ao regime legal gizado, a AT emitiu a liquidação em análise, com base na caducidade da Isenção de IMT, por terem decorridos 3 anos após a aquisição dos imóveis, sem que os mesmos tenham sido revendidos, com base nas declarações feitas pelo sujeito passivo quando da aquisição, por conseguinte com o conhecimento da Requerente.

Neste sentido, tem sido entendido pela jurisprudência que cumpre sempre indagar se ocorrem os pressupostos que legitimem o aproveitamento do ato administrativo, isto é, se se justifica manter a decisão impugnada por se considerar que a audiência dos interessados é de todo inútil, não podendo modificar ou influenciar a decisão final.

Do mesmo modo, e atendendo à jurisprudência e doutrina elencada, verificam-se cumpridos os critérios de aplicação do princípio do aproveitamento do ato administrativo.

Assim, e por tudo o que se vem de expor, a Requerida não estava legalmente obrigada à audição da Requerente antes da liquidação nos termos do artigo 60.º n.º 2 alínea a) da Lei Geral Tributária, uma vez que a liquidação foi feita com base nas declarações do contribuinte. Acresce que a caducidade da isenção corre diretamente da lei funcionando de forma objetiva e automática (artigo 11.º, n.º 5, do Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), pelo que o conteúdo do ato tributário não podia deixar de corresponder ao notificado porque de conteúdo vinculado.

Em face do exposto, a presente liquidação está abrangida pela dispensa do direito de audição previa, à luz da alínea a) do n.º 2 do artigo 60.º da LGT, bem como e seguindo a jurisprudência suprarreferida, a falta de audiência previa anterior à liquidação, a preterição daquela formalidade não resultou em violação dos direitos da Requerente, uma vez que a defesa contra o ato tributário se tornou efetiva através da reclamação graciosa e pela presente impugnação.

Ou seja, uma vez que os direitos do contribuinte, com a omissão do direito de audição, não foram prejudicados, tal procedimento não assume carácter invalidante, não se verificou qualquer preterição de formalidade.

Por conseguinte do anteriormente exposto, improcede o pedido de declaração de vício formal invocado pela Requerente.

4.3. Sobre o comportamento contraditório da AT e abuso de direito

A Requerente, vem alegar que a AT ouvida no ano de 2011 sobre a projetada cisão-fusão, nada disse sobre a transmissão por essa via implicaria a caducidade da isenção de IMT e, por consequência, a liquidação oficiosa de IMT, seria causa de um inquestionável comportamento contraditório da AT, que violou a confiança do sujeito passivo em causa.

A Requerida, contra alega, no sentido de que a isenção de IMT ao abrigo do art.º 7.º do CIMT, foi concedida à sociedade “B..., S.A.”, pela aquisição dos imóveis ocorrida em 2011-01-06. A operação de cisão-fusão para a qual foi solicitado o benefício ao abrigo do art.º 60.º do EBF, e que envolveu quatro entidades, entre as quais a “B..., S.A.” nada tem que ver com a anterior aquisição dos imóveis, configurando em termos jurídico tributários, designadamente para efeitos de IMT, uma nova transmissão, independente da anterior transmissão, e sobre a qual foi emitido o respetivo Parecer favorável. Referindo para esse efeito, o Acórdão do STA proferido no Proc. 0206/15.8BEPDL, de 08-09-2021, referente a esta operação.

Cumpre apreciar.

Estabelece o artigo 334.º do CC: *“É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito.”*

Segundo jurisprudência do STJ, Acórdão de 2013-11-12, Processo 1464/11.2TBGRD-A.C1.S1, resulta do seu sumário o seguinte:

“I - A proibição do comportamento contraditório configura actualmente um instituto jurídico autonomizado, que se enquadra na proibição do abuso do direito (art. 334.º do CC), nessa medida sendo de conhecimento oficioso; no entanto, não existe no direito civil um princípio geral de proibição do comportamento contraditório.

II - São pressupostos desta modalidade de abuso do direito – venire contra factum proprium – os seguintes: a existência dum comportamento anterior do agente susceptível de basear uma situação objectiva de confiança; a imputabilidade das duas condutas (anterior e actual) ao agente; a boa fé do lesado (confiante); a existência dum “investimento de confiança”, traduzido no desenvolvimento duma actividade com base no factum proprium; o nexa causal entre a situação objectiva de confiança e o “investimento” que nela assentou.

III - O princípio da confiança é um princípio ético fundamental de que a ordem jurídica em momento algum se alheia; está presente, desde logo, na norma do art. 334.º do CC, que, ao falar nos limites impostos pela boa fé ao exercício dos direitos, pretende por essa via assegurar a protecção da confiança legítima que o comportamento contraditório do titular do direito possa ter gerado na contraparte.

V – (...): é inadmissível e contrária à boa fé a conduta assumida pelo exequente, na exacta medida em que trai a confiança gerada nos executados pelo seu comportamento anterior, confiança essa objectivamente reforçada pelo decurso de um tão dilatado lapso de tempo.“

Conforme resulta da legislação e jurisprudência citada, a proibição do comportamento contraditório configura atualmente um instituto jurídico autonomizado, que se enquadra na proibição do abuso do direito (art. 334.º do CC), que obedece a determinados pressupostos. Começamos por apreciar a verificação do primeiro pressuposto - *a existência dum comportamento anterior do agente susceptível de basear uma situação objectiva de confiança.*

Realçamos a decisão proferida no Acórdão do STA de 08/09/2021, processo n.º 0206/15.8BEPDL, sobre a aquisição aqui em apreço, a caducidade, e sobre os efeitos desta e em geral das cisões-fusões na Isenção de IMT:

“Revertendo ao caso dos autos, tendo sido concedido o benefício fiscal consagrado no art.º60, n.º1, als.a), b) e c), do E.B.Fiscais, à reestruturação empresarial identificada no probatório, no âmbito da mesma, além do mais, sendo objecto de

destaque e incorporação no património da sociedade "A... S.A.", os imóveis anteriormente adquiridos para revenda, pela sociedade cindida "B..., S.A.", deve continuar a relevar a isenção de I.M.T., a esta última empresa concedida ao abrigo do artº.7, nº.1, do C.I.M.T., tendo por base o aludido regime de neutralidade fiscal, dado que a reestruturação empresarial em causa ocorreu durante o período de três anos em que vigorava a dita isenção de I.M.T. (6/01/2011 a 7/01/2014 - cfr.artº.279, als.b) e c), do C.Civil) e, por outro lado, visto que também a sociedade beneficiária/incorporante, "A... S.A.", tinha por objecto social a compra e venda de bens imobiliários, conforme já supra se relevou.”

Conforme se extrai do citado Acórdão, os imóveis anteriormente adquiridos para revenda, pela sociedade cindida "B..., S.A.", deve continuar a relevar a isenção de I.M.T., a esta última empresa concedida ao abrigo do artº.7, nº.1, do C.I.M.T., empresa essa, que é a ora requerente.

Ora a Requerente, com a cisão-fusão, manteve o direito à isenção pelo período de 3 anos, caso contrário, teria a mesma sido liquidada no momento da cisão-fusão à sociedade “"A...”.

Findo esse período de 3 anos, sem que se tenha verificado a revenda dos imóveis, caducou a isenção. Tanto assim foi que a decisão do STA, foi exatamente no sentido de que a cisão-fusão não fez cessar a isenção de IMT, só que o responsável pelo cumprimento das obrigações resultantes da isenção, passou a ser a Requerente.

Não se verifica, bem como o Acórdão do STA o confirma, que tenha sido conferida à Requerente ou às partes da cisão-fusão, a atribuição definitiva de isenção de IMT por força do despacho da AT, ao conferir o benefício do artigo 60.º do EBF, pelo contrário, a isenção foi apenas transferida na cisão-fusão.

Face ao exposto, não há aqui um inquestionável comportamento contraditório da AT, que tenha violado a confiança do sujeito passivo em causa.

Não se encontra preenchido o primeiro pressuposto elencado para a verificação de um comportamento contraditório – “a existência dum comportamento anterior do agente

susceptível de basear uma situação objectiva de confiança”, não se afigura assim necessário verificar o preenchimento dos restantes.

Conclui-se assim que não se verifica um comportamento contraditório da AT, ou a violação da confiança da Requerente, im procedendo assim o pedido da Requerente, e consequentemente a liquidação impugnada não pode ser havida por ilegal.

4.4. Pedido de indemnização por prestação de garantia indevida

Em razão da improcedência do pedido principal, fica prejudicado o conhecimento do pedido acessório, relativo à indemnização por prestação de garantia indevida.

5. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- i. Julgar procedente a alegada exceção de incompetência material para apreciar a prescrição da dívida fiscal suscitada pela Requerida e improcedentes as demais exceções ou causas que possam obstar ao conhecimento da causa;
- ii. Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à ilegalidade da liquidação adicional impugnada, e absolver a Requerida do pedido, com todas as consequências legais.

6. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 547.988,69 (quinhentos e quarenta e sete mil, novecentos e oitenta e oito euros e sessenta e nove cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 8. 262,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifiquem-se as Partes, bem como o Digno Representante do Ministério Público, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da Constituição e 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional, do 185.º-A, n.º 2, do CPTA subsidiariamente aplicável, e do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 21 Março de 2023

Fernanda Maçãs - Árbitro Presidente

Nuno Maldonado Sousa - Arbitro

Rita Guerra Alves – Arbitro Relator