

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 353/2023-T

Tema: IMT – Isenção – conta poupança-emigrante – DL 540/76, de 9 de julho

Sumário:

- 1. A isenção de IMT – conta poupança-emigrante DL 540/76, de 9 de Julho - constitui um benefício fiscal de natureza automática.**
- 2. A entrega de modelo oficial previsto no artigo 19º do CIMT e a consequente emissão pelo serviço de finanças de documento único de cobrança, com valor de “€ 0,00” não configura liquidação de imposto.**
- 3. Entendendo a AT que não se verificam os pressupostos para a isenção referida em 1., dispõe esta do prazo previsto no n.º 1 do artigo 35º do CIMT para promover a respetiva liquidação**
- 4. Recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos sobre a isenção de IMT por este invocada.**

Requerentes: A...

(doravante denominado por «Requerente»)

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT”, “Autoridade Tributária” e/ou “Requerida”)

1. Relatório

A..., contribuinte n.º ..., residente na ..., ..., ..., ..., Macau (“Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), a constituição e pedido de pronúncia arbitral (PPA) ao abrigo dos nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento

e de Processo Tributário (“CPPT”), com vista à anulação das liquidações Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) relativas à aquisição das frações A a M do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sobre o artigo ..., a seguir identificadas:

- Fração A – liquidação de IMT n.º...– montante de €1.111,82;
- Fração B – liquidação de IMT n.º ...– montante de €775,26;
- Fração C – liquidação de IMT n.º ... – montante de €2.283,84;
- Fração D – liquidação de IMT n.º...– montante de €2.783,84;
- Fração E – liquidação de IMT n.º ... – montante de €1.018,88;
- Fração F – liquidação de IMT n.º ... – montante de €6.536,88;
- Fração G – liquidação de IMT n.º ... – montante de €1.040,36;
- Fração H – liquidação de IMT n.º...– montante de €7.236,88;
- Fração I – liquidação de IMT n.º ... – montante de €975,93;
- Fração J – liquidação de IMT n.º ...– montante de €1.375,93;
- Fração L – liquidação de IMT n.º ... – montante de €1.275,93;
- Fração M – liquidação de IMT n.º...– montante de €1.475,93;

a título de imposto e de juros compensatórios e, bem assim, requerendo a determinação do pagamento dos juros indemnizatórios devidos por força do pagamento das referidas liquidações de imposto.

O Requerente fundamenta a ilegalidade dos atos tributários de IMT, assente, em termos sintéticos, no seguinte:

- Caducidade do direito à liquidação;
- Anulação extemporânea do despacho de reconhecimento da isenção;
- Errada interpretação do Decreto-lei n.º 169/2006, de 17 de agosto;
- Violação do princípio do inquisitório;

Em 15.05.2023 foi aceite o pedido do PPA apresentado pelo Requerente, o qual havia sido apresentado em 12.05.2023.

O árbitro único foi designado em 05.07.2023.

Nesta decorrência, foi este Tribunal Arbitral constituído em 25.07.2023.

Notificada a Requerida para, querendo, apresentar Resposta, veio esta, em 27.09.2023, a exercer esse mesmo direito, defendendo-se por exceção, invocando a inutilidade superveniente da lide, por via da ocorrida decisão de revogação de parte das liquidações de IMT supra, designadamente, quanto às liquidações referentes às frações “B”, “E” e “G” do artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa e igualmente se defendendo, quanto às liquidações de IMT relativas às demais frações autónomas, por impugnação, pugnando pela improcedência do PPA.

Em 28.09.2023 veio a ser junto processo administrativo a estes autos.

Em 30.10.2023 veio a ser proferido despacho no sentido de vir o Requerente, querendo, pronunciar-se sobre a decisão de revogação parcial dos atos tributários objeto do presente pleito arbitral, tendo este expressamente declarado manter o interesse no prosseguimento da lide quanto às liquidações não revogadas.

Em 21.11.2023 foi proferido despacho arbitral no qual se dispensou a realização de reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, se concedeu prazo para a formulação de alegações escritas simultâneas, consignada data para prolação de decisão - até 25.01.2023 – e pagamento pelo Requerente da taxa arbitral subsequente devida.

Requerente e Requerida vieram a apresentar as suas respetivas Alegações, através das quais, no essencial, secundaram as posições já inicialmente expendidas em sede de PPA e de Resposta, respetivamente, acrescentando, no caso do Requerente, a circunstância deste nada ter a objetar relativamente à matéria de exceção invocada na Resposta pela Requerida.

2. Saneamento

O tribunal arbitral singular foi regularmente constituído em 25 de Julho de 2023, nos termos previstos 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;

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

A defesa por exceção – inutilidade superveniente da lide - arguida pela Requerida quanto à decisão de revogação de parte dos atos tributários objeto deste PPA, tida lugar após a constituição deste tribunal arbitral singular, será apreciada a final.

O processo não padece de vícios que o invalidem;

3. Fundamentação de Facto:

3. 1. Factos Provados:

Analisada a prova documental produzida e o posicionamento das partes, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. O Requerente adquiriu, em 30.06.2016, as frações autónomas designadas pelas letras “A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, L e M” do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ... na matriz predial urbana da freguesia da ..., em Lisboa, tendo para a celebração do respetivo título de aquisição previamente entregue Modelo 1 de IMT, com o registo 2016/..., na qual inseriu no campo dos benefícios fiscais, o código “1”, referente à isenção de IMT concedida a emigrantes, nos termos do DL 540/76 de 09.07.
2. No seguimento da entrega de tal Modelo 1 de IMT, foi emitido pela AT o documento único de cobrança (DUC) com o n.º..., no montante total de €3.438,18, assim discriminados por fração:

- Fração A – DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;

- Fração B - DUC de IMT n.º ... - montante de €2.439,19;
 - Fração C - DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;
 - Fração D - DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;
 - Fração E - DUC de IMT n.º ...- montante de €464,60;
 - Fração F - DUC de IMT n.º ... - montante de €0,00;
 - Fração G - DUC de IMT n.º ...- montante de €534.39;
 - Fração H- DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;
 - Fração I - DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;
 - Fração J - DUC de IMT n.º ... - montante de €0,00;
 - Fração L - DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;
 - Fração M- DUC de IMT n.º ...- montante de €0,00;
3. Através do ofício n.º..., de 2022-08-02, o Requerente foi notificado para apresentar extrato bancário desde 2006.08.17 até 2016.12.31, da conta poupança emigrante n.º..., constituída junto do Millennium BCP em 13.09.2002, a fim de ser aferido se o saldo da conta, à data de 2006.08.17, suportava a declaração Modelo 1 de IMT com o registo 2016/..., que beneficiou do código 1 do IMT – Benefício Fiscal -Emigrantes – DL 540/76, de 09.07.
 4. Em resposta ao referido ofício, o Requerente veio a informar que já não possuía tais extratos bancários reportados às datas referidas no ponto antecedente, tendo nesse ensejo se disponibilizado para autorizar a derrogação do sigilo bancário, solicitando ao Serviço de Finanças a correspondente minuta de autorização.
 5. Em 2022.09.19, o Serviço de Finanças de Lisboa-... solicita ao Millennium BCP o envio de extrato bancário relativo à conta emigrante n.º ..., desde 17 de agosto de 2006 até 09 de dezembro de 2020, para efeitos de certificação da utilização do saldo da conta emigrante.
 6. Em 2022.12.19, através do ofício n.º 2022..., o Requerente é notificado para apresentar o saldo da conta à data de 2006.08.17, com todos os movimentos até à data de 2016.12.31, sob pena de ser emitida a correspondente liquidação de IMT.

7. Em 2022.09.20, a sucursal de ... do Millennium BCP informou a Requerida que não lhe será possível entregar o extrato bancário solicitado, sem a presença do cliente na sucursal.
8. O Requerente exerceu o direito de audição, reafirmando que não já não tinha extratos reportados àquela data e que, encontrando-se a residir em Macau, se disponibilizava para autorizar a derrogação do sigilo bancário, ficando a aguardar o envio da respetiva minuta para efeitos da aludida derrogação.
9. O Requerente foi notificado pelo ofício n.º 2022..., de 2022-12-19, para apresentar os extratos bancários reportados a 2006-08-17, sob pena de se proceder à liquidação do IMT.
10. Nesta sequência, veio o Requerente a reafirmar a sua disponibilidade para derrogar o sigilo bancário, referindo que aguardava o envio da respetiva minuta, dado não possuir os extratos em seu poder e não se encontrar a residir em Portugal.
11. Através do ofício n.º 2023..., de 2023.01.20, o requerente é notificado para liquidar o IMT, por indevido reconhecimento da isenção do referido imposto, uma vez não se mostrar comprovado que o saldo utilizado para a aquisição das frações autónomas designadas pelas letras “A” a “M” do artigo ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., em Lisboa, tivesse sido creditado na referida conta poupança-emigrante até 2006-08-17.
12. O Requerente veio a ser notificado da emissão do DUC n.º ..., de 2023.02.14, no montante de €27.891,00, que resulta das seguintes liquidações de IMT:
 - Fração A - DUC de IMT n.º ... - montante de €1.111,82; - Fração B - DUC de IMT n.º ... - montante de €775,26; - Fração C - DUC de IMT n.º ... - montante de €2.283,84; - Fração D - DUC de IMT n.º ... - montante de €2.783,84; - Fração E - DUC de IMT n.º ... - montante de €1.018,88; - Fração F - DUC de IMT n.º ... - montante de €6.536,88; - Fração G - DUC de IMT n.º ... - montante de €1.040,36; - Fração H - DUC de IMT n.º ... - montante de €7.236,88; - Fração I - DUC de IMT n.º ... - montante de €975,93; - Fração J - DUC de

IMT n.º ...- montante de €1.375,93; - Fração L - DUC de IMT n.º ...1 - montante de €1.275,93; - Fração M - DUC de IMT n.º ...- montante de €1.475,9

13. O Requerente procedeu ao pagamento do valor de imposto a que se refere o DUC vindo de identificar, no montante de € 27.981,00.
14. Veio o Requerente a submeter Pedido de Pronúncia Arbitral, o qual veio a ser aceite em 15.05.2023, suscitando a ilegalidade das liquidações de IMT a que se referem os pontos 11. e 12..
15. Em 25.07.2023 foi constituído o Tribunal Arbitral Singular.
16. Aquando da dedução de Resposta por parte da Requerida, veio a esta a dar a conhecer o teor do despacho de 06/06/2023 da Senhora Subdiretora-Geral da área da Gestão Tributária – Impostos sobre o Património, com fundamento em vício de caducidade do direito à liquidação, relativamente às liquidações de IMT n.º ..., referente à fração B, n.º..., referente à fração E e n.º ..., referente à fração G e bem assim reconhecido o direito ao pagamento de juros indemnizatórios a favor do Requerente quanto a tais revogadas liquidações.
17. Para o efeito de tal revogação parcial do objeto imediato destes autos, sustentou a referida decisão administrativa, entre o mais, o seguinte:

Senão vejamos,

Para viabilizar a aquisição das frações designadas pelas letras "A" a "M" do artigo . inscrito na matriz predial urbana da freguesia da em Lisboa, o requerente apresentou a declaração Modelo 1 do IMT com o registo 2016/ , na qual indicou o código do benefício 1 – Emigrantes - art.º 7.º do DL 540/76, de 09-07.

Foi então emitido o DUC n.º , em 2016-06-29, no montante de €3.438,18, que apurou imposto a pagar APENAS relativamente às frações "B", "E" e "G" e imposto a zeros relativamente às restantes frações.

Posteriormente, tendo-se constatado que o requerente não reunia os pressupostos para beneficiar da isenção, foi emitido o DUC , datado de 2023-02-14, no montante de €27.891,00, que resulta das seguintes liquidações de IMT:

- Fração A – liquidação de IMT n.º	– montante de €1.111,82;
- Fração B – liquidação de IMT n.º	– montante de €775,26;
- Fração C – liquidação de IMT n.º	– montante de €2.283,84;
- Fração D – liquidação de IMT n.º	– montante de €2.783,84;
- Fração E – liquidação de IMT n.º	– montante de €1.018,88;
- Fração F – liquidação de IMT n.º	– montante de €6.536,88;
- Fração G – liquidação de IMT n.º	– montante de €1.040,36;
- Fração H – liquidação de IMT n.º	– montante de €7.236,88;
- Fração I – liquidação de IMT n.º	– montante de €975,93;
- Fração J – liquidação de IMT n.º	– montante de €1.375,93;
- Fração L – liquidação de IMT n.º	– montante de €1.275,93;
- Fração M – liquidação de IMT n.º	– montante de €1.475,93.

Como tal, relativamente ao imposto apurado relativamente às frações "A", "C", "D", "F", "H", "I", "J", "L" e "M", estas configuram primeiras liquidações, e não, como pretende a Requerente, liquidações adicionais.

Nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 31.º do CIMT, uma liquidação adicional "(...)" só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, exceto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente, ficando ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 35.º.

A liquidação adicional não é mais do que a correção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes.

O seu objetivo é apenas apurar a diferença de imposto de forma a que ao contribuinte seja exigido, no total, importância igual à que resultaria de liquidação efetuada de uma só vez - cf., neste sentido, Francisco Pinto Fernandes e José Cardoso dos Santos, Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, edição da Imprensa Nacional, volume II, pág. 992 e Acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário de 18.05.2011, recurso 153/11 e de 14.09.2011, recurso 294/11.

No caso vertente as liquidações efetuadas relativamente às frações "A", "C", "D", "F", "H", "I", "J", "L" e "M", não são liquidações adicionais já que as mesmas não se destinaram a corrigir uma liquidação anterior viciada por erro de facto ou de direito ou por omissões ou inexatidões praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação.

Com efeito, as referidas liquidações são primeiras liquidações de IMT porquanto, na data da celebração do contrato de compra e venda, não foi efetuada qualquer liquidação desse imposto, por dele ter ficado isento face à invocação, pelo requerente, de que se tratava de uma aquisição feita ao abrigo do DL n.º 540/76, de 9/07 - Emigrantes.

Assim, o direito à liquidação e cobrança só poderia ser exercido a partir da constatação do não cumprimento dos objetivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de isenção (neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo - vide, entre outros, os Acórdãos de 22.09.2010, recurso 383/10, de 14.09.2011, recurso 294/11 e de 54/14 de 03.05.2017).

Este entendimento é pacífico na Jurisprudência do STA, do qual destacamos os seguintes Acórdãos do STA:

- Acórdão do STA proferido no âmbito do Proc. 0755/16, de 15-03-2017, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/61671bc66b746837802580e9005519fb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1, e do qual extraímos parte do sumário:

"I - Nos termos do n.º 1 do artigo 35.º do Código do IMT é de oito anos o prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT, contados da data da transmissão ou daquela em que a isenção ficou sem efeito.

II - O prazo de caducidade de quatro anos contados da data da liquidação a corrigir, previsto no n.º 3 do artigo 31.º do Código do IMT, pressupõe a existência - real e não apenas ficcionada - de uma prévia liquidação a corrigir."

- Ac. do STA proferido no âmbito do Proc. 0294/11, de 14-09-2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/476b25923ab50a9b80257913>

VI - CONCLUSÃO

Face ao exposto, e para efeitos do disposto no artigo 13.º do RJAT, propõe-se:

- A manutenção dos atos de liquidação de IMT n.ºs
- A revogação dos atos de liquidação de IMT n.ºs
- Restituição do montante pago nas liquidações de IMT n.ºs acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

19. Na sequência da junção de tal decisão de revogação parcial do objeto dos presentes autos, veio a Requerida posteriormente informar que o despacho de revogação de parte dos atos impugnados se encontravam já concretizados, através do reembolso n.º. 2023... no valor de 2.834,50 referente a IMT e reembolso n.º. 2023... no valor de 45,66 referente a juros indemnizatórios.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Factos Não Provados:

1. O Requerente mobilizou, para efeitos de pagamento do preço devido pela aquisição (referida em 1. dos fatos provados) das frações autónomas A, C, D, F, H, I, J, L e M do artigo ... da freguesia da ..., valores que haviam sido creditados até 17 de Agosto de 2006 em conta poupança emigrante aberta junto de entidade bancária a operar em Portugal.

Inexistem outros factos não provados com relevância para a decisão da causa.

3.3. Fundamentação da matéria de facto:

O árbitro não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (art.º 123.º, n.º

2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvente.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pelas partes e que não foram impugnados e na cópia do processo administrativo instrutor, apresentado pela Requerida e bem assim no posicionamento de cada uma das partes face à matéria de facto coligida pela outra.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o que prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida e o Processo Administrativo junto, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

4. Do Direito:

4.1. Por exceção – Inutilidade superveniente da lide - Revogação Parcial do objeto imediato destes autos:

A inutilidade superveniente da lide decorre da verificação de um facto, na pendência da instância judicial ou arbitral, mediante a qual a solução do litígio deixa de ter interesse e utilidade, designadamente por ter sido satisfeita, por meios extrajudiciais, a pretensão deduzida pelo autor.

Conforme resulta da factualidade dada por provada nos pontos 16. A 18., a AT veio, já após a constituição deste tribunal arbitral singular, a proceder à revogação dos atos tributários de liquidação relativamente às frações “B”, “E” e “G” do prédio urbano supra melhor identificado, objeto deste PPA.

Do cotejo desta factualidade, extrai-se que da decisão revogatória parcial, não dimana qualquer regulação verdadeiramente inovatória, antes se limitando a admitir, parcialmente, a argumentação expendida pelo Requerente no que à ilegalidade de parte dos atos tributários de liquidação arbitralmente impugnados.

Impõe-se igualmente verificar que a causa de pedir e o conseqüente pedido formulado pelo Requerente não se mostram totalmente satisfeitos pela entidade Requerida, dado remanescerem, mantendo-se na ordem jurídica, as liquidações relativas às demais frações (“A”, “C”, “D”, “F”, “H”, “I”, “J”, “L” e “M”) e sobre as quais recai a apontada ilegalidade.

No caso dos autos aqui em apreço, resulta que tal revogação apenas foi levada ao conhecimento em destes autos em momento posterior à constituição do mesmo.

A este respeito, pela sua clareza e correção de entendimento que dele dimana, o qual acompanhamos, não podemos deixar de aqui citar trecho da decisão proferida pelo CAAD, no âmbito do processo n.º 60/2019-T:

“A questão que primeiramente poderia colocar-se é a de saber - atendendo ao disposto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT - se é possível proceder, na pendência do processo arbitral, à anulação administrativa dos actos tributários impugnados.

O citado artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, sob a epígrafe “Efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral”, dispõe o seguinte:

Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º

O prazo previsto a alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º a que essa disposição se refere é o que respeita à comunicação às partes da constituição do tribunal arbitral, o que permite concluir que esse é um prazo procedimental, inserido no procedimento de constituição do tribunal, e que decorre ainda antes de ter início o processo arbitral (cfr. artigo 15.º).

Tal não significa, no entanto, que à Administração esteja vedado a anulação administrativa do acto impugnado já na pendência do processo arbitral.

A Autoridade Tributária, enquanto entidade administrativa, encontra-se subordinada às disposições do Código de Procedimento Administrativo (artigo 2.º, n.º 1), e, por outro lado, como resulta do disposto no artigo 29.º do RJAT, são de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza do caso omissis, entre outras, as normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

O artigo 168.º do CPA, que define os condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa, no seu n.º 3, estabelece que “quando o ato tenha sido objecto de impugnação jurisdicional, a anulação administrativa só pode ter lugar até ao encerramento da discussão”. Deve entender-se como encerramento da discussão, em correspondência com o estabelecido no artigo 604.º, n.º 3, alínea e), do CPC, o momento em que as partes produzam alegações orais ou o termo do prazo para alegações escritas ou o termo da fase dos articulados quando as partes tenham dispensado as alegações finais e o estado do processo permita sem necessidade de mais indagações a apreciação do pedido.

Haverá de concluir-se, por conseguinte, que o CPA alargou os poderes de disposição da Administração na pendência do processo, permitindo, na linha do que já vinha sugerido pela doutrina, que a anulação administrativa, quando o acto tenha sido objecto de impugnação jurisdicional possa ter lugar até ao encerramento da discussão, e não apenas até à resposta, como estava previsto no artigo 141.º, n.º 1, do CPA de 1991.

Seja como for, nada obsta a que a Administração, ao abrigo do citado artigo 168.º, n.º 3, possa anular o acto tributário impugnado na pendência do processo, desde que dentro do

limite temporal definido nessa disposição, e essa faculdade nada tem a ver com o regime específico a que se refere o artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, que confere a possibilidade de a Administração anular o acto impugnado ainda no âmbito do procedimento de constituição do tribunal arbitral.

Dito isto, não pode deixar de reconhecer-se que a anulação administrativa é tempestiva, visto que a Autoridade Tributária praticou o acto anulatório ainda dentro prazo para a apresentação da resposta, havendo de atribuir-se à anulação, nesse condicionalismo, os correspondentes efeitos de direito.”

Ante o exposto, dúvidas não subsistem quanto ao direito da AT em proceder à revogação parcial nos termos que o efetuou e no tempo em que veio a ser operada.

Ante o exposto e considerando que a revogação operada o foi apenas de forma parcial face àquele que é o âmbito da dissonância demonstrada pelo Requerente face à liquidações de IMT, está-se perante uma situação de impossibilidade superveniente da lide, por falta de objeto, mas apenas quanto aos atos tributários objeto de revogação administrativa, a saber, liquidações n.º ..., ... e

Assim, a pretensão do Requerente não se mostra totalmente satisfeita, ante o facto de a revogação operada, ter recaído apenas sobre três das iniciais doze liquidações de IMT cuja pretensão anulatória arbitralmente suscitou.

Questão distinta seria a de o Requerente vir, ante a revogação parcial promovida pela AT, a conformar-se com o ato tributário arbitralmente impugnado na parte não afetada pela revogação operada e a assim desistir quanto ao remanescente do pedido formulado, o que não sucede no caso dos autos.

Não tendo ocorrido essa mesma desistência quanto à parte não revogada, dado o Requerente continuar a pugnar pela sua apreciação, não poderá deixar de se conhecer e apreciar da questão de fundo que remanesce nos presentes autos.

Destarte e em suma, procede a exceção invocada pela Requerida, por impossibilidade superveniente da lide (artigo 277.º, al. e) do CPC) relativamente aos atos tributários revogados, porquanto a revogação acarreta um esvaziar do objeto de apreciação arbitral que havia sido suscitado pelo Requerente, vazio esse de objeto que inviabiliza a apreciação de qualquer matéria acessoriamente aduzida por estes relativamente à parte revogada, devendo a apreciação do PPA e do respetivos atos tributários que lhe estão subjacentes, prosseguir, nos termos em que o PPA se mostra deduzido, apenas circunscrito às liquidações não sujeitas a revogação.

O objeto do presente litígio centra-se em dar resposta à questão de saber se as liquidações de IMT não revogadas se encontram ou não eivadas de ilegalidade, por via de:

- i) Anulação extemporânea do reconhecimento da isenção;
- ii) Caducidade do direito à liquidação;
- iii) Errónea interpretação do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de Agosto;
- iv) Violação do princípio do inquisitório;
- v) Juros Indemnizatórios;

4.2. Anulação extemporânea do reconhecimento da isenção;

No entendimento do Requerente, os documentos únicos de cobrança relativos às frações cujo valor é de €0,00 e a que nos referimos no ponto 1. e 2. da matéria de facto dada por provada, constituem ato administrativo de reconhecimento pela AT do benefício fiscal requerido, o qual, uma vez concedido apenas poderia ser revogado nos termos do n.º 4 do artigo 14º do EBF, caso se verificasse a sua indevida concessão por erro nos pressupostos em que o ato assentou.

Assim, entende que a AT efetuou uma revogação anulatória do anterior ato de reconhecimento da isenção, operando assim uma revogação com efeitos “*ex tunc*”, eliminando os efeitos de tal ato de reconhecimento, revogação essa que sempre se mostraria extemporânea por ter sido levada a efeito para lá do prazo de um ano (contado da data do ato constitutivo desse direito), previsto no artigo 168º do CPA.

Ante a sustentação do Requerente vinda de sinteticamente enunciar, importará, desde logo, aferir da natureza do benefício fiscal de IMT em causa e a partir daí aquilatar da eventual violação dos dispositivos legais em matéria de atos constitutivos de direitos por este invocado.

Preceitua o artigo 5º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, o seguinte:

Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento

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

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

3 - O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A respeito dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, não se poderá deixar de atentar no teor do artigo 10.º do CIMT:

Reconhecimento das isenções

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

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

a) No caso a que se refere a alínea b) do artigo 6.º, de documento emitido pelo organismo competente do Ministério dos Negócios Estrangeiros comprovativo do destino dos bens, bem como da existência de reciprocidade de tratamento;

b) Nos casos a que se referem as alíneas d), e) e f) do artigo 6.º, de documento comprovativo da qualidade do adquirente e de certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa dos bens, da qual conste expressa e concretamente o destino destes;

c) No caso a que se refere a alínea g) do artigo 6.º, de documento emitido pelas entidades competentes; (Redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)

d) Nos casos a que se referem as alíneas h), i) e l) do artigo 6.º, de documento comprovativo da qualidade do adquirente e certidão ou cópia autenticada da deliberação sobre a aquisição onerosa dos bens, da qual conste expressa e concretamente o destino destes;

e) No caso a que se refere a alínea j) do artigo 6.º, cópia dos documentos de candidatura aos apoios previstos no Decreto-Lei n.º 81/91, de 19 de Fevereiro.

3 - As isenções a que se referem as alíneas h), i), j) e l) do artigo 6.º só serão reconhecidas se a câmara municipal competente comprovar previamente que se encontram preenchidos os requisitos para a sua atribuição.

4 - Para efeitos do disposto no número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos solicita à câmara municipal competente a emissão do parecer vinculativo.

5 - Nos casos referidos no n.º 2, a Direcção-Geral dos Impostos poderá ouvir os serviços competentes dos ministérios que superintendem nas respectivas actividades.

6 - São de reconhecimento prévio, por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças sobre informação e parecer da Autoridade Tributária e Aduaneira, as seguintes isenções: (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)

a) As previstas na alínea b) do artigo 6.º; (Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

b) As previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 8.º, desde que o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.ª do artigo 12.º, seja superior a (euro) 300 000; (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)

c) As estabelecidas em legislação extravagante ao presente código, cuja competência, nos termos dos respectivos diplomas, seja expressamente atribuída ao Ministro das Finanças. (Anterior alínea b) (Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

7 - São de reconhecimento prévio, por despacho do director-geral dos impostos sobre informação dos serviços competentes, as seguintes isenções: (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

a) As previstas nas alíneas f), h), i), j) e l) do artigo 6.º; (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)

b) As estabelecidas em legislação extravagante ao presente Código, cuja competência, nos termos dos respetivos diplomas, seja expressamente atribuída ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)

8 - São de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as seguintes isenções: (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro)

a) As previstas nas alíneas a), c), d), e) e g) do artigo 6.º, no artigo 7.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 8.º, desde que o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.ª do artigo 12.º, seja igual ou inferior a (euro) 300 000; (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)

b) As previstas no artigo 9.º; (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

c) As estabelecidas nos termos do n.º 2 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro; (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

d) As isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código. (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

9 - Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos competentes para informar os pedidos de isenção poderão ouvir os organismos que superintendem nas actividades em que os requerentes se integram sempre que tal se revele necessário para a adequada proposta de decisão. (Anterior n.º 7.) (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

10 - Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 6, para as situações aí previstas, o requerente pode obter a suspensão do pagamento do imposto nos casos em que a dação em cumprimento tenha sido efectuada por devedor pessoa singular, desde que entregue o requerimento a solicitar a respectiva isenção devidamente instruído conjuntamente com a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º (Aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

11 - A emissão da declaração de isenção a que se refere o número anterior compete ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º (Aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

12 - Se a isenção a que se refere o n.º 10 não vier a ser objecto de reconhecimento, ao imposto devido são acrescidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da lei geral tributária, pelo prazo máximo de 180 dias. (Aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

Da leitura concatenada entre os n.º 7 e 8 do artigo 10º do CIMT, resulta serem sujeitas ao regime de reconhecimento prévio as isenções constantes das als. f), h), i), j) e l) do artigo 6º e aquelas isenções previstas em legislação extravagante cujo reconhecimento esteja expressamente atribuído ao diretor-geral da Autoridade Tributária.

Pelo que, todas as demais assumirão natureza de benefício fiscal automático, como decorre da al. d) do n.º 8 do versado artigo 10º do CIMT.

Ora, o benefício fiscal em causa relativo ao uso de conta-poupança emigrante encontrava-se previsto em diploma extravagante, acrescentando não estar expressamente atribuída ao diretor

geral da AT a respetiva competência para o seu reconhecimento, razão pela qual não se vislumbra como possa o benefício fiscal decorrente do Decreto-Lei nº 540/76 de 9 de Julho configurar benefício fiscal dependente de reconhecimento, mas antes sim e por aplicação da norma residual – al. d) do n.º 8 do artigo 10º do CIMT – configurar um benefício fiscal automático, não carecido de prévio reconhecimento.

Em face do exposto, é imperioso concluir-se pela inexistência de qualquer ato administrativo constitutivo de direitos em matéria tributária (ao contrário do que sucederia no caso do benefício fiscal em apreço estar sujeito a prévio reconhecimento pela AT), o que, desde logo, prejudica a suscetibilidade de aplicação ao benefício fiscal do DL 540/76 de 9 de Julho (e sucessivas alterações ao seu regime legal) do regime de anulação de atos administrativos constitutivos de direitos previstos no artigo 168º do CPA.

Isto porque, a aplicação do regime anulatório previsto no CPA, mormente decorrente do seu artigo 168º, pressupõe que *ex ante* e imprescindivelmente se tenha produzido um ato administrativo constitutivo de direitos que a administração posteriormente pretenda dar sem efeito.

Inexistindo no caso do benefício fiscal decorrente do DL 540/76 de 9 de Julho qualquer ato administrativo constitutivo direitos, leia-se, reconhecimento pela AT do direito pelo contribuinte a beneficiar do regime de tal diploma legal, está votado ao insucesso tudo o quanto o Requerente sustenta em matéria da suposta dependência de reconhecimento por banda da AT quanto a esse mesmo benefício.

Por outro lado e se bem se alcança e interpreta o entendimento do Requerente vertido no PPA a este respeito, aí se propugna que a obrigatoriedade de apresentação de Modelo 1 de IMT junto da AT com referência ao benefício fiscal de IMT – DL540/76, de 9 de Julho - em momento prévio à aquisição imobiliária e respetiva emissão pela Requerida de documento único de cobrança “a zeros” consubstanciaria um ato constitutivo de direitos e de reconhecimento pela AT desse mesmo benefício fiscal a favor do Requerente.

Ressalvado o devido respeito por tal entendimento, não poderemos deixar de sobre ele dissentir, uma vez que da conjugação dos normativos convocados para o efeito não é possível concluir no sentido de que tal procedimento de prévia declaração à AT da transmissão e do respetivo benefício fiscal que em sede de IMT se pretende obter e consequente emissão de DUC “a zeros” corporize juridicamente o reconhecimento de um benefício fiscal e nessa medida, seja constitutiva do direito ao contribuinte do benefício fiscal de que este pretende usufruir.

Se bem se interpreta o teor do conjugadamente preceituado no n.º 1 do artigo 19º do CIMT e do n.º 8 (al.d)) do artigo 10º - o qual versa exclusivamente sobre benefícios fiscais automáticos - ambos do CIMT, daí decorre a obrigação legal declarativa por parte dos contribuintes quanto a benefícios fiscais não sujeitos a prévio reconhecimento, isto é, benefícios fiscais automáticos, pelo que a circunstância do cumprimento de tal obrigação declarativa e subsequente emissão de DUC “a zeros” por banda da AT não se afigura apto a consubstanciar de *per se* um ato de reconhecimento de um benefício fiscal, quando é o próprio legislador a expressamente regular tal procedimento para os benefícios fiscais automáticos (n.º 8 do artigo 10º do CIMT).

A declaração de modelo oficial prevista no artigo 19.º, n.º 1 do CIMT, tem por intuito permitir que a AT possa proceder à liquidação de imposto, caso ele seja devido, bem como para documentar que foi invocada a isenção pelo contribuinte declarante, a qual opera assim de forma automática, sem necessidade da prática de um ato administrativo por banda da Requerida.

Tudo, tendo também em vista o exercício dos poderes de controle e fiscalização *a posteriori* por parte da AT quanto à verificação dos pressupostos que estiveram na base do aproveitamento por parte do contribuinte do benefício fiscal usufruído, tal como decorre do artigo 7º do CIMT.

Neste mesmo sentido se tem vindo a pronunciar o essencial da jurisprudência dos tribunais superiores que sobre esta temática se tem vindo a pronunciar, cabendo aqui citar pela sua clareza o sumariado pelo Supremo Tribunal administrativo, processo n.º 01126/16, de 13.09.2017:

“ I - A isenção de IMT a que se refere o art.º 20º do DL nº 423/83, de 5.12, configura um benefício fiscal de natureza automática, que não opera através de requerimento do

interessado dirigido à sua obtenção e com a inevitável instauração e decisão de procedimento próprio e autónomo para o efeito (como acontece com os benefícios dependentes de reconhecimento – cfr. art.º 5º, nº 3, do EBF), inexistindo ato administrativo de reconhecimento da isenção.

II - Inexistindo um ato administrativo em matéria tributária, sujeito ao prazo de revogação de atos administrativos constitutivos de direitos previsto no art.º 104º do CPA, não pode ocorrer a violação desta norma legal.

III - Os sujeitos passivos, ao darem cumprimento ao dever declarativo imposto pelo art.º 19º do CIMT, declarando que a aquisição das frações se destina à instalação de empreendimento turístico, isto é, declarando a existência de uma realidade que faz espoletar a isenção perante o disposto no nº 1 do art.º 20º do DL 423/83, fazem operar, de forma direta e automática, a isenção de tributação. O que obriga o serviço de finanças a emitir documento único de cobrança (DUC) com o valor de 0,00 euros, atenta a inexistência de obrigação de imposto perante o teor dessa declaração e a necessidade de emissão de DUC para sua apresentação junto do notário (art.º 49º do CIMT).

IV - O que não impede os serviços da administração tributária de, posteriormente, dar cumprimento ao dever de fiscalização e de controlo da verificação dos pressupostos factuais e jurídicos do benefício (art.º 7º do EBF), devendo averiguar se ocorriam, ou não, os pressupostos de que depende a isenção de IMT à luz do art.º 20º do DL 423/83.”

No aresto vindo de citar estava em causa diferente benefício fiscal – DL n.º 423/83, de 05.12., mas também aí, tal como no caso dos vertentes autos, se está perante benefício fiscal automático, uma vez que não subsumível (por conjugação dos n.º 7 e 8 do artigo 10º do CIMT) à previsão das als. f), h), i), j) e l) do artigo 6º do referido compêndio, nem tão pouco estando o seu reconhecimento expressamente atribuído ao diretor-geral da Autoridade Tributária.

Ante o exposto, não podemos deixar de concluir no sentido de se estar perante benefício fiscal que operou automaticamente, logo insuscetível de sobre ele poder existir extemporaneidade

sobre a anulação do mesmo, por inexistência do ato base ou pressuposto, o invocado (mas não comprovado) reconhecimento inicial pela Requerida.

4.3. Da caducidade do direito à liquidação:

A respeito da caducidade do direito à liquidação por banda da AT, sustenta o Requerente que foram levadas a efeito liquidações (iniciais) de IMT “a zeros”, em 29.06.2016 e volvidos mais de seis anos sobre estas (em 14.02.2023), veio a AT a efetuar liquidações corretivas das anteriores, através das quais exigiu € 27 891,48, pelo que estas últimas se devem ter por efetuadas muito para além do prazo de caducidade a que se refere o n.º 2 do artigo 31.º do CIMT, que entende ser o prazo aplicável à situação fáctica vertente.

Em sentido inverso, propugna a Requerida pelo não transcorrimento de tal prazo para a liquidação, sustentando, em suma, que os Documentos Únicos de Cobrança (DUC’s) “a zeros” inicialmente emitidos não constituem liquidações, afastando-se desde logo a aplicabilidade do regime de caducidade previsto no artigo 31º do CIMT, mas antes dispondo a AT de um prazo de oito anos constante do n.º 1 do artigo 35º do referido compêndio legal, pelo que o respetivo direito à liquidação terá sido exercido no respeito de tal comando legislativo.

Vejamos,

Nos termos do n.º 1 do artigo 35.º do Código do IMT:

“1 - Só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto no número seguinte e, quanto ao restante, nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.

2 - Sendo desconhecida a quota do co-herdeiro alienante, para efeitos do artigo 26.º, aos oito anos acrescerá o tempo por que o desconhecimento tiver durado.

3 - Nos actos ou contratos por documento particular autenticado, ou qualquer outro título, quando essa forma seja admitida em alternativa à escritura pública, o prazo de caducidade do imposto devido conta-se a partir da data da promoção do registo predial.”

Por seu turno, dispõe o artigo 31º - Liquidação Adicional - do versado compêndio legal que:

“1 - Em caso de omissão de bens ou valores sujeitos a tributação ou havendo indícios fundados de que foram praticados ou celebrados actos ou contratos com o objectivo de diminuir a dívida de imposto ou de obter outras vantagens indevidas, são aplicáveis os poderes de correcção atribuídos à administração fiscal pelo presente Código ou pelas demais leis tributárias.

2 - Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º, promove a competente liquidação adicional.

3 - A liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente, ficando ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 35.º

4 - A liquidação adicional deve ser notificada ao sujeito passivo, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, a fim de efectuar o pagamento e, sendo caso disso, poder utilizar os meios de defesa aí previstos.”

Resulta assim da interpretação concatenada das normas vindas de citar a existência de dois prazos distintos para efeitos de se proceder à emissão de liquidações de IMT, a saber, quatro e oito anos.

Prazo de quatro anos este, aplicável quando se esteja perante liquidação adicional e sempre considerando as exceções previstas no n.º 3 do artigo 31º do CIMT, em caso de omissão de bens ou valores.

E um prazo de oito anos aplicável às situações em que não esteja em causa a correção de liquidações anteriores, isto é, que não configurem liquidações adicionais para efeitos do artigo 31º do CIMT.

Assim, a questão a decidir passa necessariamente por aferir se as liquidações emitidas ao Requerente pela Requerida e que constituem objeto imediato destes autos, configuram ou não liquidações adicionais, para a partir de tal qualificação, poder extrair o enquadramento aplicável a este ato tributário em matéria de prazo para o exercício do direito à liquidação do IMT em causa.

Para tal desiderato - qualificação da liquidação objeto destes autos arbitrais – importa, antes de mais e pelo exposto, perceber se os documentos únicos de cobrança extraídos pelos serviços da AT com um valor de €0,00, na sequência da entrega da Modelo 1 de IMT pelo Requerente em momento anterior à transmissão isenta e a que se refere o ponto 2. dos factos provados, configuram ou não liquidações de imposto, *in casu* de IMT.

Desde já se avança que entendemos que não.

Na verdade, qualquer caracterização da liquidação tributária não poderá deixar de revelar uma operação aritmética de aplicação da taxa de imposto à matéria coletável previamente determinada.

Isto é, o conceito de liquidação encerra necessariamente uma operação de apuro quantitativo relativamente ao encargo fiscal a suportar pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Tal não significa que desse apuro relativamente ao *quantum* tenha de imprescindivelmente resultar um valor final a pagar pelo contribuinte, já que as próprias regras de apuramento do imposto podem determinar que o resultado dessa liquidação seja nulo em termos do encargo fiscal para o sujeito passivo do imposto, situação essa facilmente ilustrável, por exemplo, em sede de IRS, em que, quer por via dos concretos rendimentos auferidos, quer por via dos montantes já entregues ao credor tributário a título de retenção na fonte, o resultado final da

operação aritmética de apuramento do imposto seja nula ou de zero a nível de imposto a pagar aquando da liquidação do imposto em causa.

Ora, como facilmente se alcança, a circunstância de o resultado final de tal apuramento ser de “zero” imposto a pagar (ou a receber) não elimina ou anula o elemento essencial e caracterizador dessa mesma liquidação que é a existência do próprio apuramento quantitativo através de operações aritméticas com vista a apurar sobre a existência ou não de imposto a pagar ou a ser reembolsado ao sujeito passivo.

Assim mesmo, não colhe, neste entendimento, o argumento da Requerida segundo o qual, tendo a liquidação um resultado de “zero” de imposto a pagar, tal inviabilizaria liminarmente a qualificação de tal documento enquanto liquidação.

Mas similar dissentimento não ocorre relativamente ao argumento da inexistência do apuro aritmético/quantitativo, na medida em que, como se demonstra através da leitura do referido documento, do mesmo não resulta a efetivação de qualquer apuro aritmético com vista à determinação do IMT, isto é, em momento algum se procede, por exemplo, à aplicação da taxa de IMT sobre a matéria coletável.

E tal não sucedeu por força do funcionamento da isenção a coberto da qual o Requerente apresentou a declaração Modelo 1: transação isenta de IMT nos termos do DL 540/76, de 09.07. (e sucessivas alterações legais a tal regime).

Ou seja, na sequência da apresentação da declaração Modelo 1 de IMT, os serviços da AT não procederam a qualquer apuramento quanto ao imposto que seria devido por via de tal declarada transmissão, porquanto o acionamento (correto ou incorreto) da isenção a coberto da qual o Requerente apresentou essa mesma declaração, acabou por prejudicar a possibilidade, à luz de tal diploma legal (DL 540/76, de 09.07. e sucessivas alterações legais a tal regime) de a Autoridade Tributária proceder a qualquer apuro quanto ao IMT eventualmente devido por via da aquisição do direito de propriedade sobre tais frações autónomas.

Face ao circunstancialismo vindo de expender, não é pois possível ou viável qualificar a liquidação de IMT *sub judice* como uma liquidação adicional, visto que esta não foi precedida de qualquer outra liquidação de imposto que esta última visasse corrigir, porque e como supra se assentou, a natureza (automática) da isenção e o respetivo mecanismo da sua operacionalização prejudicou e inviabilizou qualquer apuro aritmético através da aplicação da taxa à matéria coletável previamente determinada.

No sentido de que vem de se concluir tem vindo a pronunciar-se, de forma reiterada a jurisprudência dos tribunais superiores, não podendo deixar de aqui parcialmente reproduzir o muito recente aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1734/15.0BELRS, de 02.11.2023, a propósito de benefício fiscal de natureza automática (empreendimentos turísticos), como o ora em apreço nestes autos, no qual se decidiu

“A jurisprudência tem vindo a decidir de forma reiterada e uniforme que a liquidação efectuada na sequência da caducidade de uma isenção, não constitui uma liquidação adicional, mas antes uma primeira liquidação.

Com efeito, tem sido definido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, citando-se por todos o Acórdão de 14/09/2011 – P. 0294/11 que o conceito de liquidação adicional «pressupõe que tenha havido uma liquidação anterior (relativamente ao mesmo facto tributário, ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo período de tempo), que aquela se destina a corrigir ou rectificar porque, por erro de facto ou de direito ou por uma omissão ou inexactidão praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação, foi determinada a cobrança de um imposto inferior ao devido. Ou seja, a liquidação adicional não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes».

Ao declarar que a aquisição se destina à instalação de empreendimento turístico, pretendendo operar a isenção prevista no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, impõe-se aos sujeitos passivos o cumprimento do dever declarativo estatuído no n.º 3 do artigo 19.º

do CIMT. A aludida declaração determina de forma automática e directa a isenção de tributação.

Com vista à prova da isenção, perante o notário ou outras entidades com funções notariais para o efeito da celebração do contrato de compra e venda, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 49.º do CIMT, impunha-se a apresentação da referida declaração de modelo oficial que gera, na esfera do serviço de finanças, a obrigação de emitir documento único de cobrança (DUC) com o valor de 0,00 euros, atenta a inexistência de obrigação de imposto.

Importa ainda ter presente o que dispõe o artigo 5.º do EBF, que esclarece que:

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

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

3. O procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.»

Ora, do quanto se deixou dito, podemos concluir que a declaração de modelo oficial prevista no artigo 19.º, n.º 1 do CIMT, serve para que o serviço de finanças proceda à liquidação de imposto, caso ele seja devido, bem como para documentar que foi invocada a isenção pelo interessado, que opera de forma automática. Estamos assim, em presença de um benefício fiscal automático pois, ele resulta directamente da lei sem necessidade da prática de um acto administrativo pela AT.

No caso dos autos, com a apresentação da referida declaração, os recorridos fizeram operar a isenção que à data dos factos estava prevista no n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, decorrente da aquisição de fracção com destino à instalação de empreendimento

turístico qualificado de utilidade turística, por a isenção não depender de reconhecimento de nenhuma entidade.

Dispõe o artigo 14.º, n.º do EBF: «a extinção dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação regra»

Assim, tendo em consideração as normas supra elencadas, constatamos que em momento anterior ao acto translativo, não foi efectuada qualquer liquidação de IMT, dado que o recorrente beneficiava de isenção, destinando-se a declaração de modelo oficial prevista no artigo 19.º, n.º 1 do CIMT a comprovar tal isenção e não a efectuar uma liquidação pois a ser assim estaríamos perante uma liquidação ficcionada, sem fundamento legal.

Ora, assim sendo, não existindo uma liquidação inicial, detectando a AT no exercício dos seus poderes de fiscalização e controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais, previsto no artigo 7.º do EBF, que os pressupostos em que se suportou a invocação do aludido benefício não se verificam, não procedem à correcção através de liquidação adicional, uma vez que não foi liquidado imposto ab inicio, procedendo sim à liquidação do imposto devido, operando a reposição da tributação legalmente devida.

À liquidação assim efectuada, é aplicável o prazo de caducidade previsto no artigo 35.º, n.º 1 do CIMT, sendo tal prazo de 8 anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, salvo quanto ao restante, o disposto no artigo 46.º da LGT.”

Em idêntico sentido alinha a demais jurisprudência dos tribunais superiores, a qual toma posição sobre idêntica temática de fundo, de entre os quais, anote-se o decidido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 35/16.1BELLE, de 23.03., cujo sumário se transcreve infra:

“I – O Impugnante fez, em Dezembro de 2010, a primeira aquisição de fracções autónomas integradas no ... Resort, o qual, em data anterior à compra, já era titular de licença de utilização turística emitida pela Câmara Municipal de ... (Fevereiro de 2010) e de título constitutivo aprovado pelo Turismo de Portugal. Face aos factos acabados de referir, tal

aquisição não pode beneficiar da isenção de IMT prevista no artigo 20º, nº1, do Decreto-Lei nº423/83, de 5 de Dezembro, porque o primeiro requisito cumulativo aí previsto não se verifica - aquisição de fracção autónoma com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística -, uma vez que o empreendimento já se encontrava licenciado e apto a funcionar e o Impugnante actuou como consumidor final de um produto turístico posto no mercado pelo promotor, que não como co-financiador na construção do empreendimento, de modo que a aquisição da fracção já não integrou a fase de instalação do empreendimento, mas a da sua exploração.

II - Não houve qualquer mudança de entendimento por parte da Administração até porque os referidos benefícios são de aplicação automática, pois resultam directa e imediatamente da lei, e não de qualquer decisão da AT. Isto é, verificados os pressupostos constantes na legislação aplicável, o direito aos benefícios fiscais nascem na esfera jurídica do respectivo titular, não carecendo da prática de um qualquer acto de reconhecimento.

III - A questão está, assim, em saber se estamos, ou não, perante uma liquidação adicional. Com efeito, a liquidação adicional não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes.

IV - Ora, neste caso, quando foi efectuada a escritura de compra e venda não foi efectuada qualquer liquidação, conforme atesta o declarado na escritura pública. O que se tratou foi, em termos substantivos, de uma Declaração invocando o benefício de IMT por parte do recorrente, atendendo ao benefício 33 - Utilidade Turística (art. 20º do DL 423/83), aliás, normativo que consta do acto notarial. Ou dito de outro modo, o que se declarou foi a inexistência da obrigação de imposto, atento o invocado benefício.

V - A liquidação que veio posteriormente a ser efectuada em consequência da inspecção levada a cabo ao recorrente, trata-se da primeira liquidação de IMT efectuada após a transmissão dos bens, pelo que o prazo de caducidade é o de oito anos, contados da data da transmissão, nos termos do artigo 35º, nº1, do CIMT. Ora, tendo a data da transmissão

ocorrido em 2010 e a notificação da liquidação tenha sido efectuada em 2015, forçoso será concluir que não caducara o direito da Administração à liquidação do imposto.”

Em idêntica linha, atente-se no acordado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 01128/16, de 22.03.2018:

“Acrece dizer, como bem se deixou explicado na decisão recorrida, que «o facto de a impugnante ter requerido a emissão da nota de cobrança de IMT relativa ao ato de transmissão da propriedade mencionado na al A) do probatório ao abrigo do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro (assim beneficiando da isenção de imposto) e o facto de a mesma ter sido emitida em conformidade com o declarado pela mesma, não impede que a Administração Tributária, no exercício das suas funções de inspeção, detete irregularidades, designadamente pelo facto de a verdade material não coincidir com os factos e elementos declarados, e proceda às correções devidas, quer ao nível do enquadramento quer do acerto que se impuser em termos de liquidação do imposto em falta.

No caso, a Administração Tributária procedeu à correção do declarado pelo sujeito passivo, mediante alteração do enquadramento jurídico do facto (aquisição das frações

autónomas), considerando não estar em causa uma aquisição destinada a “instalação de um empreendimento turístico”, e têlo porque, em seu entender, as circunstâncias de facto declaradas pela contribuinte aquando da emissão do documento de cobrança não correspondem àquelas em que seria de conceder a isenção do imposto. Ou seja, apesar de ter sido requerida a emissão da nota de cobrança como estando em causa a aquisição de frações com destino à instalação de empreendimentos qualificados de utilidade turística, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 20 do Decreto-Lei n.º 423/83, de 5 de dezembro, considerou a AT, em sede de inspeção tributária, como resulta do respetivo Relatório, que não se verificavam, in casu, os pressupostos legais de que dependia a isenção do imposto de que beneficiou, procedendo à respetiva correção de enquadramento, o que conduziu à liquidação do imposto considerado devido.» - cf. sentença, fls. 10. “

Ante o posicionamento unívoco da jurisprudência dos tribunais superiores, a qual aqui se secunda, inquestionável se torna concluir que as liquidações ora arbitralmente questionadas consubstanciam liquidações iniciais e não liquidações corretivas/ adicionais, pelo que carece de sustentação legal a tese invocada pelo Requerente quanto à aplicação *in casu* do prazo de 4 anos decorrente do n.º 3 do artigo 31º do CIMT

Neste conspecto, atento o facto de o facto tributário relevante ter ocorrido em 30.06.2016 e as liquidações terem sido emitidas e levadas ao conhecimento do Requerente no decurso do ano de 2023, mostra-se respeitado o limite legal de que dispunha a Requerida para efeito do exercício do direito à liquidação dos tributos ora colocados em crise, que o mesmo é dizer-se, mostra-se cumprido o aplicável prazo de 8 anos constante do n.º 1 do artigo 35º do CIMT.

Por último, refira-se que não se olvidou a existência de um aresto arbitral com base factual e questões de direito similares a estes autos (proc. 98/2022-T), no qual se decidiu que o prazo para emissão e notificação das liquidações de IMT era de quatro e não de oito anos, tendo, nessa medida, sido reconhecida a caducidade de tal direito.

Não obstante, pelas razões já supra expendidas não se acompanha o entendimento aí vertido, devendo assinalar-se que tal decisão assentou (aparentemente) na circunstância de ter ocorrido uma alteração legislativa por aditamento do n.º 3 ao artigo 19º do CIMT (via artigo 97.º da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro), alteração essa que, no entendimento de tal aresto levaria a que o procedimento declarativo para efeitos da isenção e respetiva emissão de DUC consubstanciasse uma liquidação (inicial), aí se sustentando que toda a jurisprudência coligida pela Requerida naqueles autos tinha por base factos tributários ocorridos antes de tal alteração à redação do artigo 19º do CIMT.

Ora, como se poderá observar da leitura dos arestos, quer do STA, quer do TCA Sul, que supra se convocam na presente decisão para sustentar o não provimento de tal causa de pedir, radicam integralmente de factos tributários ocorridos após o aditamento do n.º 3 do artigo 19º do CIMT, o que é demonstrativo que, pese embora tal alteração do quadro legal neste particular, os tribunais superiores não operaram qualquer inflexão interpretativa do quadro legal quanto à

inexistência de liquidação inicial por via da entrega de modelo oficial de IMT e consequente emissão de DUC “a zeros” quando estejam em causa benefícios fiscais automáticos, nem se vislumbrando, no nosso entendimento, qualquer razão para tal inflexão.

Acresce que, salvo o devido respeito pelo entendimento vertido em tal decisão arbitral, tal aditamento em nada influi no quadro jurídico e na interpretação que do mesmo se deve colher para a dilucidação de situações como a vertente.

Aliás, decorre de tal alteração normativa a clarificação que mesmo nas situações de isenção (também automática, acrescentamos nós) é necessário que o sujeito passivo apresente a declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 19º do CIMT, nada apontando ou desvelando quanto ao facto de o DUC “a zeros” emitido na sequência da apresentação dessa Modelo 1 passe a configurar uma liquidação, antes se colhendo que, mesmo nas situações de benefícios fiscais automáticos, tal não exige que o contribuinte tenha de observar o procedimento declarativo aí consignado, o que bem se justifica por razões de monitorização e controle (também *a posteriori*) dos benefícios fiscais de que os contribuintes pretendem usufruir.

Face a tudo o quanto se vem de expor, não poderá deixar de improceder também este vício atinente à invocada caducidade do direito à liquidação.

4.4. Errada interpretação do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto:

Se bem se alcança o defendido pelo Requerente nesta matéria, propugna o mesmo que a AT interpretou incorretamente o disposto no DL 169/2006, de 17 de Agosto por de tal diploma não vedar a possibilidade da isenção de IMT em causa com recurso a saldos posteriores à revogação do regime jurídico que esta lei veio consagrar.

Vejamos, originalmente o denominado “sistema de poupança-crédito destinado aos emigrantes portugueses” foi criado através do DL 540/76, de 9 de Julho, no qual, através do seu artigo 7º, fez prever um regime de isenção deste imposto.

De entre as diversas alterações legislativas a tal regime jurídico, cumpre assinalar a decorrente do DL 21-B/77, de 9 de Abril que alterou o artigo 7º do predito diploma legal, passando a contemplar a concessão de isenção da então SISA no caso de aquisição de imóveis apenas com recurso a capitais próprios.

Por via do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 316/79 de 21 de agosto, veio a ser alterado a redação ao artigo 7º do Decreto-Lei n.º 540/76 de 9 de julho:

“7º (do Decreto-Lei n.º 540/76 de 9 de julho)

1 - As aquisições de prédios rústicos ou urbanos ou suas frações autónomas beneficiam de isenção de sisa se a matéria coletável que servir de base à liquidação não exceder o montante correspondente ao dobro do saldo revelado pela conta especial constituída nos termos do artigo 5.º, com observância do disposto no n.º 2 do artigo 4.º, ou ao dobro da parte do mesmo saldo utilizada na aquisição se não houver recurso ao crédito.

2 - Se a matéria coletável exceder o montante referido no número anterior, liquidar-se-á sisa sobre o excesso.”

O sistema de poupança-crédito destinado a beneficiar os emigrantes portugueses criado pelo Decreto-Lei n.º 540/76 de 9 de julho foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 140-A/86 de 14 de junho que instituiu o regime da “poupança-emigrante”, tendo o novo regime entrado em vigor 15 de Junho de 1986, data em que se considera revogado o anterior regime, como decorre do preceituado dos artigos 21º e 22º.

Este novo regime de poupança emigrante teve por intuito financiar a construção, a aquisição ou a realização de benfeitorias de prédios urbanos, bem como a instalação ou desenvolvimento de atividades económicas por emigrantes, tal como se colhe dos artigos 5º e 6º, de forma a permitir aos emigrantes credenciados a titularidade e movimentação de contas em moeda estrangeira sem prévia autorização do Banco de Portugal.

Pese embora este diploma legal de 1986 não ter vindo a prever qualquer isenção, acabou por manter em vigor, via artigo 21.º-A, a isenção de SISA decorrente do artigo 7º do primitivo diploma que instituiu o regime jurídico em causa, pelo que até a este momento legislativo, é possível concluir que a isenção de sisa prevista no regime de 1976 para as aquisições efetuadas ao abrigo do sistema de poupança-crédito ou mesmo sem recurso ao crédito, mas sempre que o adquirente utilizasse diretamente na aquisição importâncias transferidas com base nesse regime, continuaram a vigorar, mesmo para além da extinção do sistema primitivo e implantação do regime de 1986.

Mais tarde, através do DL 323/95, de 29 de Novembro, veio a ser revogado o regime decorrente da alteração operada em 1986, tendo mantido, no entanto, em vigor o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Julho, na redação que lhe havia sido conferida pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de Agosto.

O Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro, apesar de revogar o Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, fez expressamente prever expressamente o regime para os benefícios fiscais de legislação extravagante, como se considera ser a que estabelece a isenção de sisa ao abrigo dos sistemas aplicáveis a emigrantes, nos seguintes termos (n.º 6 do artigo 31º): *“Mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41 969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT.*

Assim mesmo, se terá de concluir que a isenção de sisa associada aos sucessivos regimes de 1976, de 1986 e de 1995, de apoio à aquisição de imóveis por emigrantes, manteve-se com a reforma da tributação do património e passou a considerar-se isenção de IMT.

Por seu turno, o regime de sistema poupança veio a ser revogado por força do DL 169/2006, de 17 de Agosto o qual, como norma transitória, no n.º 4 do seu artigo 8º, previa que: *“o Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de Novembro, e respectivas alterações, continuaria a aplicar-se às*

operações cujos pedidos de financiamento tenham sido apresentados nas instituições de crédito até à data da entrada em vigor do presente decreto-lei e que sejam contratadas, por escritura pública ou documento particular, até 30 de Outubro de 2006”.

Por outro lado, o artigo 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, sob a epígrafe “Norma Revogatória”, estabeleceu que o Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, foi revogado “para efeitos da contratação de novas operações”.

Decorre assim da sucessão legislativa em apreço que as condições em que esses empréstimos que já se mostrassem contratados se mantêm mas quaisquer novas operações de crédito, ainda que baseadas em contas abertas anteriormente ao abrigo da disciplina da conta-emigrante, não beneficiarão já do regime especial que vigorava.

Por outro lado, no domínio das operação sem recurso ao crédito, a norma revogatória não impõe que as contas-emigrante sejam encerradas, antes decorrendo que, a partir da revogação do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de Novembro, deixa de ser possível contratar novas operações, o que só pode ser interpretado com um alcance normativo de *stand still*, no sentido de impossibilitar não só de abertura de novas contas poupança-emigrante como igualmente o de impedir a constituição de novos saldos para efeitos de beneficiarem de tal isenção de IMT.

Significa isto que a aplicação da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto, apenas é aplicável a operações de aquisição de prédios urbanos e rústicos por emigrantes que sejam financiadas através de saldos de contas poupança-emigrante abertas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro e que se mantivessem até 18.08.2006.

Que o mesmo significa afirmar que todas as existentes e anteriores operações – contas (contas poupança-emigrante) abertas e os seu respetivos saldos existentes à data da entrada em vigor do DL 169/2006, de 17 de agosto, continuaram a ser suscetíveis de conferir isenção de IMT nas respetivas condições em que se encontravam até aí estabelecidas.

Assim, dúvidas não soçobram quanto ao facto de o benefício da isenção de IMT regulada no artigo 7º do Decreto-Lei n.º 540/76 de 9 de julho se manter e continuar a ser aplicável às operações via contas poupança-emigrante e respetivos saldos nelas existentes até 17.08.2006, pois a partir desta data a lei deixou de as considerar suscetíveis de qualquer benefício, por via da revogação operada.

Inexistindo qualquer base legislativa ou afloramento que seja, a partir do qual se permita inferir da possibilidade de beneficiar desta isenção relativamente a saldos de contas poupança emigrante constituídos posteriormente à data da revogação do regime, isto é, da data da produção de efeitos da revogação do regime anterior, isto é, posteriores a 17 de Agosto de 2006.

Por outro lado, ante a revogação do regime para contratações futuras, não se alcança qual a base legal existente para que se pudesse propugnar pela concessão da isenção em sede de IMT quanto a saldos constituídos após a revogação erigida pelo DL 169/2006, de 17 de agosto, na medida em que tal leitura da sucessão legislativa em causa desvirtuaria o conceito de novas operações, ao permitir todas aquelas contas poupança-emigrante constituídas no âmbito do DL n.º 323/95, de 29 de Novembro, para cuja aquisição imobiliária não houve recurso a financiamento, pudessem lançar mão de saldos constituídos após a revogação do versado regime legal, que o mesmo é dizer, posteriores a 18 de Agosto de 2006, assim abrindo portas a que indefinidamente os titulares de tais contas poupança-emigrante pudessem constituir novos saldos e somar novas aquisições ao abrigo de tal revogado regime, o que, manifestamente, traduz uma lógica teleológica e intenção legislativa sem qualquer amparo na letra da lei – DL 169/2006, de 17 de Agosto de 2006.

Assim, com a publicação do DL 169/2006, de 17 de Agosto, apenas se manteve a concessão da isenção de IMT prevista no artigo 7º do DL540/76, de 9 de Julho para os contribuintes que sejam titulares de uma conta poupança-emigrante, constituída ao abrigo do DL n.º 323/95, de 29 de Novembro e que recorram ao crédito para aquisição de imóveis e, ainda, que tais financiamentos se verifiquem no prazo e com os requisitos previstos no artigo 8.º, n.º 4, do DL n.º 169/2006, de 17 de agosto e bem assim para os contribuintes que sejam titulares de uma conta poupança-emigrante, constituída ao abrigo do DL n.º 323/95 de 29 de Novembro e que,

embora não recorrendo ao financiamento, utilizem os saldos que se mostrem constituídos até à revogação de tal regime.

Não há, pois, dúvidas de que o Requerente, tendo presente que abriu a conta poupança emigrante em causa em 13.09.2002 poderia beneficiar da isenção de IMT desde que fizesse prova da existência em 17.08.2006 e da aplicação, para efeitos das aquisições em causa, do saldo existente nessa mesma conta poupança, o que não logrou demonstrar.

Em face do sobredito, não colhe a pretensão do Requerente quanto à errónea interpretação por parte da AT quanto à leitura que efetuou do quadro legal aplicável, censura alguma merecendo assim os atos tributários de IMT em apreciação.

4.5. Violação do princípio do Inquisitório:

No pedido arbitral, invoca ainda o Requerente que não tendo na sua posse os saldos bancários relativos há 16 anos atrás, se disponibilizou a derrogar o sigilo bancário, o que a AT ignorou, omitindo qualquer procedimento de derrogação do sigilo fiscal que permitisse aferir da verdade material, o que entende consubstanciar uma violação ao princípio do inquisitório consignado no artigo 58º da LGT.

Apreciemos,

Tal como o próprio Requerente admite, a sustentação probatória quanto ao seu invocado direito à isenção de IMT, externalizado declarativamente através da entrega da declaração Modelo 1 faz sobre esta recair o respetivo ónus da prova nos termos do artigo 74º da LGT.

Como igualmente resulta pacífico no domínio da doutrina e jurisprudência, *o princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se a montante do ónus de prova*, tal como de forma reiterado vêm alinhando os tribunais superiores, cfr. a este respeito o acórdão do STA de 21.10.2009, processo n.º 0583/09.

O que equivale a afirmar que, para poder estar em causa uma hipotética violação de tal princípio, imprescindível seria que demonstrasse, antes de mais, que o sujeito da relação jurídico-tributária sobre quem recaía o respetivo ónus probatório tenha dado cumprimento a tal demonstração quanto ao direito de que pretende beneficiar.

Ora, no caso dos vertentes autos, é manifesto que assim não sucede, dado o Requerente, escudando-se na distância temporal (extratos bancários de há 16 anos) e também espacial (residir na Ásia) se ter limitado a disponibilizar-se para efeitos de derrogação do sigilo fiscal.

Na verdade, tal ónus probatório não se mostra, manifestamente satisfeito através de tal disponibilização, na medida em que nada aportou em matéria de cumprimento desse mesmo ónus, nem tão-pouco permite inverter esse mesmo ónus da prova quanto à verificação dos pressupostos da isenção por si invocada.

Não sendo qualquer das justificações apresentadas pelo Requerente para a não demonstração quanto à verificação dos pressupostos da isenção de IMT imputáveis à AT, manteve o Requerente na sua esfera o respetivo ónus da prova quanto a essa demonstração sobre o versado benefício fiscal.

Destarte, não tendo o Requerente logrado sequer dar cumprimento ao ónus da prova que legalmente se lhe encontra acometido por força do artigo 74º da LGT, não pode o circunstancialismo invocado quanto à suposta não aferição da verdade material por via não derrogação do sigilo fiscal por parte da Requerida e conseqüente pretensa violação do princípio do inquisitório ser acolhida, na medida em que a sua apreciação in casu pressupunha que o Requerente demonstrasse ter dado cumprimento a esse mesmo ónus ou pelo menos demonstrar

razões justificativas para o não incumprimento que ao sujeito ativo da relação tributária pudessem ser assacáveis, o que, manifestamente, não sucedeu no caso em apreciação.

Assim mesmo, não pode também esta causa de pedir deixar de improceder.

4.6. Juros Indemnizatórios:

Em face da improcedência de todas as invocadas ilegalidades apontadas aos atos tributários não revogados e sua respetiva manutenção na ordem jurídica, está assim prejudicada a pretensão do Requerente em ser ressarcido pela Requerida em matéria de juros indemnizatórios.

5. DECISÃO:

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral singular:

- a) Julgar procedente a exceção invocada pela Requerida e declarar a extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide por revogação, quanto às liquidações de IMT n.º..., ... e ..., nos termos e para os efeitos do artigo 277.º, alínea e) do CPC;**
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às demais liquidações de IMT objeto destes autos, assim absolvendo a Requerida do pedido;**
- c) Condenar o Requerente e a Requerida nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento;**

6. Valor do Processo:

Nos termos do artigo 299.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT e no artigo 6.º, alínea a), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, *«na determinação do valor da causa, deve atender-se ao momento em que a acção é proposta, excepto quando haja reconvenção ou intervenção principal»*.

Assim, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 27.891,00 (vinte e sete mil oitocentos e noventa e um euros).

7. Custas:

De acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último, fixam-se as custas no montante de € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros), as quais 89,84% a cargo do Requerente e 10,16% da Requerida (dado a revogação ter ocorrido na pendência do processo arbitral).percentagens estas correspondentes aos respetivos decaimentos.

*

Notifique-se esta decisão arbitral ao Requerente e à Requerida e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 21 de Março de 2024.

O árbitro singular

(Luís Sequeira)

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.