

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 259/2023-T

**Tema:** IMT de 2015. Isenção na aquisição de imóveis de interesse municipal. Caducidade de isenção. Alínea g) do artigo 6º e nº 3 do artigo 31º, ambos do CIMT.

## Sumário

Invocando-se na liquidação de IMT a caducidade da isenção prevista na alínea g) do artigo 6º do CIMT, ao abrigo do nº 4 do artigo 11º do mesmo código, compete à Autoridade Tributária provar a desclassificação do bem imóvel que antes tenha sido validamente classificado de “interesse municipal” (artigo 74º-1 da LGT e artigo 342º-1 e 3 do CC).

## I – Relatório

1. **A...**, NF..., adiante designado por “Requerente”, residente na Rua ... nº..., ..., ...-... Lisboa, veio ao abrigo dos artigos 2.º nº 1 alínea a), 10º nº 1 alínea a) e 13º nº 5 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) em conjugação com o artigo 102º nº 1 do CPPT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo apresentado pedido de pronúncia arbitral (PPA) onde conclui pedindo a “*anulação da liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas, devendo ficar sem efeito a liquidação confirmada pelo Ofício com o nº 2023-01-04 (entrada geral nº 2022...) e a subsequente execução com o nº de processo ...2023...*”.
2. É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por Requerida ou AT.
3. O Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral (PPA) nos seguintes termos:

- I. O seu cônjuge, com quem é casado segundo o regime de bens de comunhão de adquiridos, adquiriu em 11 de Novembro de 2015, a fração autónoma designada pelas letras "AB" do prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...º da freguesia da ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o numero ..., da freguesia da ..., aquisição que beneficiou da isenção prevista na alínea g) do artigo 6º do CMIT, quanto aos prédios de interesse municipal nos termos da legislação aplicável.
- II. Nessa oportunidade foi-lhe liquidado €0,00 de IMT e € 560,00 de Imposto de Selo.
- III. Discordando do ofício de 23.03.2022 pelo qual o SF de Lisboa-... procedeu ao envio de um projecto de liquidação de IMT, ao abrigo do nº 4 do artigo 11º do CIMIT (caducidade da isenção), apresentou reclamação graciosa, pugnando pela manutenção da isenção e pela impossibilidade de cobrança de IMT, nos termos do artigo 31º nº 3 do CIMIT.
- IV. Reclamação que lhe foi indeferida com fundamento de que segundo o *“Município de Lisboa ... o prédio sito na rua de ... nº ... em Lisboa, antigo ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., sob o nº ..., não consta em nenhuma das listas do Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa como "imóveis e sítios classificados e em vias de classificação da Direção Geral do Património Cultural", nem no Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa com a classificação de "Imóveis de interesse municipal" e Imóveis em vias de interesse municipal"*.
- V. Discorda o Requerente do entendimento da AT, porquanto:
  - a. No *“Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa, publicado no Diário da República, 2ª Série, nº 168, de 30 de Agosto de 2012 consta claramente da rubrica "Bens Imóveis de Interesse Municipal e outros Bens Culturais Imóveis": "17.28 — ..., ...”, que corresponde, precisamente, ao imóvel onde adquiriu ... em 11/11/2015, a referida fração "AB"”*

- 
- b. Concluindo-se que “a informação ... prestada pela CML ... é contraditória com aquela que consta do referido regulamento” e que consequentemente “sendo um imóvel de interesse municipal e não tendo existido qualquer desclassificação do património cultural pela CML, não se pode aplicar o n.º 4 do artigo 11.º do CIMT, pelo que a isenção prevista na alínea g) do artigo 6.º do CIMT mantém-se em vigor e a produzir os seus efeitos”.
- c. Daqui se retirando que a liquidação não se poderia fundamentar na “eventual caducidade nos termos do n.º 4 do artigo 11.º do CIMT, mas sim de uma liquidação adicional nos termos do artigo 31.º CIMT decorrente de um alegado erro do Contribuinte que terá indicado uma isenção que a AT entende não existir”;
- d. E assim sendo, tratando-se de liquidação adicional, a mesma só poderia ser feita no prazo de 4 anos nos termos do n.º 3 do artigo 31.º do CIMT, o que aqui não podia ser levado a efeito pois a primeira liquidação data de 2015.
4. A Requerida, Autoridade Tributária (AT), apresentou resposta em 11.09.2023 referindo o seguinte:
- i. Estabelece o “artigo 6.º alínea g) do CIMT a isenção de IMT para “As aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação em vigor”.
  - ii. Por sua vez, o artigo 10.º do CIMT que versa sobre o reconhecimento das isenções determina no n.º 1 que a isenção é reconhecida a requerimento dos interessados a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão, mas **SEMPRE ANTES DA LIQUIDAÇÃO QUE SERIA DE EFETUAR**, dispondo a alínea c) do n.º 2 deste normativo que o pedido da isenção ao abrigo da alínea g) do art.º 6.º do CIMT deve ser acompanhado de «DOCUMENTO EMITIDO PELAS ENTIDADES COMPETENTES».

- iii. *Estando em causa um imóvel de interesse municipal, a entidade competente para atribuir esta classificação será a respetiva Câmara Municipal da localização do imóvel, que neste caso é a Câmara Municipal de Lisboa.*
- iv. *Face às dúvidas suscitadas pelo Requerente, foi solicitada informação à Câmara Municipal de Lisboa – Direção Municipal de Gestão do Património, tendo sido rececionada resposta em 2023-05-08, ... onde é referido que este imóvel «NÃO ESTÁ CLASSIFICADO COMO IMÓVEL DE INTERESSE MUNICIPAL».*
- v. *E continua:*
- vi. *«[“Esclarecimentos adicionais da Direção Municipal de Cultura do município de Lisboa: Serve a presente para esclarecer a situação do prédio sito à Rua ..., n.º ..., em Lisboa (...) inscrito na matriz predial urbana da Freguesia da..., sob o n.º..., designadamente se o mesmo se encontra classificado ou em vias de classificação como de interesse municipal, para efeitos do disposto no artigo 6.º, alínea g) do CIMT.*
- vii. *(...) Assim, verifica-se que este imóvel não se encontra classificado nem em vias de classificação como de interesse municipal.*  
*Mais se esclarece que o prédio supracitado é considerado um bem cultural imóvel pelo que consta da lista de “bens imóveis de interesse municipal e outros bens culturais imóveis” com o número...–..., conforme o Inventário Municipal do Património, enunciado na “Lista de Bens da Carta Municipal do Património Edificado e paisagístico” presente no Anexo III ao Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa. Sumarizando, aqui se informa que este imóvel não se encontra classificado nem em Vias de Classificação como de Interesse Municipal, constando apenas como bem cultural imóvel na lista geral do Inventário Municipal do Património com o N.º 17.28, situação não enquadrável no disposto no art.º 6.º, alínea g) do CIMT.”.»*
- viii. *Pelo que conclui que “ficou inequivocamente demonstrado pela entidade competente para o efeito - Câmara Municipal de Lisboa – que o imóvel em questão não se encontra classificado como de interesse municipal, apenas*

*consta da lista como BEM CULTURAL IMÓVEL, na lista geral do Inventário Municipal do Património com o n.º 17.28, facto que não é enquadrável na isenção prevista no artigo 6.º, alínea g) do CIMT”, pelo que “não se encontrando verificada a condição prevista na alínea g) do art.º 6.º do CIMT, i.e., tratar-se de prédio individualmente classificado como de interesse municipal, não beneficia da referida isenção, concluindo-se que esta aquisição está SUJEITA AO REGIME REGRA DE TRIBUTAÇÃO e a liquidação em causa não padece da ilegalidade assacada”.*

- ix. Discorda a AT da alegada impossibilidade de cobrança do IMT, porquanto:
- a. *“No presente caso a liquidação efetuada NÃO É UMA LIQUIDAÇÃO ADICIONAL já que a mesma não se destinou a corrigir uma liquidação anterior viciada por erro de facto ou de direito ou por omissões ou inexactidões praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação”, uma vez que “a liquidação sindicada é uma primeira liquidação de IMT porquanto, na data da celebração da escritura de compra e venda, não foi efetuada qualquer liquidação desse imposto, por dela ter ficado isenta face à invocação pelo requerente de que se se tratava de aquisição de um imóvel classificado de interesse municipal,*
  - b. *Pelo que “o direito à liquidação e cobrança só pode ser exercido a partir da constatação do não cumprimento dos objetivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de isenção”, sendo de concluir que “o DUC n.º ... de €0,00, emitido no decurso da apresentação da Modelo 1 do IMT com o registo n.º 2015/..., de 2015-11-10, referente à aquisição do direito de propriedade plena sobre o imóvel em questão, não consubstancia uma liquidação, visto que, não foi efetuada qualquer liquidação desse imposto, face à indicação do código do benefício 11 (referente à isenção de IMT pela aquisição de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, interesse público ou de interesse municipal) da exclusiva responsabilidade da Requerente”.*

- 
- x. Termina pugnando pela improcedência da acção e pela sua absolvição de todos os pedidos.
5. Por despacho do Tribunal Arbitral Singular (TAS) de 21.06.2023 foi a Requerida notificada para contestar, tendo respondido em 11.09.2023 e juntou o PA, composto por 4 ficheiros (PA a PA3).
6. Por despacho do TAS de 02.10.2023, após notificação do Requerente para se pronunciar, não foi admitida a produção da prova testemunhal arrolada pelo Requerente, por desnecessária; foi dispensada a realização da reunião de partes a que se refere o artigo 18º do RJAT e foi conferido prazo simultâneo de 15 dias para apresentação de alegações escritas.
7. Em 18.10.2023 o Requerente apresentou alegações, mantendo o que já havia referido em sede de PPA e acrescentou:
- “Esta isenção foi reconhecida automaticamente nos termos da alínea a) do n.º 8 do artigo 10.º do CIMT e n.º 1 e 3 do artigo 5.º do EBF, verificando-se na data de aquisição do imóvel estarem cumpridos os requisitos para a aplicação da isenção e estando já o imóvel classificado como de Interesse Municipal, nos termos do artigo 12.º do EBF o Contribuinte tem direito a essa isenção”.*
  - E conclui: “nos termos do n.º 4 do artigo 14.º do EBF o benefício fiscal em causa do qual beneficiou o Contribuinte (direito adquirido) não pode agora ser revogado por acto unilateral da Administração Tributária” , até porque “não estamos no presente caso perante uma eventual caducidade nos termos do n.º 4 do artigo 11 do CIMT, mas sim de uma liquidação adicional nos termos do artigo 31.º CIMT decorrente de um alegado erro do Contribuinte que terá indicado uma isenção que a AT entende não existir”.*

- 
8. Em 23.10.2023 apresentou as alegações a Requerida, mantendo a resposta e acrescentando:
- “o benefício fiscal foi atribuído automaticamente de acordo com a distinção do artº 5º do EBF, pois a isenção decorreu diretamente da lei (alínea g) do art.º 6.º do CIMT) e não foi liquidado IMT ao SP previamente à celebração da escritura pública, tendo sido emitido um documento com a indicação “a zeros”, ou seja “a isenção operou pela apresentação da declaração prevista no n.º 3 do artigo 19.º do CIMT, que se consubstancia no pedido de isenção, só posteriormente é que a AT promoveu uma fiscalização, analisando a verificação dos pressupostos da isenção, conforme dispõe o artigo 7.º do EBF”.*
  - E conclui: “por essa razão, não se pode admitir que exista uma constituição ao direito ao benefício fiscal na data da emissão do documento de cobrança “a zeros”, não sendo por isso, suscetível de ser revogado nos termos do n.º 4 e 5 do artigo 14º EBF, que não tem aplicação ao caso em análise”.*
  - “Tanto não existe um reconhecimento prévio à isenção – que seja entendido como ato constitutivo de direitos à isenção – que a isenção prevista na (alínea g) do art.º 6.º do CIMT não está elencada no n.º 6 e 7 do artigo 10º do CIMT”.*

9. O pedido de constituição do tribunal arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular (TAS) o signatário desta decisão, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o

7.

tribunal arbitral singular (TAS) foi constituído em 21 de Junho de 2023, pelo que se encontra regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

**Cabe apreciar e decidir.**

## **II - Fundamentação**

### *Matéria de facto*

10. Os factos relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

- A) Em 2012.08.30, no Diário da República 2ª Série n.º 168, foi publicado o Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa constando na página 30 333 do referido Jornal Oficial “**Bens imóveis de interesse municipal e outros bens culturais imóveis**” e na sequência da numeração subsequente na página 30 342 consta “**...-.../Rua...**” – **conforme artigos 18º e 19º do PPA e consulta oficiosa do DR 2ª Série;**
- B) Em 2015.03.31, quanto ao imóvel sito em Lisboa, na Rua ..., ° ..., ... e ..., na freguesia da ..., foi homologada pelo Senhor Vereador da CML ... a seguinte proposta:
- (1) de aprovação da ficha de avaliação atribuindo um nível 5 – estado de conservação excelente, após a conclusão das obras;
- (2) considerando que o acréscimo do nível de conservação após a conclusão das obras é superior a 2, propõe-se o reconhecimento, nos termos do n.º 23 do artigo 71º do EBF, das isenções previstas nos n.ºs 7 e 8 do artigo 71º do EBF e aprovada a emissão do certificado contemplado no n.º 19 do artigo 71º do EBF - **conforme artigo 19º do PPA e Documento n.º 8 em anexo ao PPA;**
- C) Em 2015.11.10 o Requerente apresentou à AT o Modelo 1 do IMT, com o registo n.º 2015/..., com indicação do código do benefício fiscal 11 (referente à isenção de IMT pela aquisição de prédios individualmente classificados como de interesse nacional,



- 
- interesse público ou de interesse municipal - alínea g) do artigo 6.º do CIMT) tendo sido emitido o DUC...com €0,00, de IMT a pagar e com € 650,00 de Imposto do Selo a pagar – **conforme artigo 3º alínea b) da Resposta da AT, artigos 2º e 3º do PPA e Documentos nºs 2 e 3 em anexo ao PPA;**
- D) No DUC atrás referido, quanto ao IMT consta: “*Nº Liquidação:... valor Patrimonial IMT: € 21.840,00 Valor Declarado: € 70.000,00 Benefícios: 11 – Aquisições prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da legislação aplicável (Artº 6º g) do CIMT), 100% sobre a matéria colectável Matéria colectável: € 70.000,00 Taxa: 6,50 % Colecta: € 0,00*” – **conforme Documento nº 3 em anexo ao PPA;**
- E) Em 2015-11-11 B..., NIF..., casada no regime de comunhão de adquiridos, com o Requerente, adquiriu por escritura pública, a fração autónoma “AB” do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob o nº ... da freguesia da ... – **conforme artigo 3º alínea a) da Resposta da AT, artigo 2º do PPA e Documento nº 1 em anexo ao PPA;**
- F) Em 2022-03-23, o Serviço de Finanças de Lisboa ... enviou ao Requerente o ofício n.º..., para exercício do direito de audição prévia face ao projecto de liquidação de IMT no valor de € 4.550,00, com fundamento no nº 4 do artigo 11º do CIMT - **conforme artigo 3º alínea c) da Resposta da AT, artigos 4º e 5º do PPA e Documento nº 4 em anexo ao PPA;**
- G) O projecto de liquidação atrás referida tem a seguinte fundamentação: “*o imóvel foi adquirido em 11-11-2015, tendo beneficiado da isenção prevista na alínea g) do artigo 6º do CMIT. No âmbito de uma ação inspetiva, veio a Câmara Municipal de Lisboa informar que o imóvel não se encontrava classificado, nem em vias de classificação, constando apenas como bem cultural imóvel na lista geral do Inventário Municipal do Património, com o nº..., situação que não é enquadrável no disposto na alínea g) do artigo 6º do CMIT, pelo que se efetua a presente liquidação*” – **conforme Documento nº 4 em anexo ao PPA;**

- H) Em 2022-07-08, a AT registou uma reclamação graciosa do Requerente a que foi atribuído o n.º ...2022..., mediante a qual se insurgiu contra o projeto de liquidação de IMT, procedimento este que foi extinto em 2022-07-25, com a indicação de «não instauração no GPS» em virtude de se tratar, à data, de um projeto de liquidação e não de uma liquidação consolidada - **conforme artigo 3º alínea d) da Resposta da AT, artigo 6º do PPA e Documento nº 5 em anexo ao PPA;**
- I) Em 2023-01-04, o Serviço de Finanças de Lisboa ... enviou ao ilustre mandatário do Requerente o ofício n.º 2023... notificando-o do(a):
- I) arquivamento do pedido de reclamação graciosa por si apresentado, em virtude de se tratar de um projeto de liquidação;
  - II) convoção em definitivo do projeto de liquidação de IMT, sustentada na informação prestada pela CML de que o imóvel não se encontra classificado, nem em vias de classificação, constando apenas como bem cultural imóvel na lista geral do Inventário Municipal do Património com o n.º...;
  - III) Informando que deveria regularizar o IMT, devendo para o efeito solicitar as guias de pagamento no prazo de 15 dias após receber esta notificação.
- **conforme artigo 3º alínea e) da Resposta da AT, artigo 7º do PPA e Documento nº 6 em anexo ao PPA;**
- J) Em 2023-02-08 a AT emitiu a liquidação de IMT, através do DUC n.º..., no valor de € 4.550,00 e em 2023-03-05 procedeu à citação postal do Requerente, do processo de execução fiscal n.º ...2023..., relativo à quantia em dívida da liquidação de IMT, no valor de € 4.550,00, acrescida de custas e juros de mora no valor global de € 4.639,46 - **conforme artigo 3º alíneas f) e g) da Resposta da AT, artigo 13º do PPA, Documento nº 7 em anexo ao PPA e DUC constante no PA;**
- K) Em 2023-04-26, a AT solicitou informação à Câmara Municipal de Lisboa – Direção Municipal de Gestão Patrimonial, sobre se o imóvel estava ou não classificado como «IMÓVEL DE INTERESSE MUNICIPAL» - **conforme artigo 3º alíneas h) da Resposta da AT e Documento nº 1 em anexo à Resposta da AT;**
- L) Em 2023-05-08 respondeu a CML à AT nos seguintes termos:

*“Em resposta ao solicitado informa-se que o imóvel em referência **não está classificado como imóvel de interesse municipal.***

*Esclarecimentos adicionais provenientes da Direção Municipal de Cultura do município de Lisboa:*

*Serve a presente para esclarecer a situação do prédio sito à Rua ..., nº ... . em Lisboa (...) inscrito na matriz predial urbana da Freguesia da..., sob o nº ... designadamente se o mesmo se encontra classificado ou em vias de classificação como de interesse municipal, para efeitos do disposto no artigo 6º, alínea g) do CIMT.*

*Para o devido esclarecimento acerca da situação do prédio supracitado quanto à respetiva classificação deverá ser consultado o Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa, no seu Anexo II e também no Anexo III, este respeitante ao Inventário Municipal do Património, enunciado na “Lista de Bens da Carta Municipal do Património Edificado e Paisagístico”.*

*Os imóveis classificados ou em vias de classificação como de interesse municipal, deverão estar referenciados nas seguintes listagens:*

- a. No Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa, no seu Anexo II "imóveis e sítios classificados e em vias de classificação", da Direção Geral do Património Cultural (antigo IGESPAR).*
- b. No Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa, no seu Anexo III, lista de "Bens imóveis de interesse nacional, de interesse público, classificados ou em vias de classificação", imóveis devidamente identificados em tabelas tituladas "Imóveis de interesse municipal" e "imóveis em vias de interesse municipal".*

*O prédio sito à Rua ..., nº ..., em Lisboa não consta em nenhuma das listas a) e b), referidas no ponto anterior.*

*Assim, verifica-se que este imóvel não se encontra classificado nem em vias de classificação como de interesse municipal.*

*Mais se esclarece que o prédio supracitado é considerado um **bem cultural imóvel** pelo que consta da lista de “bens imóveis de interesse municipal e outros **bens culturais imóveis**” com o número...— ..., conforme o Inventário Municipal do Património, enunciado na "Lista de Bens da Carta Municipal do Património*

---

*Edificado e Paisagístico" presente no Anexo III ao Regulamento do Plano Diretor Municipal de Lisboa.*

*Sumarizando, aqui se informa que este imóvel **não** se encontra **Classificado** nem em **Vias de Classificação** como de **Interesse Municipal**, constando apenas como bem cultural imóvel na lista geral do Inventário Municipal do Património com o nº ...situação não enquadrável no disposto no artigo 6º, alínea g) do CIMT”.*

- c. O Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 2023.04.10 – **conforme registo no SGP do CAAD.**

### ***Factos não provados***

Não há factos não provados que possam ser considerados relevantes para a decisão da causa.

### ***Motivação da fixação da matéria de facto***

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos factos articulados no PPA e na Resposta da AT que estão em conformidade com a posição assumida por ambas as partes e bem assim com base nos documentos juntos com o PPA e os incluídos no PA que não mereceram reparo das partes.

### **Matéria de direito**

#### **A norma legal que fundamentou a liquidação de IMT**

**(nº 4 do artigo 11º do CIMT)**

11. Convirá, em primeiro lugar, notar que o *fundamento legal* invocado pela AT para promover a liquidação foi o nº 4 do artigo 11º do CIMT que tem a seguinte redacção:  
“As *isenções concedidas ao abrigo do disposto na alínea g) do artigo 6.º ficarão sem*

---

efeito *se os bens forem desclassificados do património cultural*” (alínea E) dos factos provados).

Depois, na *fundamentação factual* da decisão, o que se afirma, é que o prédio *nunca foi classificado nem estava em vias de classificação* e que apenas era e é “bem cultural imóvel na lista geral de Inventário Municipal de Património” (alínea F) dos factos provados). Ou seja, não é sequer invocada e muito menos provada a “desclassificação”.

Não existe, pois, sintonia entre a *previsão* da norma invocada e os factos que se alegam subsequentemente, para justificar a aplicação da sua *estatuição*.

### **O esclarecimento da CML *versus* a versão do Regulamento do Plano Director Municipal de Lisboa – PDM (DR 2ª Série, nº 168, de 30.08.2012)**

Será de notar, também, que a data em que a AT notificou o Requerente da decisão final relativa à consolidação da liquidação na ordem jurídica, foi 2023-01-04 (alínea H) dos factos provados) e só mais tarde, em 2023-04-26, suscitou à CML esclarecimentos (alínea J) dos factos provados), pelo que, o Tribunal não pode aqui considerar *esta* fundamentação “a posteriori”.

Este Tribunal, dada a sua vinculação ao “direito constituído” (nº 2 do artigo 2º do RJAT) não pode relevar essa factualidade, entendida como “fundamentação” posterior da decisão em sede de procedimento, ou seja, será irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo o acto cuja legalidade é questionada de ser apreciada tal como foi praticado, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (vide acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

Outro aspecto que tem relevância, é a contradição entre a versão do PDM de Lisboa, *no seu elemento literal* publicado no DR 2ª Série, nº 168, de 30.08.2012 (alínea A) dos factos provados) e a informação da CML em anexo ao ofício de 2023-01-04 (alínea H) – II dos factos provados) que fala em Anexo II e Anexo III, o que não parece retirar-se da publicação no DR.

A CML na sua informação, não cita expressamente que o PDM de Lisboa consta de uma norma publicada no DR 2ª Série, nº 168, de 30.08.2012, enunciando onde este normativo, tal como foi publicado, contém um Anexo II e um Anexo III, ou quais as eventuais rectificações ao texto original que permitem essa leitura.

O *elemento literal* da norma (tal como se encontra publicada no Jornal Oficial) é sempre um elemento muito relevante, por ser delimitador da actividade interpretativa. Não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “limite da busca do espírito”.

“*Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido*” (Larenz). “(...) *há-de ser um sentido (uma motivação, um conjunto de objectivos) que caiba razoavelmente no sentido literal da declaração do legislador. Sob pena de, se isto não acontecer, se estar a criar uma nova norma, em vez de interpretar uma norma já existente*” (Hespanha).

Este aspecto é relevante, pois que, no caso, configura-se ser esta divergência que levou o Requerente a colocar o Código 11 do benefício fiscal na declaração Modelo 1 para liquidação do IMT (alínea D) dos factos provados).

Mais: tal facto terá levado o Serviço de Finanças de Lisboa ... a ter a mesma leitura que teve o Requerente, pois que o reconhecimento do benefício fiscal em causa é de “verificação e declaração” pelo SF onde a declaração Modelo 1 do IMT é apresentada, como resulta claramente do nº 8 do artigo 10º do CIMT (redacção da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro).

É convicção deste Tribunal que a génese do dissídio aqui a dirimir resulta de uma *leitura possível* face ao *elemento literal* do PDM de Lisboa - versão publicada no DR - conforme alínea A) dos factos provados, pois que, quer o Requerente, quer o SF de Lisboa ..., tiverem leituras coincidentes, no sentido de que a isenção resultava da literalidade do PDM de Lisboa, uma vez

que é indiscutível que o benefício fiscal foi (ou tem que ter-se por ter sido) **verificado e declarado** pelo SF, por força do n.º 8 do artigo 10.º do CIMT.

### **Caracterização do benefício fiscal (isenção) da alínea g) do artigo 6.º do CIMT**

Consideramos a seguinte legislação aplicável:

Artigo 6.º do CIMT

Ficam isentos de IMT:

...

g) As aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável; (Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro)

Artigo 10.º 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:**

...

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)

c) No caso a que se refere a **alínea g) do artigo 6.º, de documento emitido pelo serviço competente do Ministério da Cultura**; (Redacção até Março de 2016)

...

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)

#### Artigo 19º

##### Iniciativa da liquidação

1 - A liquidação do IMT é de *iniciativa dos interessados*, para cujo efeito devem apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida.

(Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

2 - A liquidação é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem a iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, sem prejuízo dos juros compensatórios a que haja lugar e da penalidade que ao caso couber.

3 - A declaração prevista no n.º 1 deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção. (Aditado pelo artigo 97.º da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

#### Artigo 21.º

##### Competência para a liquidação

1 - *O IMT é liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base na declaração do sujeito passivo* ou oficiosamente, considerando-se, *para todos os efeitos legais, o acto tributário praticado no serviço de finanças competente*. (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

2 - Para efeitos do número anterior, são aplicáveis as regras seguintes: (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)



- a) Quando a *liquidação for efectuada com base na declaração do sujeito passivo, considera-se competente para a liquidação do IMT*, o serviço de finanças onde é apresentada a declaração referida no n.º 1 do artigo 19.º; (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)
- b) Nos casos em que a liquidação é promovida oficiosamente considera-se competente para a liquidação do IMT, o serviço de finanças da área da situação dos prédios, sem prejuízo do disposto nos números seguintes. (Redação da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro)

#### Artigo 5.º do EBF

##### 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.

#### Artigo 14.º

##### Extinção dos benefícios fiscais

...

- 4 - *O acto administrativo* que conceda um benefício fiscal *não é revogável*, nem pode rescindir-se o respectivo acordo de concessão, ou ainda diminuir-se, por acto unilateral da administração tributária, os direitos adquiridos, salvo *se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido, caso em que aquele acto pode ser revogado*.

...

#### Artigo 78.º da LGT

##### Revisão dos actos tributários

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

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

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

#### Artigo 165.º do CPA

##### Revogação e anulação administrativas

1 - A revogação é o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade.

2 - A anulação administrativa é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade.

#### Artigo 167.º do CPA

##### Condicionalismos aplicáveis à revogação

1 - Os atos administrativos não podem ser revogados quando a sua irrevogabilidade resulte de vinculação legal ou quando deles resultem, para a Administração, obrigações legais ou direitos irrenunciáveis.

2 - *Os atos constitutivos de direitos* só podem ser revogados:

a) Na parte em que sejam desfavoráveis aos interesses dos beneficiários;

b) Quando todos os beneficiários manifestem a sua concordância e não estejam em causa direitos indisponíveis;

c) Com fundamento na superveniência de conhecimentos técnicos e científicos ou em alteração objetiva das circunstâncias de facto, em face das quais, num ou noutro caso, não poderiam ter sido praticados;

d) Com fundamento em reserva de revogação, na medida em que o quadro normativo aplicável consinta a precarização do ato em causa e se verifique o circunstancialismo específico previsto na própria cláusula.

3 - Para efeitos do disposto na presente secção, ***consideram-se constitutivos de direitos os atos administrativos que atribuam ou reconheçam situações jurídicas de vantagem ou eliminem ou limitem deveres, ónus, encargos ou sujeições, salvo quando a sua precariedade decorra da lei ou da natureza do ato.***

4 - A revogação prevista na alínea c) do n.º 2 deve ser proferida ***no prazo de um ano***, a contar da data do conhecimento da superveniência ou da alteração das circunstâncias, podendo esse prazo ser prorrogado, por mais dois anos, por razões fundamentadas.

5 - Na situação prevista na alínea c) do n.º 2, os beneficiários de boa-fé do ato revogado têm direito a ser indemnizados, nos termos do regime geral aplicável às situações de indemnização pelo sacrifício, mas quando a afetação do direito, pela sua gravidade ou intensidade, elimine ou restrinja o conteúdo essencial desse direito, o beneficiário de boa-fé do ato revogado tem direito a uma indemnização correspondente ao valor económico do direito eliminado ou da parte do direito que tiver sido restringida.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se de boa-fé os beneficiários que, à data da prática do ato revogado, desconheciam sem culpa a existência de fundamentos passíveis de determinar a revogação do ato.

#### Artigo 168.º do CPA

##### Condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa

1 - Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contar da data do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, ***nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respetiva emissão.***

2 - Salvo nos casos previstos nos números seguintes, ***os atos constitutivos de direitos só podem ser objeto de anulação administrativa dentro do prazo de um ano***, a contar da data da respetiva emissão.

3 - Quando o ato tenha sido objeto de impugnação jurisdicional, a anulação administrativa só pode ter lugar até ao encerramento da discussão.

4 - Salvo se a lei ou o direito da União Europeia prescreverem prazo diferente, ***os atos constitutivos de direitos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de cinco anos***, a contar da data da respetiva emissão, nas seguintes circunstâncias:

a) Quando o respetivo beneficiário tenha utilizado artifício fraudulento com vista à obtenção da sua prática;

b) Apenas com eficácia para o futuro, quando se trate de atos constitutivos de direitos à obtenção de prestações periódicas, no âmbito de uma relação continuada;

c) ***Quando se trate de atos constitutivos de direitos de conteúdo pecuniário cuja legalidade, nos termos da legislação aplicável, possa ser objeto de fiscalização administrativa para além do prazo de um ano, com imposição do dever de restituição das quantias indevidamente auferidas.***

5 - Quando, nos casos previstos nos n.ºs 1 e 4, o ato se tenha tornado inimpugnável por via jurisdicional, o mesmo só pode ser objeto de anulação administrativa oficiosa.

6 - A anulação administrativa de atos constitutivos de direitos constitui os beneficiários que desconhecem sem culpa a existência da invalidade e tenham auferido, tirado partido ou feito uso da posição de vantagem em que o ato os colocava, no direito de serem indemnizados pelos danos anormais que sofram em consequência da anulação.

7 - Desde que ainda o possa fazer, a Administração tem o dever de anular o ato administrativo que tenha sido julgado válido por sentença transitada em julgado, proferida por um tribunal administrativo com base na interpretação do direito da União Europeia, invocando para o efeito nova interpretação desse direito em sentença posterior, transitada em julgado, proferida por um tribunal administrativo que, julgando em última instância, tenha dado execução a uma sentença de um tribunal da União Europeia vinculativa para o Estado português.

Vejamos então como caracterizar a isenção de IMT a que alude a alínea g) do artigo 6.º do CIMT.

Quanto ao reconhecimento há duas formas de funcionamento do mecanismo de “verificação e declaração” desta isenção, a saber:

- a) No caso das aquisições em que o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.<sup>a</sup> do artigo 12.º, seja **igual ou inferior a (euro) 300 000,00** – a isenção é de *reconhecimento automático* nos termos do n.º 8 do artigo 10º do CIMT pelo SF onde é apresentada a declaração, a quem compete a sua **verificação e declaração** no DUC respectivo.

Opera com base na apresentação do Modelo 1 do IMT nos termos do artigo 19º-1 do CIMT que assim funciona como pedido de concessão do benefício fiscal e pedido de liquidação subsequente.

- b) No caso das aquisições em que o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, apurado nos termos da regra 5.<sup>a</sup> do artigo 12.º, seja **superior a (euro) 300 000,00** – a isenção é de *reconhecimento prévio* pelo membro do Governo responsável pela área das Finanças ou pelo Director-Geral dos Impostos, uma vez que dos n.ºs 6 e 7 do artigo 10º do CIMT não parece poder extrair-se quem deles detém *ex lege* a competência decisória, para a sua verificação e declaração.

Opera nos termos do artigo 65º do CPPT por força dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10º do CIMT e parte final do n.º 1 e n.º 2 ambos do artigo 5º do EBF.

Quanto ao “acto de liquidação” subsequente (ou no caso coetâneo) à “verificação e declaração” da isenção que resultar da apresentação do Requerimento para “reconhecimento prévio” ou da Declaração Modelo 1 do IMT para “reconhecimento automático” refere o n.º 1 do artigo 21º do CIMT que se **considera para todos os efeitos legais o acto tributário praticado no serviço de finanças competente.**

Configura-se que, **o acto de reconhecimento da isenção de IMT** aqui em causa, será sempre anterior à liquidação (n.º 1 do artigo 10º do CIMT) quer o reconhecimento (ou seja, a sua verificação e declaração) ocorra por **reconhecimento** prévio, quer ocorra por **reconhecimento** automático.

---

Parece, pois, que a diferença entre o **acto de reconhecimento** da isenção, de forma **prévia** ou de forma **automática**, consiste apenas em que num caso consta de decisão autónoma e no caso aqui em discussão consta desde logo no DUC (que formaliza a verificação e declaração da isenção e a liquidação do imposto) emitido pelo Serviço de Finanças em coetaneidade.

Aqui chegados, temos que concluir que a isenção aqui em causa (de reconhecimento automático) é uma isenção “**dependente de reconhecimento**” uma vez que pressupõe um ou mais actos posteriores de reconhecimento que são “ex lege” a sua “**verificação e declaração**” como literalmente resulta do n.º 8 do artigo 10.º do CIMT, por força do n.º 1 do artigo 5.º do EBF.

Cumpra agora apurar se o referido acto de reconhecimento é constitutivo de direitos, partindo do princípio que a isenção aqui em causa foi reconhecida (requerida, verificada e declarada) por erro, como se configura ter ocorrido.

Refere o n.º 3 do artigo 163.º do CPA que se consideram “*constitutivos de direitos os atos administrativos que atribuam ou reconheçam situações jurídicas de vantagem ou eliminem ou limitem deveres, ónus, encargos ou sujeições, salvo quando a sua precariedade decorra da lei ou da natureza do ato*”, o que se configura ser o caso quanto à isenção reconhecida, ou seja, verificada e declarada pelo Serviço de Finanças.

\*\*\*

Em face do exposto, é de concluir que a liquidação impugnada ao ser levada a efeito com base o regime jurídico do n.º 4 do artigo 11.º do CIMT (caducidade da isenção) e não tendo sido provada, nem sequer alegada, qualquer “desclassificação” do bem, mas sim um erro na petição e sequente atribuição e verificação da isenção, padece de ilegalidade que justifica a sua anulação nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do CPA.

Para que existisse “desclassificação” configura-se que seria necessário que tivesse ocorrido, antes, de forma válida, a *classificação*, sendo que, o que aqui se alegou foi que nunca ocorreu nem está em vias de ocorrer.

Com efeito, o ónus da prova da “desclassificação” cometa à Requerida nos termos do nº 1 do artigo 74º da LGT e artigo 342º-1-3 do CC.

Mesmo que assim não fosse considerando que o reconhecimento da isenção ocorreu em 2015.11.10 (sua verificação e declaração), data da emissão do DUC, os prazos para a eventual revisão ou anulação administrativa, estavam ultrapassados à data em que foi notificado do Requerente do projecto de decisão de liquidação do imposto (2022.03.23).

### **Questões de conhecimento prejudicado**

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em desconformidade legal que assegura estável e eficaz tutela dos interesses do Requerente, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

#### **O pedido de anulação da execução com o nº de processo ...2023...**

O Requerente pede além da anulação da liquidação impugnada “a anulação subsequente da execução nº de processo ...2023...”.

Configura-se que tal competência não está atribuída aos tribunais arbitrais em matéria tributária (artigo 2º do RJAT).

Tal desígnio está comportado em acto subsequente de cumprimento de julgados, a que se reportam os artigos 146.º do CPPT e 102.º da LGT, conjugados com o artigo 157.º do CPTA.

Pelo que não é possível atender este pedido que assim improcede.

### **12. Decisão**

De harmonia com o exposto, este TAS decide:

- a) julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IMT de 2023-02-08, constante do DUC n.º..., no valor de € 4.550,00;

- b) Julgar improcedente o pedido de anulação da execução fiscal com o n.º de processo ...2023... .

***Valor da causa***

O Requerente indicou como valor da causa o montante de € 4 639,46, que não foi contestado pela Requerida, pelo que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT, fixa-se em € 4 639,46 o valor da causa.

***Custas***

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 612,00, ficando a cargo da Requerida 90% (€ 550,80) e 10% (€ 61,20) a cargo do Requerente, em função dos decaimentos.

**Notifique.**

Lisboa, 02 de Novembro de 2023

**Tribunal Arbitral Singular (TAS),**

Augusto Vieira