

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 102/2023-T**

**Tema:** IMT – Caducidade do direito à liquidação. Liquidação originária vs liquidação adicional. Isenção de IMT prevista para a aquisição de imóveis por emigrantes portugueses - artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto.

## SUMÁRIO

**I. Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de oito anos a contar da transmissão ou da data em que a isenção de imposto ficou sem efeito. Todavia, no caso de liquidação adicional, por força do disposto no n.º 3 do artigo 31.º do Código do IMT, esse prazo será de quatro anos a contar da liquidação a corrigir.**

**II. A liquidação de IMT emitida na sequência de fiscalização efetuada pela AT, por não se encontrarem verificados os pressupostos da isenção desse imposto invocada pelo sujeito passivo aquando da aquisição do imóvel, não constitui uma liquidação adicional para efeitos do n.º 3 do artigo 31.º do Código do IMT (porquanto não se destina a corrigir uma liquidação anterior), mas uma liquidação originária à qual se aplica o prazo de oito anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT.**

**III. O Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, que reformulou o regime jurídico do “sistema poupança-emigrante” (incluindo a constituição de contas poupança-emigrante), manteve em vigor a isenção de sisa prevista para a aquisição de prédios urbanos e rústicos por emigrantes portugueses constante do artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto, passando este benefício fiscal a estar associado, por opção do legislador, ao regime jurídico específico do “sistema poupança-emigrante”.**

IV. O Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, revogou o Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, para efeitos de novas operações (cf. respetivo artigo 9.º, n.º 1), determinando também a inaplicabilidade (por caducidade) da isenção de IMT constante do artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Julho, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto, a novas operações.

V. Por força do artigo 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, a aplicação da isenção de IMT prevista no artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto, restringe-se a operações de aquisição de prédios urbanos e rústicos por emigrantes portugueses que (a) sejam financiadas através de saldos de contas poupança-emigrante abertas antes de 18-08-2006, e que (b) sejam contratadas antes de 18-08-2006.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Professor Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira e Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral constituído em 03-05-2023, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

A... e B..., com os n.ºs de contribuinte ... e ..., respetivamente, residentes na ..., n.º ..., ..., Macau (adiante designados abreviadamente por “**Requerentes**”), vieram, em 21-02-2023, ao abrigo do disposto nos artigos 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante “**AT**” ou “**Requerida**”), não tendo utilizado a faculdade de designar

2.

árbitro, e peticionando **(1)** a declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de IMT n.ºs ..., de 27-12-2022 (com o DUC ...), ..., de 28-12-2022 (com o DUC ...), ..., de 27-12-2022 (com o DUC...), e ..., de 28-12-2022 (com o DUC...), no montante global de € 75.912,60 (“**Liquidações Contestadas**”), **(2)** o reembolso do montante de € 75.912,60, **(3)** acrescido de juros indemnizatórios, contados desde 30-12-2022 até ao efetivo reembolso.

O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 22-02-2023 e automaticamente notificado à AT. Nos termos do 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, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros, tendo estes comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 03-05-2023.

Notificada para o efeito, a Requerida veio apresentar Resposta e remeter cópia do processo administrativo em 07-06-2023.

Por Despacho Arbitral de 30-06-2023, o Tribunal dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e notificou as Partes para, querendo, apresentarem alegações.

Os Requerentes apresentaram alegações em 11-07-2023.

Em 27-10-2023, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT com fundamento na complexidade de algumas das questões de direito relevantes à decisão da causa.

Em 17-11-2023, os Requerentes apresentaram requerimento e juntaram cópia de sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra num outro processo.

Em 19-11-2023, o Tribunal Arbitral proferiu despacho admitindo a junção aos autos da cópia da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, notificando a Requerida para, querendo, pronunciar-se sobre a mesma.

Em 03-01-2024, o Tribunal Arbitral prorrogou o prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT com fundamento na complexidade de algumas das questões de direito relevantes à decisão da causa.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O PPA apresentado em 21-02-2023 é tempestivo, porquanto foi apresentado no prazo de 90 dias referido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte (cf. n.º 1 do artigo 102.º do CPPT).

É admitida a cumulação de pedidos e a coligação de autores, face ao disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, sempre que, como é o caso, *“a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*.

O processo não padece de nulidades nem de outros vícios que o invalidem.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao PPA e ao processo administrativo, não impugnada, fixa-se como segue:

### **§1. Factos provados**

1. Em março de 1997, os Requerentes abriram a conta n.º ... junto do Banco BCP, denominada por esta instituição bancária como *“Depósitos à Ordem de Residente no*

*Exterior”* (cf. referido nas declarações do Banco BCP juntas ao processo administrativo).

2. Em outubro de 2019, os Requerentes adquiriram parte dos prédios inscritos na matriz predial sob os n.ºs U-..., U-... e R-..., do concelho e freguesia de ..., e o prédio inscrito na matriz predial sob o n.º U-..., da freguesia da ..., concelho de Lisboa (cf. referido na informação preparada pela AT junta ao processo administrativo).
3. De forma a viabilizarem estas aquisições, os Requerentes apresentaram declarações Modelo 1 do IMT com o “Código 1 – Emigrante” no campo dos benefícios fiscais, referente à isenção de IMT concedida a emigrantes – DL 540/76, que deram origem a DUCs com o valor a € 0,00 (cf. referido na informação preparada pela AT e nos documentos juntos ao processo administrativo).
4. As aquisições de imóveis *supra* referidas foram financiadas através de transferências de fundos para a conta n.º..., realizadas em 2019, conforme resulta das declarações do Banco BCP juntas ao processo administrativo:

*“O Sr. Dr. A... e o seu cônjuge Sr.ª Dr.ª B..., contribuinte n.º..., emigrantes em Macau, são titulares da conta de Depósitos à Ordem de Residente no Exterior n.º..., aberta em Março/ 1997, nos livros do Banco ora declarante;*

*Que, para crédito da supra referida conta de depósito à ordem, foi recebida em 19 de Junho de 2019 a Transferência Transfronteiriça /Internacional de 549.000,00 Euros, montante este que foi aplicado na constituição, em 25 de Junho de 2019 de depósito a prazo, associado à conta à Ordem de Residente no Exterior com a designação “DEP. ESPECIAL MAIS”; e em 10 de Setembro de 2019, a transferência Transfronteiriça /Internacional de 12.000,00 Euros, montante este que foi aplicado na constituição, em 12 de Setembro de 2019, de depósito a prazo, associado à Ordem de Residente no Exterior com a designação “CONTA POUPANÇA AFORRO”;*

*Que segundo o declarado pelo Sr. Dr. A... e sua Esposa Dr.<sup>a</sup> B..., os indicados montantes com origem no estrangeiro recebidos em 19 de Junho de 2019, e 12 de Setembro de 2019, para crédito da mencionada conta de depósito, se destinam ao pagamento da aquisição dos seguintes bens imóveis às vendedoras C... (...) e D... (...):*

- 1. Prédio misto (...) inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo matricial urbano ... e o artigo matricial rústico ..., da secção 3, ambos da dita freguesia de ..., e 2. Prédio urbano (...) inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo matricial urbano .. da dita freguesia de ... .”*

\*\*\*

*“O Sr. Dr. A..., contribuinte n.º..., e o seu cônjuge Sr.<sup>a</sup> D. B..., contribuinte n.º..., emigrantes em Macau, são titulares da conta de Depósitos à Ordem de Residente no Exterior n.º ..., aberta em Março/ 1997, nos livros do Banco ora declarante;*

*Que, para crédito da supra referida conta de depósito à ordem, foi recebida em 11 de Outubro de 2019 a Transferência Transfronteiriça /Internacional de €30.000,00, montante esse que foi aplicado, no dia 15, na constituição de depósito a prazo associado à conta à Ordem de Residente no Exterior com a designação “Poupança Aforro”;*

*Que, segundo declarado pelo Sr. Dr. A..., o indicado montante com origem no estrangeiro recebido em 11 de Outubro de 2019, para crédito da mencionada conta de depósito, se destina ao pagamento da aquisição do seguinte bem imóvel aos vendedores E... (...) e F... (...): Fração autónoma designada pela letra “W”, correspondente ao lugar de estacionamento identificado pelas letras “AQ” (...) do prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... (...).”*

(cf. Documentos juntos ao processo administrativo).

5. Em 24-10-2022, os Requerentes foram notificados para exercerem o direito de audição prévia relativamente à pretensão da AT de efetuar uma liquidação de IMT com

6.

---

referência às aquisições de imóveis referidas *supra* (cf. referido no Ofício n.º..., de 30-11-2022, junto ao PPA como Documento 1).

6. Em 05-12-2022, o Requerente foi notificado da liquidação de IMT n.º ..., de 27-12-2022 (com o DUC ...), no montante de € 36.250,00, emitida com referência à aquisição dos prédios inscritos na matriz predial sob os n.ºs U-..., U-... e R-..., do concelho e freguesia de ..., por o Requerente não reunir os pressupostos da isenção de IMT prevista para as aquisições de prédios por emigrantes no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho (cf. Documento 1 junto ao PPA).
7. Em 05-12-2022, a Requerente foi notificada da liquidação de IMT n.º..., de 28-12-2022 (com o DUC...), no montante de € 36.250,00, emitida com referência à aquisição dos prédios inscritos na matriz predial sob os n.ºs U-..., U-...e R-..., do concelho e freguesia de ..., por a Requerente não reunir os pressupostos da isenção de IMT prevista para as aquisições de prédios por emigrantes no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho (cf. Documento 2 junto ao PPA).
8. Em 05-12-2022, o Requerente foi notificado da liquidação de IMT n.º..., de 27-12-2022 (com o DUC ...), no montante de € 1.706,25, emitida com referência à aquisição do prédio inscrito na matriz predial sob o n.º U-...-W, da freguesia da ..., concelho de Lisboa, por o Requerente não reunir os pressupostos da isenção de IMT prevista para as aquisições de prédios por emigrantes no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho (cf. Documento 3 junto ao PPA).
9. Em 05-12-2022, a Requerente foi notificada da liquidação de IMT n.º ..., de 28-12-2022 (com o DUC ...), no montante de € 1.706,25, emitida com referência à aquisição do prédio inscrito na matriz predial sob o n.º U-...-W, da freguesia da..., concelho de Lisboa, por a Requerente não reunir os pressupostos da isenção de IMT prevista para as aquisições de prédios por emigrantes no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho (cf. Documento 4 junto ao PPA).

**10.** Estas liquidações foram pagas pelos Requerentes em 30-12-2022 (cf. Documento 5 junto ao PPA).

**11.** Em 21-02-2023, os Requerentes apresentaram o PPA que deu origem aos presentes autos.

## **§2. Factos não provados**

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

## **§3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados e como não provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **§1. Questões *decidendas***

Considerando a posição das Partes expressa nos respetivos articulados, a primeira questão a decidir nos autos é a de saber se, quando a AT emitiu as Liquidações Contestadas, o seu direito à liquidação encontrava-se já caducado?

Os Requerentes defendem que esta questão depende da qualificação das Liquidações Contestadas, nomeadamente, saber se estas constituem (i) liquidações adicionais (como pretendem os Requerentes), às quais é aplicável o prazo de caducidade de quatro anos (contados da liquidação a corrigir), previsto no artigo 31.º, n.º 3, do Código do IMT, ou (ii) liquidações originárias (como defende a AT), às quais é aplicável o prazo de caducidade de oito anos (contados da data da transmissão a que o imposto se refere, ou da data em que a isenção de imposto ficou sem efeito), previsto no artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT.

Note-se que a caducidade do direito à liquidação, a verificar-se, não constitui uma exceção perentória, mas uma ilegalidade que conduz à procedência do PPA sem apreciação do mérito.

A segunda questão a decidir nos autos, caso o Tribunal Arbitral conclua que o direito à liquidação da AT não caducou, é a de saber se a isenção de IMT prevista para a aquisição de prédios urbanos e rústicos por emigrantes portugueses (no artigo 7.º, n.º 1, 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) é aplicável às operações de aquisição de imóveis efetuadas pelos Requerentes em 2019, que foram financiadas através de uma conta poupança-emigrante aberta em 1997, cujo saldo foi constituído mediante transferências de fundos realizadas também em 2019?

Esta questão surge por a conta poupança-emigrante em causa ter sido aberta nos termos e durante a vigência do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro (que aprovou o “sistema poupança-emigrante”, e manteve a isenção contida no artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho), mas as transferências de fundos para a dita conta e as operações de aquisição de imóveis terem ocorrido após a revogação deste diploma pelo Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, que determinou não só a revogação do “sistema poupança-emigrante”, como a caducidade da referida isenção fiscal.

## §2. Da caducidade do direito à liquidação

Relembre-se que, para viabilizar a aquisição dos imóveis em causa em outubro de 2019, os Requerentes apresentaram declarações Modelo 1 nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IMT, das quais não resultou imposto a pagar visto que os Requerentes indicaram ser aplicável a isenção fiscal constante do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho. Posteriormente, tendo concluído que não se verificavam os pressupostos desta isenção fiscal, a AT emitiu as Liquidações Contestadas, que foram notificadas aos Requerentes em 05-12-2023.

Relembre-se também que o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre a questão de saber se uma liquidação emitida pela AT após concluir que o sujeito passivo não tem direito à isenção prevista no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, constitui uma liquidação adicional, ou uma liquidação originária, para efeitos de determinar o prazo de caducidade aplicável à mesma. No Acórdão de 18-05-2011, processo n.º 0153/11, pode ler-se:

*“A questão está, assim, em saber se no caso aqui em apreço estamos, ou não, perante uma liquidação adicional.*

*Como resulta do probatório, o recorrente adquiriu o prédio referido nos autos em 4/6/2001, tendo ficado isento de sisa, por força do disposto no artigo 7.º do DL 540/76, de 9 de Julho.*

*Em virtude de ter sido objecto de um procedimento interno de inspecção, foi apurado que, afinal, o valor real da transacção foi superior ao declarado, sendo devida, por isso, sisa que foi, assim, liquidada e notificada ao recorrente em 7/7/2005.*

*Alega o recorrente que o facto da transmissão ter ficado isenta de sisa implica necessariamente que tenha havido uma liquidação, pois o reconhecimento da isenção implica que exista facto tributário e conseqüente liquidação de imposto que só não deu lugar a pagamento de imposto, por força dessa mesma isenção.*

*E, a ser assim, a liquidação impugnada não é uma liquidação “ex novo”, como foi considerada na decisão recorrida, mas sim uma liquidação adicional.*

*Não tem, porém, razão o recorrente.*

*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.*

*O seu objectivo é apenas apurar a diferença de imposto de forma que ao contribuinte seja exigido, no total, importância igual à que resultaria de liquidação efectuada de uma só vez – cfr., neste sentido, Francisco Pinto Fernandes e José Cardoso dos Santos, in Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, volume II, pág. 992.*

*Ora, neste caso, quando foi efectuada a escritura de compra e venda não foi efectuada qualquer liquidação dado que o recorrente beneficiava de isenção de sisa ao abrigo do artigo 7.º do DL 540/76 (poupança – conta emigrante).*

*É certo que ocorreu o facto tributário mas daí não pode retirar-se, sem mais, que houve uma liquidação da qual não teria resultado imposto a pagar por dele estar o recorrente isento; pelo contrário, por força dessa isenção, não se procedeu, então, a qualquer liquidação de sisa.*

*A liquidação que veio posteriormente a ser efectuada em consequência da inspecção levada a cabo ao recorrente não é, assim, 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.*

*Daí que, como se entendeu na decisão recorrida, o artigo 111.º, § 3.º do CIMSISD não tenha aqui aplicação e, sendo o prazo de caducidade o previsto no artigo 92.º do mesmo Código – oito anos, não se verifica a alegada caducidade do direito à liquidação, uma vez que à data em que o recorrente foi notificado da liquidação, em 7/7/2005, não tinham ainda decorrido oito anos desde a data da transmissão (4/6/2001).”*

Deste Acórdão retira-se que (1) aquando da aquisição dos imóveis em apreço, não houve uma liquidação de IMT, dado que os Requerentes invocaram a isenção do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, e que (2) as Liquidações Contestadas constituem liquidações originárias, às quais é aplicável o prazo de caducidade de oito anos (contados da data da transmissão a que o imposto se refere, ou da data em que a isenção de imposto ficou sem efeito), previsto no artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT.

Note-se que a questão relativa ao prazo aplicável a liquidações originárias e a liquidações adicionais surge atualmente, em sede de IMT, com os mesmos contornos com que surgia, no passado, em sede de sisa, não se vislumbrando razão atendível para distinguir a jurisprudência desenvolvida relativamente aos artigos 35.º, n.º 1, do Código do IMT e 92.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (“CIMSISD”).

Note-se também que o Acórdão de 18-05-2011 *supra* citado insere-se numa linha jurisprudencial desenvolvida pelo Supremo Tribunal Administrativo relativamente à aplicação do prazo de caducidade de oito anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT (que substituiu o anterior artigo 92.º do CIMSISD) nos casos em que não foi emitida uma liquidação aquando da aquisição do imóvel (em virtude da aplicação de uma isenção, ou por outro motivo), concluindo o Douto Tribunal, em todos estes casos, que está em causa uma liquidação originária e que, por isso, se aplica o prazo de oito anos.

No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proferido no processo n.º 0909/06, em que não havia sido emitida uma liquidação de sisa aquando da celebração de um contrato de permuta de bens presentes por bens futuros, com fundamento no desconhecimento dos valores tributáveis de bens futuros, pode ler-se:

*“A liquidação adicional, como resulta da própria designação, pressupõe que tenha havido uma liquidação anterior relativamente ao mesmo facto tributário, ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo período de tempo e que a mesma, por erro de facto ou de direito ou por qualquer omissão ou inexactidão, tenha determinado a cobrança de um imposto inferior ao devido.*”

---

*A liquidação adicional destina-se, assim, a corrigir ou rectificar a uma liquidação deficiente e, porque assim, não é independente desta devendo, por isso, reger-se pelas normas que lhe presidiram. (...)*

*Não tendo havido qualquer liquidação anterior à liquidação ora em causa esta não poderá ser qualificada como adicional.”*

No Acórdão de 14-09-2011, proferido no processo n.º 0294/11, em que estava em causa uma isenção de IMT em virtude do valor tributável do imóvel, veio o Supremo Tribunal Administrativo dizer:

*“(...) nada permite qualificar como liquidação adicional o acto tributário que deu origem à dívida exequenda. Na verdade, a 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 (...)*

*Ora, a liquidação que deu origem à dívida exequenda não foi efectuada em ordem a corrigir ou rectificar uma liquidação anterior viciada por erro de facto ou de direito ou por omissões ou inexactidões praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação. Desde logo porque, como bem salientou a Juíza do Tribunal a quo, a transmissão do imóvel que constitui o facto tributário não havia dado lugar à liquidação do imposto porque, atento o valor e o destino declarados, dele estava isento.*

*Esse acto constitui, isso sim, uma primeira liquidação, efectuada na sequência da caducidade da isenção que obstará à liquidação previamente à transmissão, caducidade essa resultante do valor que foi atribuído ao prédio em sede de avaliação.*

*Nem queira invocar-se em favor da natureza adicional da liquidação o disposto no art. 31.º, n.º 2, do CIMT (Como o fez o Representante do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Sul, para onde, por lapso, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé remeteu o processo), que dispõe: «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».*

*Na verdade, embora uma interpretação unicamente cingida à letra da lei pudesse inculcar a ideia de que toda e qualquer liquidação efectuada na sequência de avaliação teria a natureza de liquidação adicional, é manifesto que não é assim: a liquidação efectuada na sequência de avaliação só terá tal natureza desde que tenha havido previamente uma liquidação”.*

No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-05-2017, proferido no processo n.º 054/14, em que a isenção de IMT prevista para aquisições de imóveis para revenda havia caducado, pode ler-se:

*“No caso vertente vê-se dos autos, nomeadamente do probatório a fls. 55, que quando foi efectuada a escritura de compra e venda não foi efectuada qualquer liquidação dado que o impugnante, e ora recorrente, beneficiava de isenção de IMT ao abrigo do artº 9º do respectivo Código na redacção da Lei 55-B/2004.*

*Aliás o próprio recorrente admite na conclusão f) das suas alegações que, na data da escritura de compra e venda (27.05.2005) o montante pelo qual foi efectuada a transacção não estava sujeito a tributação.*

*Assim, como bem se sublinha na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel estamos na presença de uma primeira liquidação, efectuada na sequência da caducidade da isenção de que beneficiou a transmissão do imóvel em causa (isenção prevista no artº*

---

*9º do CIMT, tendo em conta os valores declarados na transacção e, por outro lado, o valor patrimonial tributário do prédio à data (€ 52.289,98).*

*Ora 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.*

*O seu objectivo é apenas apurar a diferença de imposto de forma que ao contribuinte seja exigido, no total, importância igual à que resultaria de liquidação efectuada 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, pag.992 e Acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário de 18.05.2011, recurso 153/11 e de 14.09.2011, recurso 294/11.*

*A liquidação efectuada não é assim 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 (Também neste sentido, e em caso semelhante, se pronunciou o Acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 15.03.2017, recurso 755/16.).*

*Acresce que não colhe também a argumentação do recorrente quando invoca, em favor da sua tese, o disposto no art. 31.º, n.º 2, do CIMT, nos termos do qual «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».*

*Na verdade, como ficou explicado no já referido Acórdão 294/11, embora uma interpretação unicamente cingida à letra da lei pudesse inculcar a ideia de que toda e qualquer liquidação efectuada na sequência de avaliação teria a natureza de liquidação*

---

*adicional, é manifesto que não é assim: a liquidação efectuada na sequência de avaliação só terá tal natureza desde que tenha havido previamente uma liquidação.*

*O que, como vimos, não sucedeu no caso sub judice, não estando em causa a correcção de qualquer liquidação anterior, mesmo que provisória, nos termos do n.º 1, al. a) do art.º 27.º do Decreto-lei n.º 287/2003.*

*E, não se tratando de uma liquidação adicional, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT é, nos termos do art.º 35.º, n.º 1, do CIMT, de oito anos contados da data de transmissão ou daquela em que a isenção ficou sem efeito.”*

No Acórdão de 03-07-2019, proferido no processo n.º 01855/11.9BELRS 037/16, em que a isenção de sisa prevista para aquisições de imóveis para revenda havia caducado, pode ler-se:

*“(…) 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.*

*O seu objectivo é apenas apurar a diferença de imposto de forma que ao contribuinte seja exigido, no total, importância igual à que resultaria de liquidação efectuada de uma só vez - cf., (...) Acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário de 18.05.2011, recurso 153/11 e de 14.09.2011, recurso 294/11.*

*No caso vertente a liquidação efectuada 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.*

*Com efeito a liquidação sindicada é uma primeira liquidação de Sisa porquanto na data da celebração da compra e venda do imóvel não foi efectuada qualquer liquidação desse imposto, por dela estar isenta a recorrente em face da invocação de que se se tratava de aquisição de prédio para revenda.*

*Assim, o direito à liquidação e cobrança só pôde ser exercido a partir da constatação do não cumprimento dos objectivos 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, os dois últimos no âmbito do IMT).*

*E, não se tratando de uma liquidação adicional, o prazo de caducidade do direito à liquidação de SISA é, nos termos do artº 92º do CIMSISD, de oito anos contados da data de transmissão ou daquela em que a isenção ficou sem efeito.”*

Seguindo esta jurisprudência (constante) do Supremo Tribunal Administrativo, o Tribunal Arbitral considera que as Liquidações Contestadas não são liquidações adicionais, mas liquidações originárias, na medida em que não foram efetuadas quaisquer liquidações de IMT aquando das aquisições de imóveis em causa. Assim sendo, é aplicável o prazo de caducidade de oito anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT.

Por último, cumpre referir que, ainda que se aplicasse o prazo de caducidade de quatro anos previsto no artigo 31.º, n.º 3, do Código do IMT, sempre o direito à liquidação não teria caducado. Isto porque, entre as supostas liquidações de IMT originárias, alegadamente efetuadas em outubro de 2019 (aquando das aquisições dos imóveis em causa), e a notificação das Liquidações Contestadas em 05-12-2022, não decorreram quatro anos.

Pelo exposto, improcede o vício de caducidade do direito à liquidação.

**§3. Da isenção de IMT prevista no artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto, para a aquisição de prédios urbanos e rústicos por emigrantes portugueses**

Como resulta do probatório, os Requerentes abriram uma conta poupança-emigrante em 1997 ao abrigo do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro. Em 2019, os Requerentes adquiriram vários imóveis, tendo para o efeito realizado, nesse mesmo ano, várias transferências para a referida conta poupança-emigrante.

As Partes contendem sobre se as operações de aquisição de imóveis em apreço beneficiam da isenção de IMT prevista no artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto.

Considerando que a isenção de IMT em causa foi, por opção do legislador, associada a uma realidade normativa específica, interessa aludir, ainda que brevemente, à evolução legislativa da mesma e à criação do referido benefício fiscal pelo Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho.

Este diploma instituiu na nossa ordem jurídica um sistema designado por “sistema de poupança-crédito”, de que somente podiam beneficiar os emigrantes portugueses, com o fim de incentivar a entrada no país das poupanças geradas pela emigração, e de direcionar tais poupanças para a construção ou aquisição de prédios urbanos e de prédios rústicos em território português, destinados quer a habitação própria ou exploração agrícola, quer a rendimento. Como condição da concessão de empréstimos em condições favoráveis por instituições de crédito do Estado Português, era exigido aos emigrantes que: (1) nos seis meses anteriores à apresentação do pedido do empréstimo, transferissem para Portugal uma importância em moeda estrangeira cujo contravalor em escudos fosse, pelo menos, igual ao montante do empréstimo solicitado (cf. artigo 4.º), ou (2) constituíssem uma conta especial de depósito, a creditar, durante os cinco anos posteriores à abertura da mesma, exclusivamente com o produto em escudos de transferências de divisas ou de vendas diretas de moeda estrangeira, podendo o empréstimo concedido, no referido período de cinco anos, ser igual ao saldo da conta de depósito (cf. artigo 5.º). O n.º 1 do artigo 7.º consagrava uma isenção de sisa para a aquisição de prédios com empréstimos concedidos no âmbito deste diploma legal.

Posteriormente, com a Lei n.º 21-B/77, de 9 de abril, esta isenção de sisa passou a ter a seguinte redação:

*“1. As aquisições de prédios ou suas fracções autónomas beneficiam de isenção de sisa, se a matéria colectável que servir de base à liquidação deste imposto não exceder, em qualquer dos seguintes casos, o montante correspondente ao dobro da importância transferida do exterior e efectivamente utilizada na aquisição, sempre que esta:*

*a) Seja efectuada ao abrigo do sistema de poupança-crédito;*

*b) Embora sem recurso ao crédito instituído por este decreto-lei, o adquirente utilize directamente na aquisição importâncias transferidas nos termos do artigo 4.º ou a conta de depósito a que se refere o artigo 5.º*

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

Esta alteração apenas produziu efeitos relativamente às aquisições realizadas com empréstimos concedidos a partir da entrada em vigor desta lei (cf. n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 21-B/77). O momento crucial era, assim, a data da concessão do empréstimo.

O Decreto-Lei n.º 79/79, de 9 de abril, alterou o Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, permitindo a utilização dos empréstimos para a instalação ou desenvolvimento de atividades industriais e agro-pecuárias. Este diploma conferiu uma nova redação aos artigos 2.º a 5.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho. O novo artigo 5.º passou a estabelecer a obrigatoriedade, ainda que não houvesse recurso ao crédito, da abertura de uma conta especial denominada “depósito de poupança-crédito”, a qual só poderia ser creditada durante cinco anos, com fundos transferidos do estrangeiro. Nos termos do novo artigo 4.º, n.º 1, os empréstimos a conceder nos termos deste diploma não podiam exceder o dobro do saldo desta conta especial de depósito. O n.º 2 deste artigo estabelecia que o montante do empréstimo, acrescido de todo o saldo da mencionada conta especial de depósito, deveria ser utilizado, pela sua totalidade, no pagamento dos imóveis adquiridos ou construídos, das benfeitorias neles efetuadas ou ainda do investimento realizado. Quanto à aplicação no tempo destas alterações, o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 79/79, de 9 de abril, estabelecia que aos pedidos de empréstimos apresentados às instituições de crédito em data anterior à publicação do diploma seria aplicável o regime em vigor no momento da apresentação dos mesmos pedidos. O momento crucial passou a ser, não a data da concessão do empréstimo, mas a data do pedido de empréstimo.

O Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto, voltou a alterar a redação da isenção de sisa constante do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, em face das alterações

introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 79/79, de 9 de abril, tendo a referida isenção fiscal passado a abranger também as situações em que não existisse recurso a financiamento:

*“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 5º, com observância do disposto no nº 2 do artigo 4º, 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 Decreto-Lei n.º 255/81, de 1 de setembro, veio determinar que as contas especiais de poupança-crédito de emigrantes, abertas nos termos do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, poderiam continuar a funcionar independentemente de ter decorrido o prazo de cinco anos introduzido pelo Decreto-Lei n.º 79/79, de 9 de abril.

O Decreto-Lei n.º 37/86, de 4 de março, suspendeu a aplicação do “sistema poupança-crédito” disciplinado pelo Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, com efeitos a partir de 05-03-1986, devido a situações de abuso no acesso às operações de poupança-crédito e com o objetivo de reduzir a despesa pública.

O Decreto-Lei n.º 140-A/86, de 14 de junho, revogou do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, que havia criado o “sistema poupança-crédito”, exceto quanto à isenção de sisa estabelecida no respetivo artigo 7.º, e criou o “sistema poupança-emigrante”. Este novo sistema visava (a) a construção, aquisição ou benfeitorias de prédios urbanos, destinados ou não a habitação própria, assim como a aquisição ou benfeitorias de prédios rústicos, destinados quer a habitação própria quer a rendimento, e (b) a instalação ou desenvolvimento de atividades industriais, agropecuárias ou piscatórias, inclusivamente através da realização, aquisição ou aumento de partes de capital social. O artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 140-A/86, de 14 de junho, estabelecia que o novo regime da abertura de contas especiais de poupança-emigrante, e o novo regime da concessão de empréstimos, só se aplicavam relativamente às operações de depósito ou de

---

crédito efetuadas depois da data da entrada em vigor do decreto-lei (10-06-1986). Assim sendo, o momento crucial era a data do depósito ou do crédito.

O Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, revogou o Decreto-Lei n.º 140-A/86, de 14 de junho, e reformulou o regime jurídico do “sistema poupança-emigrante”, regulando a abertura de contas poupança-emigrante e a concessão de empréstimos de poupança-emigrante. Em termos de regime transitório, o artigo 17.º estabelecia que os regimes de abertura de contas especiais de depósito e da concessão de empréstimos aplicavam-se a todas as operações de depósito ou de crédito efetuadas depois da entrada em vigor do mesmo. Novamente, o momento crucial era a data do depósito ou do crédito. O artigo 18.º, n.º 2, dispunha o seguinte: *“Mantém-se em vigor o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de Julho, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de Agosto.”*

A reforma do património, operada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou o Código do IMT, salvaguardou o benefício fiscal relativo ao imposto municipal de sisa introduzido pelo Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, que continuou a vigorar mesmo com a entrada em vigor do Código do IMT, passando a designar-se por isenção de IMT.

O Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, com o objetivo de redução da despesa pública, veio revogar o Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, *“para efeitos da contratação de novas operações”* (cf. respetivo artigo 9.º, n.º 1), por se ter observado que o “sistema poupança-emigrante” tinha vindo a revelar, ao longo de anos, *“um decréscimo progressivo, não constituindo base de celebração de novas operações de crédito”*. Entendeu o governo que deixou de haver justificação sócio-económica para a manutenção deste regime especial de crédito, tendo salvaguardado as *“operações contratadas”* nos termos do n.º 4 do artigo 8.º, sob a epígrafe “Disposições transitórias”:

*“O Decreto-Lei 323/95, de 29 de Novembro, e respectivas alterações, continua 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”.*

---

O Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, entrou em vigor em 18-08-2006.

Considerando que a 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, foi, por opção do legislador, associada a uma realidade normativa específica, o “sistema poupança-emigrante”, reformulada pelo Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, quando este diploma foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, a isenção de IMT referida, por impossibilidade de verificação dos respetivos pressupostos. Tal como referido no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 680/14, de 15 de outubro de 2014, *“por via da revogação para o futuro (com salvaguarda das operações já contratadas, imposto pelo princípio da proteção da confiança) do sistema poupança-emigrante, o benefício fiscal em apreço tornou-se inaplicável por impossibilidade de verificação dos respetivos pressupostos – o que configura uma situação de caducidade”*.

Assim sendo, do n.º 4 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, resulta que a isenção de IMT constante do 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, continuou a ser aplicável às operações de aquisição de prédios urbanos e rústicos por emigrantes portugueses (1) cujos pedidos de financiamento tenham sido apresentados nas instituições de crédito até à data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto (ou seja, até 17-08-2006), e que (2) sejam contratadas, por escritura pública ou documento particular, até 30-10-2006.

Menos clara é a aplicação da isenção de IMT constante do 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, nos casos em que não havia recurso a crédito, i.e., quando a aquisição de imóveis era financiada através do saldo de contas poupança-emigrante abertas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro. O artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 169/2006, de 17 de agosto, sob a epígrafe “Disposições transitórias”, nada disse a este propósito.

Todavia, 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”*. 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 portugueses que (a) sejam financiadas através de saldos de contas poupança-emigrante abertas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro (antes de 18-08-2006), e que (b) sejam contratadas antes de 18-08-2006 (i.e., antes da revogação do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro).

No caso *sub judice*, não obstante a conta poupança-emigrante n.º 175196260 ter sido aberta em março de 1997 (ou seja, durante a vigência do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro), os fundos utilizados para financiar as operações de aquisição dos prédios em causa nos autos foram creditados na mesma conta apenas em 2019, ano em que foram efetuadas as ditas operações de aquisição. Não tendo as operações de aquisição de imóveis sido contratadas antes da revogação do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de novembro, não beneficiaram as mesmas da isenção de IMT prevista no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, com a redação do Decreto-Lei n.º 316/79, de 21 de agosto.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral julga improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das Liquidações Contestadas, bem como o pedido de reembolso do montante de € 75.912,60, acrescido de juros indemnizatórios.

## **V. DECISÃO**

**Com base nos fundamentos enunciados *supra*, decide-se julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, absolver a AT do pedido.**

**VALOR DO PROCESSO:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **75.912,60**, indicado pelos Requerentes e não contestado pela Requerida.

**CUSTAS:** Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € **2.448,00**, a cargo dos Requerentes, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 4 de janeiro de 2024

Os Árbitros,

Professora Doutora Rita Correia da Cunha

Professor Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos