

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 136/2024-T

Tema: IMT – Liquidação originária versus Liquidação adicional de IMT. 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. Prazo de caducidade.

SUMÁRIO:

A emissão de documentos de cobrança de IMT “a zeros”, com fundamento no reconhecimento de uma isenção ao abrigo do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho, constituiu uma efetiva liquidação de IMT para efeitos do disposto nos artigos 19.º e 31.º do CIMT, aplicando-se o prazo de caducidade de quatro anos previsto no número 3 do referido artigo 31.º, para se proceder a uma liquidação decorrente de ulterior constatação do não cumprimento das condições e requisitos a que ficou subordinada a concessão de isenção.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Nuno Miguel Morujão, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 10/4/2024, decide:

I- Relatório

1. A... (adiante designado por “Requerente”), veio, ao abrigo da al. a) e b) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e

1.

- de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. O Requerente solicita a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) n.º ..., emitida em 23/10/2023, respeitante à aquisição de direito de propriedade plena sobre imóvel, de 10.287,96 € (dez mil, duzentos e oitenta e sete euros, e noventa e seis cêntimos).
 3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 2/2/2024.
 4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 20/3/2024, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 10/4/2024.
 7. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.
 8. A Requete alega, sumariamente, que:

Tempestividade do pedido de pronúncia arbitral

- a. Tendo sido notificado em 18/9/2023, por ofício, para pagar IMT liquidado oficiosamente, procedeu de imediato ao pagamento, tendo por isso apresentado pedido de pronúncia arbitral dentro do prazo, cf. al. a) n.º 1 do artigo 10.º RJAT e al. e) n.º 1 do artigo 102.º CPPT.

Fundamentos do pedido de pronúncia arbitral:

2.

1) Caducidade do direito à liquidação:

- a. O Requerente adquiriu em 21/11/2015, pelo valor de 270.000 €, as frações autónomas “G” e “N” no prédio urbano sito na Rua ... n.º... e..., da União de freguesias de..., ... e ..., no conselho do Porto.
- b. A declaração de liquidação de IMT foi devidamente apresentada no serviço de finanças. O competente DUC foi emitido a zeros, pois o Serviço de Finanças considerou que o Requerente tinha direito à isenção prevista para os titulares das chamadas “contas emigrante” (aberta em 20/12/2004), a partir da qual foram mobilizados os fundos necessários à aquisição, condição necessária para a isenção de que o Requerente beneficiou.
- c. Discute-se no processo, uma liquidação adicional, cf. artigo 31.º CIMT: liquidação n.º ..., emitida em 23/10/2023.
- d. Considerando as datas relevantes, já tinha caducado o prazo de liquidação (4 anos), cf. n.º 3 do artigo 31.º do CIMT.
- e. Apenas nas situações em que não tenha sido efetuada uma primeira liquidação, ou nos casos em que tenham sido omitidos bens ou valores, aquando da primeira liquidação, é que pode ser liquidado imposto nos 8 anos seguintes à transmissão, ou à data em que a isenção ficou sem efeito, cf. artigo 35.º CIMT.
- f. A AT tem fundamentado a liquidação adicional no prazo de 8 anos, invocando alguma jurisprudência, em que conclui que só há liquidações adicionais sujeitas ao prazo de 4 anos quando a liquidação inicial for “real” e não tiver sido meramente “ficcional”. No caso *sub judice*, a liquidação inicial é real.
- g. Nesse sentido, cita o Acórdão 98/2023-T e o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, Unidade Orgânica, por sentença de 11/10/2023, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 238/23.2BESNT.
- h. A AT sustenta que a liquidação de IMT que está a promover é a primeira liquidação, decorrente da caducidade da isenção antes concedida, mas não tem razão, já que as isenções podem caducar, mas apenas quando ocorrem factos posteriores (atos ou omissões) que provoquem esse efeito, cf. artigo 11.º CIMT relativo à caducidade das isenções (p.e. a compra para revenda de imóveis,

quando o imóvel adquirido por pessoa singular ou coletiva, que exerça a atividade de comprador de prédios para revenda não for revendido no prazo de 3 anos, ou lhe for dado destino diferente, ou tenha sido vendido novamente para revenda, cf. artigos 7.º e 11.º n.º 5 do Código do IMT, aquando da aquisição o beneficiário da isenção tinha direito a essa isenção, mas a mesma vem a caducar por ato ou omissão).

- i. Mas não é o que se passa na situação *sub judice*; neste caso, a AT sustenta que não haveria direito *ab initio* à isenção de IMT.
- j. Importa salientar que esta isenção fiscal não é uma isenção automática, depende de um reconhecimento, ou seja, da apreciação pelos serviços de finanças de que os requisitos para beneficiar da isenção estavam preenchidos, e de uma operação de cômputo da isenção, também a ser feita pelos serviços de finanças.
- k. Pelo que, não há dúvidas de que os documentos de cobrança resultantes dessa apreciação consubstanciam a existência de uma liquidação.
- l. Pode vir a ser corrigida, mas apenas por meio de uma liquidação adicional.
- m. Assim, com a emissão dos documentos de cobrança com valores a “zeros” houve, por parte do serviço de finanças, a definição da situação jurídico-tributária dos contribuintes perante a Fazenda Pública, e correspondente emissão de ato administrativo.
- n. Toda e qualquer tentativa de redefinição desta situação jurídico-tributária inicial por parte da AT configura, do ponto de vista substancial, uma liquidação adicional para efeitos do disposto no artigo 31.º do CIMT.
- o. Pelo que, é forçoso concluir que, no caso *sub judice*, se pretendia corrigir a situação, a AT deveria necessariamente, e legalmente, ter efetuado uma liquidação adicional, e não uma liquidação originária ou primeira liquidação.
- p. No caso em apreço, não houve qualquer omissão de bens ou valores: não foi adquirido mais nenhum imóvel para além das frações identificadas, e as mesmas foram adquiridas pelos exatos valores declarados. Não estão, assim, preenchidos os requisitos legais para que as liquidações adicionais possam ser efetuadas para

além dos 4 anos previstos pelo artigo 31.º do CIMT, tendo antes caducado o direito à liquidação.

2) Da ininvocabilidade retroativa perante o Requerente da alteração da interpretação da lei pela AT:

- q. A AT sustenta que o benefício fiscal só se aplica aos saldos até 17/8/2006 das contas abertas, e que é necessário provar que tal saldo foi mobilizado para a aquisição de imóveis, sendo que os montantes aí colocados posteriormente não concorrem para o benefício fiscal.
- r. Contudo esta exigência não decorre da lei, e à data dos factos nem era essa a interpretação da AT.
- s. O Requerente entregou junto do Serviço de Finanças competente as declarações bancárias relativas à sua conta poupança-emigrante, as quais continham a informação de que a referida conta foi aberta desde março de 1997 (isto é, antes de 18/8/2006), de que os fundos utilizados na compra dos imóveis foram mobilizados a partir da referida conta, e de que os fundos provieram do exterior, bem como todos os montantes e as datas respetivas.
- t. Assim, fazendo prova de que se encontravam preenchidos os pressupostos para a concessão da isenção em causa, foi reconhecida a isenção, e foi emitida a liquidação a zeros.
- u. Não existia nem existe na lei, nem em qualquer orientação genérica da AT que se conheça, a obrigação de se indicar o saldo da conta a 17/8/2006 e os extratos bancários posteriores. É um requisito novo, este que a AT agora vem exigir, nunca foi pressuposto legal para a concessão das isenções de IMT em causa.
- v. Além de que, toda a informação foi facultada à data da liquidação do IMT, nomeadamente pela apresentação da declaração Modelo 1 e da declaração assinada pelo banco, entregues para o efeito.
- w. Em todas as situações idênticas, aquando da emissão das liquidações a zeros a AT não exigia – como não exigiu na situação ora em causa –, a não ser só muito

recentemente, essa obrigação de indicar o saldo da conta a 17/8/2006 e os extratos bancários posteriores.

- x. Extratos bancários, aliás, que legalmente só têm de ser conservados pelos contribuintes pelo prazo de 4 anos, exatamente o prazo de caducidade do direito à liquidação.
- y. A presente exigência desse requisito – ainda para mais a posteriori – consubstancia uma alteração recente da interpretação, pela AT, da lei vigente à data dos factos.
- z. Ora o artigo 68.º-A da LGT dispõe, no seu n.º 2, que *“não são invocáveis retroativamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei e as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”*.
- aa. Por maioria de razão, não são invocáveis as alterações de interpretação que nem sequer fazem parte de orientações genéricas, como é o caso.

3) Reembolso do imposto pago, com juros indemnizatórios:

- bb. Em 23/10/2023 o Requerente pagou o imposto relativo à liquidação que ora impugna, para evitar a prossecução das execuções fiscais sobre outros bens da Requerente.
- cc. Não obstante, o Requerente tem o direito a que esse montante pago lhe seja reembolsado, em consequência do deferimento do presente pedido de pronúncia arbitral, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no n.º 1 e 2 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º CPPT.

- 9. Por Despacho Arbitral, de 10/05/2024, nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, notificou-se a AT para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando dever ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da Resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do CPPT.

10. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) ofereceu Resposta em 15/5/2024, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

- a. A Requerida considera que o ato impugnado não padece de qualquer dos vícios que o Requerente lhe imputa (a caducidade do direito a promover a liquidação e a ininvocabilidade retroativa da alteração da interpretação da lei pela AT), nem de nenhuns outros tendo o mesmo sido praticado de acordo com as disposições legais e constitucionais em vigor.

1) Quanto à caducidade do direito a liquidar o imposto

- b. Quanto à alegada caducidade, no caso vertente, a liquidação efetuada não é uma liquidação adicional, já que a mesma não se destina 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.
- c. A liquidação sindicada é uma primeira liquidação de IMT.
- d. Na data da celebração do contrato de compra e venda, não foi efetuada qualquer liquidação desse imposto, por dela ter ficado isento face à invocação, pelo Requerente, de que se se tratava de uma aquisição feita ao abrigo do DL n.º 540/76, de 9/07 – emigrantes.
- e. 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.
- f. Neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência do CAAD (Acórdão n.º 102/2023-T, 178/2023-T) e STA (vide, processo n.º 01855/11.9BELRS de 03-07-2019, processo n.º 0755/16, de 15/03/2017, e 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). Bem como o Acórdão do TCAS de 23/03/2017, processo n.º 35/16.1BELLE, em que se julgou um caso semelhante ao aqui em apreço, em que as declarações de IMT foram apresentadas em 2010, com emissão de DUC no valor de € 0,00, isto é, já na vigência do artigo 19.º n.º 3 do CIMT, tendo o

tribunal entendido, nesse caso, que estava em causa “*uma primeira liquidação, efetuada na sequência da caducidade da isenção que obstara à liquidação previamente à transmissão, caducidade essa resultante do valor que foi atribuído ao prédio em sede de avaliação*”.

- g. Alega o Requerente que os casos decididos nestes arestos não são idênticos ao da situação *sub judice* porque, ou foram decisões relativas a situações cujas transmissões ocorreram no domínio da vigência do anterior CIMSISD, que não tinha uma norma similar à do n.º 3 do art.º 19.º do CIMT, ou ocorreram já na vigência do CIMT, mas antes do aditamento do n.º 3 do art.º 19.º do CIMT, ou, por último foram situações que não têm comparação possível com a situação *sub judice*, porque não passaram pela apresentação inicial de uma declaração para liquidação, acompanhada de uma declaração bancária contendo todos os elementos necessários para que os serviços fiscais apreciassem a correção da isenção.
- h. Pois bem, não se comunga desta interpretação feita pelo Requerente, desde logo, porque o fulcro da questão não é existir ou não o aditamento do n.º 3 do art.º 19.º do CIMT, que exige a apresentação da Modelo 1 do IMT, mesmo em casos de isenção, mas sim, o de não se considerar o DUC emitido no decurso da apresentação da Modelo 1 do IMT, como uma “liquidação”, por não haver uma operação de apuramento de qualquer imposto.
- i. Entendimento este que merece acolhimento jurisprudencial nos Acórdãos supra citados pelo que se conclui que os tribunais superiores também não comungam da interpretação defendida pelo Requerente.
- j. Além do mais, discorda-se do Requerente quando este refere que as situações apresentadas não são comparáveis, pelo facto de, na isenção do art.º 7.º do DL 540/76, ser apresentada a declaração Modelo 1 do IMT, acompanhada de uma declaração bancária, contendo todos os elementos necessários para que os serviços fiscais possam apreciar a correção da isenção, porque também nos restantes benefícios fiscais de carácter automático, ser exigível a apresentação dos documentos que comprovem os pressupostos da isenção concedida.

-
- k. E discorda-se, por fim, do entendimento do Requerente, quanto refere que a isenção do art.º 7.º do DL n.º 540/76, de 9 de julho, não se trata de uma verdadeira isenção automática, por exigir que seja feita uma análise da documentação apresentada, pelos serviços da AT.
- l. Não é o facto de os serviços da Requerida exigirem que a Modelo 1 do IMT referente à isenção do art.º 7.º do DL n.º 540/76 seja apresentada nos balcões dos Serviços de Finanças que altera a natureza do benefício fiscal concedido. Este é, de acordo com a lei, um benefício fiscal de carácter automático.
- m. Resulta direta e imediatamente da lei, conforme se estabelece no art.º 5.º, n.º 1, do EBF.
- n. Porém, o carácter automático do benefício fiscal, não dispensa o respeito pelo procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais.
- o. O que exige que, conjuntamente com a entrega da Modelo 1 do IMT onde é indicado o código do benefício pretendido, seja apresentada uma declaração bancária, para demonstração da verificação dos pressupostos da isenção.
- p. Porém, tal como refere o art.º 7.º do EBF: *“Todas as pessoas (...), a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Autoridade Tributária e Aduaneira (...), para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios”*.
- q. Daqui se depreende que, este poder de fiscalização que a Autoridade Tributária e Aduaneira exerce, é feito num momento posterior.
- r. Ou seja, os benefícios fiscais de carácter automático não estão dispensados da demonstração do preenchimento dos pressupostos da isenção. Pelo que, discorda-se da alegação do Requerente de que a isenção do art.º 7.º do DL n.º 540/76 não se trata de uma verdadeira isenção automática.
- s. Daqui se retira que, o DUC n.º..., emitido no decurso da apresentação da respetiva Modelo 1 do IMT, com o n.º de registo 2015/..., relativo ao contrato de compra e venda da fração “G” e da fração “N”, do prédio inscrito sob o artigo ..., da União das freguesias de ..., ... e ..., não consubstancia uma liquidação, visto

que, não foi efetuada qualquer liquidação desse imposto, face à indicação do código do benefício 1 (referente à isenção de IMT do DL 540/76, de 9/07 - Emigrantes).

- t. Não tendo sido efetuada qualquer liquidação no decurso da apresentação da Modelo 1 do IMT com o n.º de registo 2015/..., a liquidação de IMT n.º..., no montante de € 10.287,96, consubstancia uma primeira liquidação.
- u. Pelo que, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT é de 8 anos, nos termos do n.º 1 do artigo 35.º do CIMT, im procedendo a alegada caducidade do direito à liquidação do imposto.

2) Quanto à ininvocabilidade retroativa perante o Requerente da alteração da interpretação da lei pela AT:

- v. O decreto-lei n.º 540/76, de 9 de julho, instituiu na nossa ordem jurídica, com o fim de incentivar a entrada no país das poupanças geradas pela emigração, um sistema designado por “sistema de poupança-crédito”, com características especiais e benefícios, nomeadamente no que respeita à concessão de crédito, destinado a emigrantes portugueses, tendo por fim direto auxiliar a construção ou aquisição de prédios urbanos e a aquisição de prédios rústicos, destinados quer a habitação própria ou exploração agrícola, quer a rendimento.
- w. O n.º 1 do art.º 7.º do referido diploma, consagrava o benefício de isenção de SISA (que corresponde ao atual IMT), no caso da aquisição de prédios ou suas frações autónomas, efetuada com empréstimos concedidos no âmbito deste diploma legal.
- x. Posteriormente, a lei 21-B/77, de 9 de abril, veio inserir medidas de proteção dos emigrantes, nomeadamente, alterando a redação do art.º 7.º do DL 540/76, de 9 de julho, e estatuinto, no seu art.º 7.º que:
“Para efeitos de reconhecimento da isenção estabelecida no n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei 540/76, com a redação que lhe é dada por esta lei, os interessados apresentarão no respetivo cartório notarial, onde ficarão arquivados, os necessários documentos passados pela instituição de crédito e

repartição de finanças competentes e, havendo liquidação de sisa, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, os documentos emanados da instituição de crédito ficarão arquivados na repartição de finanças liquidadora”.

- y. O decreto-lei n.º 316/79, de 21 de agosto, voltou a alterar a redação do art.º 7.º do DL 540/76, de 9 de julho, alterado pelo art.º 2.º da Lei 21-B/77, de 9 de abril, e a isenção de SISA passou a abranger também as situações em que não existisse recurso a financiamento.
- z. Assim, a redação do art.º 7.º passou a ser a seguinte:
- “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”.*
- aa. Ao longo dos 30 anos decorridos desde o aparecimento do DL n.º 540/76, de 9 de julho, várias foram as alterações efetuadas a este regime.
- bb. Inicialmente, objetivos de transparência de funcionamento e de operacionalidade na aplicação do “sistema de poupança-crédito”, obrigaram à sua reformulação, tendo este sistema passado a designar-se por “sistema poupança emigrante”, com o DL n.º 140-A/86, de 14 de junho.
- cc. Nos termos da portaria n.º 288-A/86, de 18 de junho, a prova da verificação dos pressupostos legais deveria ser feita através de declaração a emitir pela instituição de crédito onde fosse constituído o depósito poupança emigrante, a qual comprovaria a qualidade de emigrante e verificaria o cumprimento dos condicionalismos da movimentação da conta poupança emigrante.
- dd. A este propósito, o ofício circulado n.º 358, de 30/1/1987, da 4.ª Direção de Serviços da (à data) Direção Geral das Contribuições e Impostos, esclarecia que:

“A prova da verificação dos pressupostos legais é feita através da declaração emitida pela instituição de crédito onde foi constituído o depósito poupança emigrante perante a qual é, aliás, comprovada a qualidade de emigrante nos termos da Portaria n.º 288-A/86, de 18 de junho, competindo à mesma instituição verificar o cumprimento do condicionalismo da movimentação da conta poupança emigrante”.

- ee. A referida declaração deve mencionar a data do levantamento das importâncias destinadas à aquisição dos imóveis, levantamento que apenas é relevante para efeitos de isenção de sisa se tiver sido efetuado até à data da celebração da escritura.
- ff. Uma das alterações mais significativas, e a vigorar até 18/8/2006, foi a originada pelo decreto-lei n.º 323/95, de 29 de novembro.
- gg. Esta reformulação, manteve em vigor o artigo 7.º do DL n.º 540/76, de 9 de julho, sobre a isenção de SISA, com a redação dada pelo DL n.º 316/79, de 21 de agosto.
- hh. Porém, o DL n.º 169/2006, de 17 de agosto, no âmbito do Programa do XVII Governo Constitucional, veio revogar o decreto-lei n.º 323/95, de 29 de novembro, deixando assim de existir o “sistema poupança-emigrante”, para efeitos de contratação de novas operações de financiamento.
- ii. No preâmbulo do referido DL n.º 169/2006, de 17 de agosto, encontramos as razões justificativas desta alteração. São essencialmente de ordem económica, já que este sistema revelou um decréscimo progressivo ao longo dos últimos anos, não constituindo base de celebração de novas operações de crédito, e oferecendo, atualmente, o mercado bancário, alternativas mais atrativas que as propostas pelo sistema em apreço.
- jj. A revogação deste sistema diz-se condicionada, pois não deixa de salvaguardar as operações já contratadas, determinando o n.º 1 do art.º 9.º, que: “É revogado para efeitos de contratação de novas operações, o decreto-lei n.º 323/95, de 29 de novembro”.

- kk. Assim, a título de disposição transitória, o n.º 4 do art.º 8.º, deste diploma, dispõe que o DL n.º 323/95, de 29 de novembro, continua a aplicar-se somente às operações cujos pedidos de financiamento tenham sido apresentados nas instituições de crédito até à data da entrada em vigor do DL n.º 169/2006, ou seja, até 18 de agosto de 2006, e que sejam contratadas, por escritura pública ou documento particular, até 30 de outubro de 2006.
- ll. Estes dois requisitos são cumulativos.
- mm. Para as operações contratadas nos termos acima descritos é ainda alterada a taxa de referência para o cálculo das bonificações ao abrigo do sistema poupança emigrante, conforme dispõe o art.º 7.º do DL n.º 169/95, de 17 de agosto, remetendo-se para o regime do crédito à habitação, regulado pelo DL n.º 349/98, de 11 de novembro, na redação dada pelo DL n.º 320/2000, de 15 de dezembro.
- nn. Quer isto dizer que, após a revogação do DL n.º 323/95, o benefício fiscal de isenção de IMT consignado no art.º 7.º do DL n.º 540/76, de 09/07, com a redação do DL n.º 316/79, de 21/08, apenas se manteve em vigor para os contribuintes titulares de uma contapoupança-emigrante constituída ao abrigo daquele DL n.º 323/95 que utilizassem os saldos constituídos antes da sua revogação, para a aquisição de imóveis.
- oo. Ora, resulta do regime poupança emigrante e da letra do aludido art.º 7.º do DL n.º 540/76, com a redação introduzida pelo DL n.º 316/79, que o benefício fiscal de isenção de IMT aí consignado tem como contrapartida, e pressuposto necessário, a movimentação de uma conta bancária cujo saldo tenha comprovadamente origem em poupanças obtidas no estrangeiro.
- pp. Assim, o artigo 7.º do DL n.º 540/76 cessou a sua vigência, para efeito de operações futuras, com a revogação do DL n.º 323/95 operada pelo DL n.º 169/06.
- qq. E, como resulta evidente do seu preâmbulo e respetivos normativos legais, apenas continuam a poder beneficiar da isenção de IMT, as aquisições de imóveis efetuadas ao abrigo do DL n.º 323/95,

-
- rr. Quer porque houve recurso ao crédito cujo pedido de financiamento foi efetuado até 2006-08-18 e a aquisição do imóvel foi contratada até 2006-10-30 (nos termos do n.º 4 do art.º 8.º do DL n.º 169/2006),
- ss. Quer porque não havendo recurso ao crédito foi utilizado o saldo da conta especial emigrante até 18/8/2006.
- tt. Concluindo, o benefício fiscal contido no art.º 7.º do DL n.º 540/76, cuja aplicabilidade sempre esteve dependente do sistema poupança-emigrante, apenas passa a poder beneficiar as aquisições que tenham subjacentes contratações efetuadas antes da revogação do DL n.º 323/95 nos termos da norma revogatória contida no n.º 1 do art.º 9.º do DL n.º 169/2006.
- uu. Ou seja, mesmo sem recurso ao crédito, a aquisição, para efeitos da isenção em IMT, depende do saldo da “conta especial constituída nos termos do art.º 5.º, com observância do disposto no n.º 2 do art.º 4.º”,
- vv. Sendo que, salienta-se essa conta especial e os normativos legais que regulavam a sua constituição foram revogados, para operações futuras, no caso para aberturas de contas após 8/8/2006, data da entrada em vigor do DL n.º 169/2006.
- ww. No caso em apreço, tendo a conta poupança emigrante sido constituída, junto do banco Millennium BCP, em 20 de dezembro de 2004, verifica-se que esta se encontrava abrangida pela referida disposição transitória presente no DL n.º 169/2006, de 17 de agosto.
- xx. A reforma do património, operada pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprovou, entre outros, o CIMT, salvaguardou os benefícios fiscais relativos ao imposto municipal de SISA introduzido pelo DL n.º 540/76, de 9 de julho, que continuou a vigorar mesmo com a entrada em vigor do CIMT, passando a designar-se por isenção de IMT.
- yy. As alterações legislativas e consequente revogação do regime poupança emigrante para contratações futuras, introduzidas pelo DL n.º 169/2006, de 17 de agosto, têm implicações no que respeita à isenção de IMT.

-
- zz. Até ao aparecimento do referido diploma, esta isenção, mantinha o seu regime nos termos do art.º 7.º do DL n.º 540/76, de 9 de julho, com a redação dada pelo DL n.º 316/79, de 21 de agosto.
- aaa. Porém, não existindo revogação expressa do art.º 7.º do DL n.º 540/76, de 9 de julho, pelo DL n.º 169/2006, de 17 de agosto, é nosso entender que a concessão do benefício de isenção de IMT, deve manter-se nos casos em que:
- i. Os contribuintes 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 art.º 8.º, n.º 4, do DL n.º 169/2006, de 17 de agosto;
 - ii. Os contribuintes sejam titulares de uma conta poupança-emigrante, constituída ao abrigo do DL n.º 323/95 de 29 de novembro, mas que, embora não recorrendo ao financiamento, utilizem os saldos anteriormente constituídos para aquisição de imóveis, ainda que em data posterior à referida pelo art.º 8.º, n.º 4, do DL n.º 169/2006, de 17 de agosto.
- bbb. Atendendo ao exposto, fora destes casos deve entender-se revogada tacitamente a norma estabelecida no art.º 7.º, n.º 1, do DL n.º 540/76, de 09 de julho, uma vez que as contas a que este artigo se refere deixaram de existir.
- ccc. Salvaguarda-se a vigência da referida norma no que respeita aos saldos das contas anteriormente constituídas, permitindo-se a concessão da isenção de IMT se tais saldos forem mobilizados para a aquisição de imóveis sem recurso ao crédito.
- ddd. Ora, neste caso concreto, ao contrário do alegado pelo Requerente, como estamos perante uma isenção automática, não houve reconhecimento prévio da isenção de IMT. A isenção foi concedida, por ter sido indicado o código do benefício 1 (Emigrantes) no preenchimento da declaração Modelo 1 de IMT referente às frações autónomas designadas pelas letras “G” e “N” do prédio inscrito sob o artigo

- eee. E, de acordo com a declaração bancária anexa à liquidação de IMT com o n.º de registos 2015/..., pese embora a conta poupança-emigrante n.º ..., tenha sido constituída em 20/12/2004, ou seja, anteriormente a 18/8/2006, não foi demonstrado que os saldos utilizados para a aquisição do prédio, tenham sido creditados na referida conta poupança-emigrante até 18/8/2006, pelo que, se encontravam fora do âmbito da aplicação do benefício. Senão, vejamos,
- fff. A declaração bancária apenas atesta: *“declaramos a seu pedido, que o nosso Cliente Sr. Dr. A..., contribuinte n.º..., emigrante português e residente no estrangeiro, em Macau (...) titular da conta poupança emigrante n.º ..., aberta junto d esta Instituição de Crédito em 20 12 2004, utilizou o montante de 28.100,00€ e vai utilizar o montante de 241.900,00€ desta conta (constituída e reforçada exclusivamente com importâncias provenientes do estrangeiro), num total de 270.000,00, valor este que , de acordo com o contrato promessa de compra e venda, corresponde a 100% do preço, na aquisição de 100% das seguintes frações autónomas do prédio urbano (...) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União das Freguesias de ..., ... e ...: Fração autónoma designada pela Letra “G”, destinada a habitação no 3.º andar; Fração autónoma designada pela Letra “N”, correspondente a lugar de garagem na cave, entrada n.º...”*.
- ggg. Daqui se retira que, no caso em análise, não estavam reunidos todos os pressupostos para a concessão da isenção de IMT prevista no art.º 7.º do decreto-lei n.º 540/76, uma vez que, apesar de a instituição bancária interveniente na escritura de compra e venda (Millennium BCP) ter feito referência à existência de uma conta poupança emigrante (n.º...),
- hhh. Ter emitido a declaração comprovativa da data constituição da conta poupança emigrante (20 de dezembro de 2004), do montante desmobilizado e do propósito do mesmo,
- iii. Não foi demonstrado que o saldo utilizado na aquisição dos imóveis em causa, tenha sido creditado nesta conta poupança emigrante em data anterior a 18/8/2006.

- jjj. Sendo certo que, ao abrigo do disposto no art.º 74.º da LGT, esta comprovação competia ao Requerente.
- kkk. Atendendo ao exposto, não se compreende a alegação do Requerente, de que exista uma invocação “retroativa da alteração da interpretação da lei por parte da AT”. Esta interpretação é a que decorre das referidas normas legais.
- lll. Aliás, não faria sentido que, perante a revogação do regime poupança emigrante para contratações futuras, operada pelo DL n.º 169/2006, de 17 de agosto, se mantivesse a concessão do benefício de isenção de IMT, nos casos em que os contribuintes que fossem titulares de uma conta poupança-emigrante, constituída ao abrigo do DL n.º 323/95 de 29 de novembro, embora não recorrendo a financiamento, utilizassem para aquisição de imóveis, saldos constituídos após 18/8/2006 2006-08-18 (data da entrada em vigor do referido diploma).
- mmm. Neste mesmo sentido, destaca-se a decisão arbitral proferida em 15/5/2013, no proc. 140/2012-T, de que destacamos o seguinte excerto:
- “(…) Acompanhamos quanto a esta matéria o entendimento da AT no sentido de que “o decreto-lei 169/2006 não determinou a revogação da isenção prevista no art.º 7.º do decreto-lei n.º 540/76 mas antes a revogação, para operações futuras, do sistema poupança-emigrante regulado, então, pelo decreto-lei n.º 323/95, o qual definia os termos em que deveriam ser realizadas as correspondentes operações de abertura de conta e concessões de empréstimos”.
- nnn. Com efeito, com a revogação do sistema poupança-emigrante, para operações concretizadas após 18/8/2006, existe impossibilidade de aplicação prática dos pressupostos constitutivos da referida isenção de IMT, devendo considerar-se que caducou o benefício em apreço.
- ooo. Está aqui em causa apenas a revogação do sistema poupança-emigrante, não tendo sido revogado o benefício fiscal do art.º 7.º do decreto-lei n.º 540/76, o qual, conforme a própria AT refere, continua e continuará a aplicar-se ao saldo de contas abertas até 18/8/2006, nas condições referidas no decreto-lei 323/95”.
- ppp. E também na decisão arbitral do CAAD, proferida em 4/1/2024, no Proc. 102/2023-T, de que destacamos o seguinte excerto: “(…) 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 18/8/2006), e que (b) sejam contratadas antes de 18/8/2006 (i.e., antes da revogação do decreto-lei n.º 323/95, de 29 de novembro). (...)”.

- qqq. Nestes termos, a liquidação de IMT n.º ..., é devida pelo Requerente, uma vez que, esta não demonstrou reunir os pressupostos para ter beneficiado da isenção de IMT prevista no art.º 7.º do DL n.º 540/76, de 9/7 – Emigrantes, na aquisição das frações autónomas designadas pelas letras “G” e “N” do prédio inscrito sob o artigo ..., na matriz predial urbana da União das freguesias de ..., ... e ..., por não ter demonstrado que o saldo utilizado na aquisição dos imóveis em causa, tenha sido creditado na conta poupança emigrante em data anterior a 18/8/2006.
- rrr. Por fim, vem o Requerente solicitar juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, que dependem do reconhecimento de que houve erro imputável à administração tributária.
- sss. Ora, o IMT foi liquidado obedecendo ao estatuído legalmente, pelo que, não há aqui qualquer erro imputável aos serviços que fundamente a atribuição de juros indemnizatórios.
- ttt. Pelo exposto, considera-se não existir qualquer fundamento legal que obste à manutenção do ato de liquidação de IMT n.º ..., tendo sido cumpridos, no seu apuramento, todos os trâmites e disposições legais vigentes nesta matéria, nomeadamente, as alterações legislativas e consequente revogação do regime poupança emigrante para contratações futuras, introduzidas pelo DL n.º 169/2006, de 17 de agosto. Estando a AT vinculada ao princípio da legalidade previsto no artigo 266º da CRP e concretizado nos artigos 55.º da LGT e no

artigo 3.º do CPA não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou em vigor no ordenamento jurídico, conforme se verificou no caso em apreço.

uuu. Em face de tudo quanto se aduziu impugna-se por infundado todo o aduzido no pedido de pronúncia arbitral que contrarie todo o exposto, devendo decidir-se a final que os atos impugnados não padecem dos vícios que lhe foram assacados nem de nenhuns outros.

11. Por Despacho Arbitral, de 20/5/2024, notificou-se o Requerente da dispensa a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT.
12. As partes prescindiram da apresentação de alegações.

II- Saneamento

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
14. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.
15. Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.
16. O processo não enferma de nulidades.
17. Foram suscitadas pelo Requerente: i) uma exceção quanto à tempestividade do pedido de pronúncia arbitral (caducidade do direito de ação), e ii) uma exceção quanto à caducidade do direito de liquidação do imposto.

III- Fundamentação

III.1- Matéria de facto

18. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a. O pedido de pronuncia arbitral, apresentado em 31/1/2024, incide sobre o ato de liquidação (...) do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ..., de 23/10/2023, no montante de € 10.287,96 relativo à aquisição, em 21/11/2015 pelo Requerente, das frações autónomas designadas pelas letras “G” e “N” do prédio inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da União das freguesias de ..., ... e ... (cf. Doc. 1 e 2 junto aos autos).
- b. A liquidação adicional acabada de identificar foi lançada pelos serviços da AT, na sequência da reapreciação de anterior liquidação “a zeros” emitida pelos mesmos serviços, após terem concluído que as transmissões em causa não poderiam ter beneficiado da isenção invocada pelo Requerente ao ponto de *“na falta de elementos que demonstrem que estão reunidas as condições para usufruir o benefício da “Conta Poupança Emigrante”, constata-se que o benefício não pode ser mantido”* (cf. Doc. 1 e 2 junto aos autos).
- c. Em 19/11/2015, o Requerente apresentou a declaração Modelo 1 do IMT, a que foi atribuído o n.º de registo 2015/..., para viabilizar a celebração do contrato de compra e venda das frações autónomas designadas pelas letras “G” e “N” do prédio inscrito sob o artigo ..., na matriz predial urbana da União das freguesias de..., ... e ... (cf. Doc. 5 junto aos autos), acompanhado de Requerimento entregue em simultâneo com a declaração (cf. Doc. 6 junto aos autos).
- d. No preenchimento da declaração Modelo 1 do IMT que originou o documento único de cobrança (DUC) n.º..., o Requerente inseriu no campo dos benefícios fiscais, o código 1, referente à isenção de IMT concedida a emigrantes – DL 540/76 de 9/7.
- e. O Requerente entregou junto do Serviço de Finanças competente a declaração bancária, emitida em 30 de outubro de 2015, relativa à sua conta poupança-emigrante, as qual continham a informação de que a referida conta foi aberta em

- 20/12/2004 (isto é antes de 18/8/2006), de que os fundos utilizados na compra dos imóveis foram mobilizados a partir da referida conta, e de que os fundos provieram do exterior (cf. cópia de declaração bancária, Doc. 8 junto aos autos).
- f. O referido DUC, foi emitido a € 0,00 (cf. Doc. 7 junto aos autos).
 - g. Na sequência de reapreciação, na qual a AT conclui que o Requerente não reunia as condições para se manter a isenção de IMT (“*o benefício não pode ser mantido*”, cf. fundamentação da liquidação n.º ..., emitida em 23/10/2023 e cf. al. f) do artigo 4.º da Resposta), este foi notificado, através do ofício n.º 2023..., de 6/9/2023, do Serviço de Finanças do Porto ..., para proceder ao pagamento do imposto em falta, através de guias a solicitar no respetivo Serviço de Finanças
 - h. Em 23/10/2023, estas guias foram solicitadas pelo Requerente, o que originou a emissão da liquidação de IMT n.º ..., no montante de € 10.287,96, com o DUC..., com pagamento imediato (cf. Doc. 2 e 3 junto aos autos).
19. A factualidade provada teve por base a apreciação crítica da posição assumida por cada uma das partes, bem como a análise crítica dos documentos juntos aos autos, cuja autenticidade e veracidade não foram impugnadas por nenhuma das partes.
20. Inexistem outros factos, com relevo para apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

III. 2- Matéria de Direito

III.2.1 – Matérias de exceção suscitadas pela Requerida:

A) Tempestividade do pedido de pronúncia arbitral (caducidade do direito de ação)

Tendo a Requerente sido notificada em 18/9/2023, para pagar IMT liquidado, procedeu à emissão de guias para pagamento em 23/10/2023 (DUC ...) da liquidação de IMT, no montante de € 10.287,96.

Em sequência apresentou um pedido de pronúncia arbitral, dentro do prazo de 90 dias, obedecendo às regras de contagem dos prazos previstas no artigo 279.º do Código Civil, como

está previsto expressamente no n.º 1 do artigo 20.º do CPPT (aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT), no que se refere à impugnação judicial.

Pelo que, é de concluir que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

B) Caducidade do direito à liquidação do imposto

A Requerente sustenta que caducou o direito à liquidação do imposto.

Refere que, para viabilizar a aquisição das frações do prédio inscrito sob o artigo ..., foi efetuada uma “liquidação” de IMT relativa ao contrato de aquisição das mesmas, da qual não resultou imposto a pagar por se verificar a isenção do DL 540/76, de 9/7, contexto que foi emitido o DUC n.º..., em 19/11/2015, de €0,00.

Sendo que, posteriormente, através do ofício n.º 2023..., de 6/9/2023, do SF do Porto 2, foi notificada da liquidação também referente ao contrato de aquisição das frações autónomas designadas pelas letras “G” e “N” do prédio inscrito sob o artigo..., que, como tal, consubstancia uma liquidação adicional, em relação à anterior.

Ora, 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 AT refere que a liquidação efetuada não é uma liquidação adicional, já que a mesma não se destina 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.

Vejamos.

Pronunciou-se recentemente o STA (proc. 158/23.0BALS, relator: Cons. José Gomes Correia), em 21/3/2024, na sequência de recurso pela AT do acórdão do CAAD proferido em 12/7/2023 (proc. 98/2023-T, Cons. Carlos Alberto Fernandes Cadilha), referindo o seguinte:

“Patenteia o probatório ... que, previamente à aquisição dos imóveis em apreço, o Recorrido apresentou junto do serviço de finanças as competentes declarações Modelo 1 para liquidação do IMT, fazendo acompanhar cada uma dessas declarações de declarações bancárias fazendo prova da existência em seu nome de uma conta poupança-emigrante, de que a referida conta foi aberta desde ... 1997 (isto é, antes de 18/08/2006), de que os fundos utilizados na compra dos respectivos imóveis foram mobilizados a partir da referida conta, e de que os fundos provieram do exterior, e as datas respectivas dos depósitos desses fundos.

Com base nessas declarações o serviço de finanças competente considerou que o Recorrido tinha direito à isenção, pelo que efectuou as competentes liquidações e emitiu os respectivos DUCs a zeros, situação fáctica que foi julgada como provada pelo colectivo de árbitros do CAAD, isso após se dar igualmente como provado que toda a informação foi correcta e devidamente transmitida ao serviço de finanças para que este pudesse reconhecer, ou não, a isenção de IMT

Daí decorre que a isenção de IMT outorgada ao Recorrido ao abrigo do sistema da conta-emigrante, como este bem refere, podia ser parcial, pois dependia sempre do montante da conta-emigrante usado na compra dos imóveis, o que por isso mesmo implicava um exercício aritmético que teve de ser feito pelo serviço de finanças onde a mesma foi reconhecida. Não era uma isenção total que operava automaticamente por efeito da lei, como sucedeu no caso da decisão fundamento do CAAD.

Só assim se compreende, como certamente aponta o recorrido, que, em tais situações, o contribuinte fosse solicitado a entregar no serviço de finanças que fazia as liquidações iniciais, declarações bancárias conjuntamente com a declaração Modelo 1 para liquidação do IMT, a comprovar os requisitos, e os montantes, para que o serviço de finanças pudesse aferir da isenção aplicável e do respetivo montante.

Subsequentemente, caso o valor aplicado, proveniente da conta-emigrante, não cobrisse integralmente o valor da aquisição, a isenção seria meramente parcial; se cobrisse esse valor, a isenção poderia ser total.

Nessa medida, não se tratava de uma isenção automática, porque dependia sempre de um reconhecimento mediante a apreciação pelos serviços de finanças de que os requisitos para beneficiar da isenção estavam preenchidos, e de uma operação de cômputo da isenção, também a ser feita pelos serviços de finanças.

Por esse prisma, é forçoso considerar que os documentos de cobrança resultantes dessa apreciação consubstanciam a existência de uma liquidação, susceptível de vir a ser corrigida através de uma liquidação adicional.

Dúvidas não podem subsistir, pois, de que com a emissão do documento de cobrança com valores a “zeros” o serviço de finanças procedeu à definição da situação jurídico-tributária do contribuinte, definição essa que, por palavras emprestadas pelo recorrido, “não resultou de um procedimento automático e acéfalo, mas de um efectivo processo de decisão em que a Autoridade Tributária e Aduaneira ponderou elementos de facto e de direito e tomou, a final, uma decisão nos termos da qual definiu se o sujeito passivo tinha ou não imposto a pagar, pouco importando para o caso se o imposto era igual a zero ou não.

A plataforma informática na qual são emitidas as guias de IMT não permite a emissão das mesmas pelo sujeito passivo, que tem de as requerer obrigatoriamente no serviço de finanças, o qual só as passa depois de lhe fornecerem toda a documentação que entendam ser necessária para controlarem a suposta isenção e de analisarem a questão de facto e de direito, sendo certo que, se na sua óptica julgarem que falta algum documento que considerem necessário para o reconhecimento da isenção, emitem a guia com o valor do IMT a pagar, no lugar de uma guia a “zeros”. Toda e qualquer tentativa de redefinição desta situação jurídico-tributária inicial por parte da AT configura, do ponto de vista substancial, uma liquidação adicional para efeitos do disposto no art. 31.º do CIMT.”

Assim, adversamente ao sustentado pela recorrente ..., de que “ambas são isenções automáticas, em que a eficácia dos aludidos benefícios não carece de ato prévio de reconhecimento administrativo, decorrendo direta e imediatamente da lei, conforme prevê o artigo o artigo 5.º do EBF, pelo que, não existem dissemelhanças suficientes para afastar a

identidade que existe entre ambos os atos de liquidação”, a isenção em apreço na decisão recorrida nunca foi considerada uma isenção automática, não operou de forma automática, pois careceu de reconhecimento prévio pelo serviço de finanças.

Ademais, do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IMT, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, resulta que o documento gerado aquando da apresentação da declaração a que alude o n.º 3 do seu artigo 19.º, tem o valor de liquidação.

Sendo por isso que, como é especificado no primeiro destes dispositivos, as correcções efectuadas pelos serviços aos erros cometidos na sequência da apresentação dessas declarações dão origem a liquidações adicionais.

Assim, as denominadas «liquidações iniciais» a zeros são configuradas pelo legislador como verdadeiras liquidações (como «liquidações a corrigir»), também para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 31.º do Código.

Tanto quanto se pode extrair da factualidade dada como provada, com a apresentação das declarações Modelo 1 foram emitidas liquidações de IMT com os registos Aliás, já com as declarações bancárias de onde resultava que os saldos utilizados foram creditados a partir de 2014.

Assim, não merece censura a conclusão segundo a qual as liquidações subsequentes só poderiam fazer-se até decorridos quatro anos a contar daquelas”.

Nesse sentido, pronunciou-se também o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra em 3/10/2023 (proc. 238/23.2BESNT, relatora: Célia Coutinho).

No caso em apreço, e em linha com o estabelecido no proc. 98/2023-T do CAAD, conclui este Tribunal Arbitral que os documentos emitidos pelos serviços da AT sem liquidação de IMT, na sequência das declarações modelo 1 que lhe foram apresentadas pelo ora Requerente por imposição do disposto no artigo 19.º do CIMT, constituíram liquidações no sentido do disposto nesse mesmo preceito legal e que, constatando-se que na sua emissão foi erradamente reconhecida uma isenção, cujos pressupostos não se verificavam [cf. al. f) do artigo 4.º da Resposta], o prazo legal para proceder à correção dessas liquidações, com o lançamento adicional do imposto devido, era o prazo de 4 anos previsto nos números 2 e 3 do artigo 31.º do mesmo Código.

Ao não ter exercido atempadamente o direito à liquidação do imposto devido, a AT procedeu ao lançamento de liquidações que não poderão manter-se na ordem jurídica. Pelo que, procede a exceção de caducidade peticionada pela Requerente, determinando este Tribunal Arbitral a anulação do ato tributário *sub judice* com as demais consequências legais, ficando assim prejudicado o conhecimento da questão atinente à ininvocabilidade retroativa perante a Requerente da alteração da interpretação da lei, pela AT.

III.2.2 – Reembolso do imposto pago, com juros indemnizatórios

Em 23/10/2023 a Requerente pagou o imposto relativo à liquidação que ora impugna, para evitar a prossecução das execuções fiscais sobre os bens do Requerente.

Considerando a conclusão de ter caducado o direito a liquidar, decorre que o imposto pago, tem de ser restituído ao Requerente.

O Requerente sustenta ainda serem devidos, acrescendo ao imposto a reembolsar, juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no n.º 1 e 2 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º CPPT.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Acrescendo, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, respetivamente, destes diplomas legais.

A este respeito, o STA (proc. 0338/16.5BEAVR, relator: José Gomes Correia) estabeleceu no acórdão proferido em 2023-12-13, que “*o direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, derivado de anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT*”.

Procede, portanto, o pedido de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, na sequência de declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IMT objeto do pedido arbitral, calculados à taxa legal em vigor, sobre as quantias que o Requerente pagou indevidamente, desde as datas de pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Nestes termos, procede o pedido de restituição do imposto e de juros indemnizatórios.

IV. Decisão

Considerando as diversas razões vindas de expor em sede de fundamentação, decide o Tribunal Arbitral:

1. Julgar procedente a exceção de caducidade, com correspondente anulação do ato tributário de liquidação adicional de IMT posto em crise (n.º ..., emitida em 23/10/2023), no montante de 10.287,96 €, paga em 23/10/2023;
2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do imposto, pago e indevido.
3. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, calculados à taxa legal em vigor, sobre as quantias que o Requerente pagou indevidamente, desde a data de pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 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 10.287,96 €.

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de 918,00 €, a cargo da Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de setembro de 2024.

O Árbitro,

Nuno Miguel Morujão.