

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 30/2024-T**

**Tema: Prazo de caducidade de 8 anos para a liquidação oficiosa, prevista no art. 35.º, n.º 1, do CIMT, corrigindo erróneo benefício fiscal automático previsto no art. 6.º do CIMT.**

## 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 é antes de quatro anos a contar da liquidação a corrigir.**

**II. A liquidação de IMT emitida na sequência da tomada de conhecimento por parte da AT, em procedimento adequado para o efeito, da errónea qualificação do bem imóvel como isento de IMT por não se encontrarem verificados os pressupostos dessa isenção 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, 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. Por força do artigo 45.º, n.º 1, da LGT, para o qual o artigo 35.º, n.º 1, do Código do IMT remete expressamente, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de caducidade aplicável.**

## DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal Arbitral, composto pelos Árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia (adjunto-relator) e Dra. Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz (adjunta), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e constituído em 15 de março de 2024, acorda no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. Os Requerentes, **A...**, com o NIF português..., e **B...**, com o NIF português..., casados sob o regime de comunhão de adquiridos, ambos com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ...- SP ...- ..., São Paulo, Brasil (Requerentes), na sequência do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., intentada contra a liquidação oficiosa de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) respeitante à aquisição das letras “L” e “Z” do prédio urbano sito na Rua ..., na ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia da..., município de Lisboa, sob o artigo matricial n.º ..., nos termos e para efeitos previstos no n.º 1 do artigo 41.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), e nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, requereram a constituição de tribunal arbitral e apresentaram um pedido de pronúncia arbitral (PPA), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (AT ou Requerida), peticionando a anulação da referida liquidação oficiosa de IMT, no valor total de € 85.400,00 (oitenta e cinco mil e quatrocentos euros), com base nos seguintes fundamentos:

- Falta de notificação da liquidação oficiosa;
- Violação do prazo de caducidade de quatro anos quanto à liquidação inicial; e

- Violação do prazo de caducidade de oito anos quanto à liquidação adicional.

**2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD, em 8 de janeiro de 2024, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificado, nessa data, à AT.

**3.** O Conselho Deontológico da CAAD, em 26 de janeiro de 2024, procedeu à nomeação dos árbitros ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 3, al. a), e do artigo 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, tendo estes comunicado, no prazo legalmente estipulado, a aceitação dos respetivos encargos.

**4.** As partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**5.** Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 15 de março de 2024, com base no preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta.

**6.** A Requerida apresentou a sua resposta em 23 de abril de 2024, impugnando a pronúncia apresentada, entendendo não haver motivo para qualquer invalidação dos atos tributários praticados, opondo-se à produção da prova testemunhal solicitada pela Requerente, e ainda acrescentando ocorrer uma exceção de intempestividade do pedido arbitral, por ter sido apresentado fora do prazo legal.

**7.** O Tribunal Arbitral determinou a inquirição solicitada pelos Requerentes, o que aconteceu em 6 de novembro de 2024, conforme ata e gravação que constam dos autos, tendo prestado depoimento C... .

8. Convidadas as partes a apresentar alegações escritas simultaneamente, estas foram juntas aos autos apenas pelos Requerentes em 19 de novembro de 2024.

## **II. SANEAMENTO**

9. O Tribunal Arbitral foi devidamente constituído em 15 de março de 2024, em conformidade com o estabelecido na al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

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

11. O processo não padece de vícios que o invalidem.

12. A questão prévia da exceção de intempestividade suscitada pela Requerida será considerada após a matéria de facto.

## **III. DOS FACTOS**

**13.** A matéria factual relevante para a compreensão e decisão desta causa, após exame crítico da prova documental e testemunhal existente nos respetivos autos, fixa-se como segue:

**A) Factos Provados**

**14.** Os Requerentes são A..., com o NIF português..., e B..., com o NIF português..., casados sob o regime de comunhão de adquiridos, e ambos com domicílio fiscal na Rua ..., ..., São Paulo – SP ...-..., São Paulo, Brasil.

**15.** Os Requerentes, em 1 de julho de 2015, adquiriram, por escritura pública, as frações correspondentes às letras “L” e “Z” do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., na ..., no valor total de € 1.420.000,00.

**16.** Nesse ato de aquisição, beneficiaram de uma isenção conferida pelo CIMT, ao abrigo do seu art. 6.º, al. g), a qual foi referida no texto daquela escritura pública celebrada.

Para o efeito, deslocaram-se aos serviços da Câmara Municipal de Lisboa e desta obtiveram uma certidão comprovativa em como as frações ali indicadas estavam integradas em zona de património de interesse municipal, individualizados numa lista publicada no Diário da República.

Com base nesse benefício previsto no CIMT, foi apresentado a modelo 10 e o mesmo foi formalizado através da emissão do DUC n.º ..., a zeros.

**17.** Porém, em 23 de fevereiro de 2023, por solicitação do Tribunal Tributário de Lisboa, o Dr. ..., na qualidade de Diretor Municipal da Cultura da Câmara Municipal de Lisboa, comunicou à Requerida que (...) *“O prédio sito à Rua ..., n.º ..., em Lisboa, não consta em nenhuma das listas a) e b), referidas no ponto anterior.”*

Com isso concluindo: *“Assim, verifica-se que este imóvel não se encontra classificado nem em vias de classificação como de interesse municipal, constando apenas como bem*

---

*cultural imóvel na lista geral do Inventário Municipal do Património, com o N.º..., situação não enquadrável no disposto no artigo 6.º, alínea g) do CIMT.”*

**18.** Em 3 de maio de 2022, pelos ofícios n.º ... e..., os Requerentes foram notificados, por carta registada com aviso de receção e registo dos CTT n.º RH...PT, do projeto de liquidação de IMT e para, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da data da assinatura do aviso de receção, exercerem direito de audição prévia quanto ao mesmo, caso assim o entendessem, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

**19.** Em 18 de maio de 2022, os Requerentes exerceram o direito de audição prévia, solicitando que: *“(...) considere o presente direito de audição procedente por provado e que, em consequência, seja arquivado o procedimento de liquidação de IMT aqui em crise, abstendo-se a administração tributária de praticar qualquer ato que modifique as liquidações a zeros emitidas aquando da celebração da escritura de aquisição dos imóveis identificados nos ofícios a que se responde.”*

**20.** Em 30 de janeiro de 2023, por despacho da Chefe de Finanças de Lisboa ..., o projeto de liquidação de IMT foi convertido em definitivo, dado que não haviam sido trazidos ao processo elementos suscetíveis de alterar o sentido da decisão provisória.

**21.** Na mesma data, foram remetidos os ofícios n.º ... e ..., contendo a cópia da informação da Câmara Municipal de Lisboa e da certidão da Direção Geral do Património Cultural, para a Dr.ª ..., na qualidade de mandatária dos Requerentes, nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 40.º do CPPT, por carta registada com aviso de receção e registo dos CTT n.º RL...PT.

**22.** A notificação foi efetuada nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 40.º do CPPT e o aviso de receção assinado em 3 de fevereiro de 2023.

A notificação considerou-se efetuada na data de assinatura do aviso de receção, conforme disposto no n.º 3 do artigo 39.º do CPPT.

**23.** Em 13 de março de 2023, foi submetida oficiosamente a declaração Modelo 1 de IMT com o registo n.º ...2023.

Essa declaração deu origem à liquidação de IMT n.º..., no valor de € 85.400,00, como data-limite de pagamento a 14 de março de 2023, tendo sido efetuada nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT e com a aplicação das taxas constantes nas als. b) e d) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT.

Esta liquidação de IMT não foi validamente notificada aos Requerentes.

**24.** Por falta de pagamento da mesma, em 28 de março de 2023, através da extração da certidão de dívida n.º 457, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2023..., com a quantia exequenda a ascender a € 85.400,00.

**25.** Em 12 de julho de 2023, foi apresentada reclamação graciosa da liquidação de IMT n.º..., datada de 13 de março de 2023, no montante de € 85.400,00.

**26.** Na sequência, em 11 de agosto de 2023, foi proposto o indeferimento do pedido exarado na reclamação graciosa, tendo os Requerentes sido notificados para exercer o direito de audição prévia, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, através do ofício n.º..., de 2023-08-14, com o registo dos CTT n.º RH...PT.

**27.** A notificação considerou-se efetuada em 17 de agosto de 2023, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, tendo o prazo para exercer o direito de audição prévia terminado em 1 de setembro de 2023, direito que não foi exercido pelos Requerentes.

**28.** Em 19 de setembro de 2023, foi proferido despacho de indeferimento no processo de reclamação graciosa n.º ...2023... e os Requerentes notificados da decisão através do ofício n.º ..., de 20 de setembro de 2023, efeito que se deu, nos termos do disposto no artigo 39.º, n.º 1, do CPPT, em 25 de setembro de 2023.

O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 4 de janeiro de 2024.

**B) Factos não provados**

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

**C) Fundamentação da matéria de facto**

**30.** Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi invocado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

**31.** 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 da(s) questão(ões) de Direito [cfr. o artigo 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT].

**32.** Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos.

**IV. DO DIREITO**

**A) Da exceção da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral**

**33.** Na sua resposta, a Requerida alegou que o PPA teria sido apresentado fora de prazo, porquanto o prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT é substantivo e não se suspende durante as férias judiciais, as quais também vigoram no CAAD.

**34.** Os Requerentes foram notificados dessa liquidação através do ofício n.º ... de 20 de setembro de 2023, pelo que, nos termos do disposto no artigo 39.º, n.º 1, do CPPT, estes se consideraram notificados em 25 de setembro de 2023.

**35.** Entende o Tribunal Arbitral que não assiste razão à Requerida visto que a existência de férias judiciais durante os quais terminam prazos judiciais tem sempre relevância.

**36.** A apresentação do PPA no dia 4 de janeiro de 2024 correspondeu ao primeiro dia útil após as férias do Natal do ano de 2023, que era exatamente o último dia para a propositura de ações judiciais dependentes de prazos que terminassem durante aquele tempo de férias natalícias.

**37.** Nem sequer se percebe a argumentação expendida porque causaria o resultado de ter de ser admissível a apresentação de ações judiciais no próprio tempo de férias judiciais.

Afora os casos urgentes, e só alguns destes, as férias judiciais implicam sempre a suspensão dos prazos para a propositura de ações judiciais, nos termos gerais do CPC.

Improcede, assim, a exceção de intempestividade do pedido arbitral.

## **B) Da exceção da caducidade do direito à liquidação**

**38.** Considerando a posição das partes expressa nos respetivos articulados, a primeira questão a decidir nos autos é a de saber se o direito da AT à liquidação caducou. A apreciação

desta questão depende, em primeiro lugar, do prazo de caducidade aplicável, o que, por sua vez, depende da qualificação da liquidação contestada, ou seja, saber se esta constitui uma:

- (i) *liquidação adicional*, como entendem os Requerentes, à qual é aplicável o prazo de caducidade de quatro anos, contados da liquidação a corrigir, previsto no artigo 31.º, n.º 3, do CIMT; ou
- (ii) *liquidação originária*, como defende a Requerida, à 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 CIMT.

**39.** 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 pedido de pronúncia arbitral sem apreciação do mérito. Por isso, o seu enquadramento em sede de Direito, e só após a apreciação a exceção invocada.

**40.** Relembre-se que, para viabilizar a aquisição das frações em causa em 2015, os Requerentes apresentaram uma declaração Modelo 1, nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do CIMT, da qual não resultou imposto a pagar, visto que os Requerentes indicaram ser aplicável a isenção fiscal prevista no artigo 6.º, al. g), do CIMT.

Muito mais tarde, mercê de diligências camarárias no âmbito de um processo judicial, tendo concluído que não se verificavam os pressupostos desta isenção fiscal, a AT emitiu a liquidação contestada.

**41.** É de tomar boa nota que o Supremo Tribunal Administrativo (STA) já se pronunciou sobre a questão de saber se uma liquidação emitida pela AT após concluir que o sujeito passivo não tem direito a isenção automática (como seja a prevista no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 540/76, de 9 de julho), constitui uma liquidação adicional (como defende o Requerente) ou uma

---

liquidação originária (como defende a AT Requerida), para efeitos de determinar o prazo de caducidade aplicável à mesma, não constituindo uma matéria por desbravar na jurisprudência portuguesa.

No Acórdão de 18-05-2011, processo n.º 0153/11, do STA, 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).”*

**42.** Deste Acórdão retira-se que, *in casu*: (1) não houve uma liquidação de IMT aquando da aquisição das frações em apreço, pois que os Requerentes invocaram a isenção do artigo 6.º do CIMT; e que (2) a liquidação contestada constitui liquidação originária, à qual 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 CIMT.

**43.** 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 imposto de sisa, não se vislumbrando razão atendível para distinguir a jurisprudência desenvolvida relativamente aos artigos 35.º, n.º 1, do CIMT e 92.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (“CIMSISD”).

**44.** Frise-se também que o Acórdão de 18-05-2011 *supra* citado se insere numa linha jurisprudencial desenvolvida pelo STA relativamente à aplicação do prazo de caducidade de oito anos previsto no art. 35.º, n.º 1, do CIMT (que substituiu o anterior artigo 92.º do CIMSISD) nos casos em que não foi emitida uma liquidação aquando da aquisição de 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.

**45.** 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.”*

**46.** 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 obstara 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”.*

**47.** 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 27º 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 artº 35º, nº 1, do CIMT, de oito anos contados da data de transmissão ou daquela em que a isenção ficou sem efeito.”*

**48.** 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 CIMSISDD, de oito anos contados da data de transmissão ou daquela em que a isenção ficou sem efeito.”*

**49.** Seguindo esta jurisprudência (constante) do STA, considera este Tribunal Arbitral que a liquidação contestada não é uma liquidação adicional, mas uma liquidação originária, na medida em que não foi efetuada qualquer liquidação de IMT aquando das aquisições das frações em causa.

Assim sendo, não podemos deixar de considerar que é aplicável o prazo de caducidade de oito anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do CIMT. No mesmo sentido, veja-se as Decisões Arbitrais do CAAD proferidas nos processos n.ºs 102/2023-T e n.º 178/2023-T.

**50.** Temos também que a introdução do n.º 3 do artigo 19.º do CIMT pelo artigo 97.º da Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro (com entrada em vigor em 01-01-2009), não alterou a natureza da liquidação contestada de “liquidação originária” para “liquidação adicional” para efeitos de determinar o prazo de caducidade aplicável.

O referido preceito veio estabelecer que: *“A declaração prevista no n.º 1 deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, antes do ato ou facto translativo dos bens, nas situações de isenção.”*

**51.** Ora, antes de 01-01-2009, os sujeitos passivos eram obrigados a apresentar uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida (cf. n.º 1 do artigo 19.º do CIMT) e os serviços de finanças eram responsáveis por promover officiosamente a liquidação de IMT (cf. n.º 2 do artigo 19.º do CIMT), não existindo obrigação declarativa ou liquidação prévias nas situações de isenção.

Com a entrada em vigor do n.º 3 do artigo 19.º do Código do IMT em 01-01-2009, nas situações de isenção, os sujeitos passivos passaram a ter de apresentar a dita declaração antes do ato ou facto translativo dos bens, sendo emitido um documento único de cobrança (DUC) com valor a € 0,00 (zero).

**52.** Neste contexto, e sendo a isenção do artigo 6.º do CIMT um benefício fiscal de natureza automática, estamos em crer que a emissão do DUC com valor a € 0,00 (zero) não constitui um verdadeiro ato de liquidação de imposto.

A este propósito, não se olvide que se considera que a liquidação em sentido estrito constitui o ato de aplicação da taxa à matéria tributável (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-04-1988, processo n.º 5332, “a liquidação é a fase que se traduz na aplicação da taxa do imposto à matéria colectável já determinada, culminando com a determinação da quantia que se tem de entregar ao Estado”; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24-09-2008, processo n.º 0342/08; Jorge Lopes de Sousa, in *CPPT Anotado*, Vol. I, pág. 501).

**53.** Nos casos em que o contribuinte beneficia de uma isenção, não há lugar à prática de tal ato, sem prejuízo de se dar início ao procedimento de liquidação com a apresentação da declaração por parte do contribuinte em que este invoca a isenção em causa.

De facto, não é emitida qualquer liquidação por parte da AT, mas apenas o denominado “DUC”, que, nas situações de isenção, serve de comprovativo do cumprimento da obrigação declarativa prevista nos artigos 19.º e 20.º do CIMT, e cuja apresentação é exigida pelo notário aquando da celebração de contrato de compra e venda.

**54.** Interessa também referir o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-09-2017, proferido no processo n.º 01126/16 (que tratava da isenção prevista no Decreto-Lei n.º 423/83 para os empreendimentos de utilidade turística, isenção esta idêntica na sua natureza e forma de atribuição à ora em causa), no qual se sumariou:

*“I - A isenção de IMT a que se refere o art. 20.º do DL n.º 423/83, de 5.12, configura um benefício fiscal de natureza automática, que não opera através de requerimento do interessado dirigido à sua obtenção e com a inevitável instauração e decisão de procedimento próprio e autónomo para o efeito (como acontece com os benefícios*

*dependentes de reconhecimento – cfr. art. 5.º, n.º 3, do EBF), inexistindo ato administrativo de reconhecimento da isenção.*

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

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

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

*V - Vindo a administração tributária a constatar, através de acção inspectiva, que a aquisição das frações autónomas não se destinava, afinal, à declarada instalação de empreendimento turístico, e que, por conseguinte, não ocorriam os pressupostos para a isenção de que os sujeitos passivos haviam beneficiado de forma automática mas indevida, tinha o poder/dever de proceder, como procedeu, à liquidação do tributo devido, por não ter caducado o direito a essa liquidação à luz da norma que estabelece o prazo para o efeito (art. 35.º do CIMT), não havendo que convocar normas e prazos previstos no CPA ou o prazo para revisão de atos tributários contido no art. 78.º da LGT.*

---

*VI - A realização dessa liquidação dentro do prazo legal de caducidade do direito à liquidação não ofende os princípios constitucionais da irretroatividade da lei fiscal, da certeza e seguranças jurídicas e da confiança”.*

**55.** Daqui se retira a ideia de que, nos casos em que a declaração apresentada pelo contribuinte não dê origem ao pagamento de imposto por força da invocação de benefício fiscal automático (como seja a isenção do artigo 6.º do CIMT), (i) a emissão do DUC com valor a € 0,00 (zero), na sequência da declaração apresentada pelo contribuinte, não constitui uma liquidação em sentido estrito; e que (ii) uma liquidação emitida posteriormente pela AT, com o fundamento de não se verificarem os pressupostos de tal benefício fiscal, não constitui uma liquidação adicional (à qual se aplicaria o prazo de caducidade de quatro anos previsto no artigo 31.º do CIMT), mas uma liquidação originária (à qual se aplica o prazo de caducidade de oito anos previsto no artigo 35.º do CIMT).

No mesmo sentido, veja-se a Decisão Arbitral do CAAD proferida no processo n.º 178/2023-T.

**56.** No caso *sub iudice*, não sendo o DUC com valor a € 0,00 (zero) junto ao pedido de pronúncia arbitral uma verdadeira liquidação de imposto, não existiu qualquer liquidação prévia à liquidação ora posta em crise.

Deste modo, esta liquidação deve ser classificada como “liquidação originária”, à qual se aplica o prazo de caducidade de 8 anos, tal como previsto no n.º 1 do artigo 35.º do CIMT.

**57.** Apurada a natureza da liquidação efetuada pela AT, corrigindo a não tributação em sede de IMT das transmissões em apreciação, interessa determinar se a mesma foi validamente notificada dentro do prazo de caducidade.

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, do CIMT, o prazo de caducidade de 8 anos começa a contar da data da transmissão dos imóveis. No caso *sub iudice*, os imóveis foram transmitidos em 1 de julho de 2015, começando o dito prazo a contar desta data (que, na ausência de suspensões, terminaria em 1 de julho de 2023).

**58.** Contudo, importa considerar que o prazo de caducidade de 8 anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do CIMT, se suspendeu nos termos da legislação aprovada durante a pandemia COVID.

Foi vária a legislação – Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, e a Lei n.º 4-A/2020, de 6 de abril – que vigorou no tempo daquela pandemia, levando ao seguinte esquema de suspensão – não interrupção – de prazos judiciais:

- de 9 de março de 2020 a 7 de abril de 2020, a suspensão de todos os prazos;
- de 9 de março de 2020 a 3 de junho de 2020, a suspensão de todos os prazos com a exceção dos prazos urgentes cuja suspensão cessou em 7 de abril de 2020.

Assim se observa que os prazos em geral, no que se inclui o prazo de caducidade que é expressamente considerado naquela decisão, ficou suspenso pelo tempo de 2 meses e 26 dias. É importante, a este respeito, ver a Decisão arbitral proferida no processo n.º 395/2023-T.

Considerada esta suspensão, o prazo de caducidade de 8 anos em causa terminaria em 28 de setembro de 2023.

**59.** Note-se também que, por força do artigo 46.º, n.º 2, al. d), da LGT, o prazo de caducidade suspende-se desde a apresentação de reclamação graciosa até à sua decisão. No nosso caso, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa em 12 de julho de 2023 e foram notificados da decisão de indeferimento da mesma em 25 de setembro de 2023. Significa isto que o prazo este suspenso, novamente, durante 2 meses e 13 dias.

Consideradas as duas suspensões referidas, o prazo de caducidade em causa terminou em 11 de dezembro de 2023.

Dado que o PPA apenas foi apresentado em 4 de janeiro de 2024, não ocorreu nova suspensão do prazo de caducidade nos termos do artigo 46.º, n.º 2, al. d), da LGT.

**60.** Nos termos do artigo 45.º, n.º 1, da LGT, para o qual o artigo 35.º, n.º 1, do CIMT remete expressamente, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte dentro do prazo aplicável. Não releva a data em que o contribuinte é notificado do projeto de liquidação, ou da respetiva conversão em definitiva.

*In casu*, a liquidação de IMT impugnada não foi validamente notificada aos Requerentes.

**60.** Não tendo a AT validamente notificado os Requerentes da liquidação de IMT n.º 8258706 no prazo de caducidade de 8 anos previsto no artigo 35.º, n.º 1, do CIMT, conclui-se que o direito à liquidação caducou, cumprindo ao Tribunal Arbitral julgar procedente a exceção de caducidade do direito à liquidação, e determinar a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IMT impugnada.

### **C) Questões de conhecimento prejudicado**

**61.** Fica prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas pelos Requerentes, por inútil.

## **V. DECISÃO**

### **Termos em que o Tribunal Arbitral decide:**

- a) Considerar improcedente a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral (suscitada pela AT Requerida);**
- b) Considerar procedente a exceção de caducidade do direito à liquidação e, consequentemente, declarar ilegal e anular a liquidação de IMT impugnada.**

**VALOR DO PROCESSO:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € **85.400,00** (oitenta e cinco mil e quatrocentos euros), correspondente ao valor de imposto que os Requerentes consideram como tendo sido indevidamente liquidado, o qual é o valor do pedido de pronúncia arbitral, não tendo o mesmo sido objeto de contestação.

**CUSTAS:** Custas no montante global de € **2.754,00** (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), de acordo com o artigo 12.º, n.º 2, do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, a pagar pela AT Requerida, em razão do seu decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 14 de janeiro de 2025

O Tribunal Arbitral,

Professora Doutora Rita Correia da Cunha

Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia

Dra. Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz