

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 789/2024-T

Tema: IMT-Liquidação adicional-caducidade

SUMÁRIO:

- a) Do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IMT, na redação 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;
- b) Sendo por isso que, como é especificado no primeiro destes dispositivos, as correções efetuadas pelos serviços aos erros cometidos na sequência da apresentação dessas declarações dão origem a liquidações adicionais.
- c) 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.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (Árbitro Presidente), Dr. António Alberto Franco e Dr. Alberto Amorim Pereira (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I-RELATÓRIO

1-A..., S.A. , com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa (doravante, “Requerente”) vem, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e n.os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a Constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração da ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) com o n.º ..., emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), no montante de € 865.329,25.

2-De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitros os signatários que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 28 de agosto de 2024, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

3- O Requerente argumenta a fundamentar o Pedido:

- a) Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IMT, sob a epígrafe “Reconhecimento das isenções”, “[a]s isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar”;
- b) Em particular, no que respeita à isenção de IMT aqui em análise [solicitada ao abrigo do artigo 8.º, n.º2, alínea b), do Código do IMT], aquela norma determina que, nas situações em que “o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido, [...] seja superior a (euro) 300 000”, a isenção aplicável carece de “reconhecimento prévio, por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças sobre informação e parecer da Autoridade Tributária e Aduaneira” (realce nosso) – cf. alínea b) do n.º 6 do artigo 10.º do Código do IMT. E, prevê ainda a mesma norma que, nas situações em que “o valor que serviria de base à liquidação do IMT, caso este fosse devido [...] seja igual ou inferior a (euro) 300 000”, a isenção aplicável é “de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço

- de finanças onde for apresentada a declaração” (realce nosso) – cf. alínea a) do n.º 8 do artigo 10.º do Código do IMT;
- c) Independentemente do valor em causa, o reconhecimento e aplicação da isenção de IMT em análise estão, sempre, dependentes de uma atuação dos Serviços, i.e. do membro do Governo responsável pela área das finanças ou do serviço de finanças competente, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 21.º do Código do IMT. Neste sentido o vai, aliás, o STA, no Acórdão de 17 de janeiro de 2018, proferido no processo n.º 01377/14;
 - d) No que diz respeito à delimitação do prazo de que os serviços da AT dispõem para proceder à correção de erros de facto ou de direito cometidos em atos de liquidação anteriormente emitidos, refere o n.º 3 do artigo 31.º do Código do IMT que a liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir. No mesmo sentido vai a Decisão do Tribunal Arbitral constituído no Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), na sua decisão de 12 de julho de 2023, proferida no âmbito do processo n.º 98/2023-T;
 - e) Considerando a AT que o benefício fiscal contido na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IMT havia sido indevidamente concedido, na medida em que não se encontravam verificadas as condições para a sua aplicação, a mesma dispunha do prazo de quatro anos para promover liquidações adicionais com vista à correção de erros de facto ou de direito cometidos na liquidação a zeros emitida em 2016, nos termos dos n.ºs. 2 e 3 do artigo 31.º do Código do IMT;
 - f) Contudo, a liquidação adicional de IMT que ora se contesta apenas foi emitida em 25 de março de 2024, visando corrigir o ato tributário de liquidação de IMT n.º..., emitido pelos serviços da AT a 30 de novembro de 2016, no valor € 0,00, em que foi considerada a aplicação da isenção prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IMT, isto é quando o prazo de 4 anos impostos pelos n.º 2 e 3 do artigo 31.º do Código do IMT já se encontrava ultrapassado à data da emissão do ato de liquidação em causa.

4- A Requerida, por sua vez, argumenta, em síntese:

- a) A emissão da liquidação de IMT a zeros, aquando da aquisição dos imóveis em apreço, não consubstancia um ato constitutivo de direitos e de reconhecimento pela AT desse mesmo benefício fiscal a favor do requerente;
- b) Não há, portanto, um ato de reconhecimento de isenção, nem uma liquidação no verdadeiro sentido do termo, mas sim um efeito imediato em função apenas da declaração do sujeito passivo de forma a não impossibilitar a realização do negócio;
- c) O ato de reconhecimento da isenção apenas ocorreu com a emissão do já mencionado despacho n.º 111/2024.XXIII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que decidiu o deferimento parcial do pedido de isenção de IMT, esse sim, constitutivo de direitos e definidor da situação tributária do requerente perante as regras de incidência do IMT, na sequência do qual foi emitida a liquidação de IMT com o n.º ..., no valor de €865. 329, 25;
- d) Assim sendo, no caso em apreço, embora o requerente se refira à referida liquidação como adicional, ela não constitui uma verdadeira liquidação adicional na aceção do termo. 22.º A liquidação impugnada constitui, isso sim, o exercício originário de uma liquidação;
- e) Neste caso, a “liquidação a zeros” só sucedeu por força do acionamento da isenção a coberto da qual o requerente apresentou um requerimento a solicitar a aplicação da isenção de IMT, prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do CIMT. (cf. declaração Modelo 1 de IMT n.º ..., de 30-11-2016);
- f) 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 retificar porque, por erro de facto ou de direito ou por uma omissão ou inexatidão praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação, foi determinada a cobrança de um imposto inferior ao devido. Neste sentido a Requerida faz menção de jurisprudência (cf. acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de janeiro de 2007, proferido no processo com o n.º 909/06, de 18 de maio de 2011, proferido no processo com o n.º 153/11 e de 14 de setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 0294/11;

- e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 02 de novembro de 2023, proferido no processo n.º 1734/15.0BELRS);
- g) Ora, a liquidação em causa não foi efetuada em ordem a corrigir ou retificar liquidações anteriores, desde logo porque as transmissões dos imóveis que constituem os factos tributários não haviam dado lugar às liquidações do imposto porque, atento o destino declarado, dele estavam isentos;
 - h) Pelo que, somos de opinião, ser aplicável ao caso o prazo de caducidade de oito anos, previsto no disposto do art.º 35.º do CIMT. 34.º Sendo, o IMT, um imposto de prestação única, o prazo de caducidade de 8 anos começa a decorrer a partir da data em que ocorreu o facto tributário ou na data em que a isenção ficou sem efeito. (cf. art.º 35.º do CIMT, conjugado com o art.º 45.º, n.º 1, in fine, da LGT) 35.º Assim, o termo inicial do prazo de caducidade, em causa nos presentes autos, ter-se-ia iniciado em 30 de novembro de 2016, data em que ocorreu o facto tributário;
 - i) Tendo o requerente sido notificado da liquidação de IMT em causa em 27-03-2024 (data da assinatura do AR), através de ofício de 25/03/2024, do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia ..., enviado sob registo com aviso de Receção (RF ... PT, de 26-03-2024), impõe-se concluir que o exercício do direito à liquidação pela AT, não se mostrava, naquela data, caducado;
 - j) Finalmente, a Requerida alega a proibição de julgamento de acordo com o critério da equidade e que atuou ao abrigo do princípio da legalidade.

5- Por despacho do Tribunal, de 3 de outubro de 2024, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 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 (Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT). Mais foram as partes notificadas para produzirem alegações escritas e designado o dia 27 de fevereiro de 2025 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

6- As partes produziram alegações.

II-SANEADOR

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído.

É materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo arbitral não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

III-1-MATÉRIA de FACTO

§1.º Factos dados como provados

Com relevo para a decisão da causa dão-se como provados os factos a seguir mencionados:

- a) O Requerente é uma sociedade cujo objeto social é o exercício da atividade bancária, incluindo todas as operações compatíveis com essa atividade e permitidas por lei;
- b) Em 27-12-2017, ocorreu uma operação de fusão, no âmbito da qual o Banco B..., SA. (doravante designado “B...”) foi incorporado no requerente;
- c) O B... concedeu um financiamento à C... SGPS, SA., NICP ... (Também utiliza a designação D... SGPS, SA.), tornando-se credor da mesma;
- d) Aquando da concessão de crédito, foi apresentado como garantia uma série de prédios propriedade da “E..., SA., NICP...;
- e) A sociedade devedora entrou em incumprimento, não tendo capacidade para pagar as respetivas prestações de capital e juros;
- f) Deste modo, a referida sociedade devedora propôs ao B... a dação em cumprimento dos imóveis, a seguir identificados: Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. •

- Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo..., da freguesia de..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio urbano, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto. • Prédio rústico, inscrito na respetiva matriz com o artigo ..., da freguesia de ..., concelho do Porto;
- g) O B... aceitou a proposta de dação em cumprimento dos imóveis acima identificados, apresentada pela sociedade devedora para amortização da dívida, tendo adquirido os imóveis a 30 de novembro de 2016, data em que a escritura de dação foi outorgada;
- h) Na mesma data, em 30 de Novembro de 2016, o B... apresentou um pedido junto da AT por forma a solicitar a aplicação da isenção de IMT prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do Código deste imposto à aquisição dos imóveis mencionados, uma vez que se trata de uma aquisição proveniente de um ato de dação em cumprimento (PA e Documento 2);
- i) Na sequência do pedido de isenção acima referido, foi emitido pela AT, a 30 de novembro de 2016, a liquidação de IMT n.º ..., no valor de € 0,00, referente à aquisição pelo B... dos imóveis objeto da dação em cumprimento entre a sociedade devedora e o B..., titulada por escritura de dação em cumprimento (PA e Documento 2);
- j) Os imóveis em apreço foram revendidos pelo Requerente em 27 de março de 2017 e 25 de outubro de 2021, conforme escrituras de venda que se juntam como Documento 3;
- k) Não tendo exercido o direito de audição prévia, a Requerida propôs a conversão em definitivo do projeto de decisão de deferimento parcial, com fundamento de que a dívida da sociedade devedora perante o B... não se encontrava em mora por período superior a

um ano, i.e. não havia decorrido um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento, uma vez que, no período compreendido entre 28 de fevereiro de 2013 e 30 de novembro de 2016, tal dívida se encontrava em período de carência. A parte deferida corresponde a juros no valor de € 197.875,30, uma vez que se verifica quanto a esta ter decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento;

- l) Tal projeto de decisão foi sancionado, em 04/03/2024, pelo Despacho n.º 111/2024.XXIII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (cf. págs. 101 a 103, do PA);
- m) O Requerente foi notificado pelo Ofício n.º O2024..., da DSIMT, de 12 de março de 2024, enviado sob registo com aviso de Receção (RC ... PT, de 18-03-2024), do referido Despacho n.º 111/2024.XXIII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que decidiu o deferimento parcial do pedido de isenção de IMT, apresentado pelo B... (cf. págs. 104 a 106, do PA);
- n) No seguimento e em conformidade, foi emitida a liquidação de IMT com o n.º..., de 25-03-2024 (referente ao registo de declaração Mod. 1 n.º 2024/...), no valor total de € 865.329,25 (DUC...), com data-limite de pagamento voluntário em 26-03-2024;
- o) O Requerente foi notificado, em 27-03-2024 (data da assinatura do AR), através de ofício de 25/03/2024, do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia ..., enviado sob registo com aviso de Receção (RF ... PT, de 26-03-2024), da liquidação de IMT, identificada no ponto anterior, e para efetuar o seu pagamento, bem como dos meios de defesa ao seu dispor;
- p) O Requerente procedeu, em 03-04-2024 ao seu pagamento;
- q) Não se conformando, o Requerente apresentou pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral em 22-06-2024.

III-2- DO DIREITO

III-2-1- Da ilegalidade da liquidação impugnada

O objeto do presente processo gira em torno de saber se a liquidação impugnada é uma **liquidação originária**, cuja caducidade tem o prazo de 8 anos nos termos do disposto no artigo 35.º do CIMT ou se, pelo contrário, é uma **liquidação adicional**, cujo prazo de caducidade é de apenas quatro anos.

Em termos sumários temos que o Requerente apresentou, antes da verificação do facto translativo, sujeito a IMT - a celebração da escritura de dação em pagamento - o Requerimento dirigido ao Ministro das Finanças tendo em vista a obtenção do reconhecimento prévio da isenção de imposto, prevista no n.º 2 do artigo 8.º do CIMT, acompanhada de todos os documentos "exigidos" pela Instrução de Serviço n.º 40039 - Série II, de 23-11-2015, emitida pela AT - Gabinete da subdireção-geral da área dos impostos sobre o património que, não sendo pública, segundo normas internas da AT, se encontra publicada, embora não no sítio daquela. E, na sequência, foi-lhe de imediato emitido pelo Serviço de Finanças competente um "Documento Único de Cobrança (DUC) "a zeros"" com base no qual celebrou a escritura, sem pagar IMT.

Entende o Requerente que se a AT considerava que o benefício fiscal solicitado ao abrigo da alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IMT havia sido indevidamente concedido, na medida em que não se encontravam verificadas as condições para a sua aplicação, a mesma dispunha do prazo de quatro anos para promover liquidações adicionais com vista à correção de erros de facto ou de direito cometidos na liquidação a zeros emitida em 2016, nos termos dos n.ºs. 2 e 3 do artigo 31.º do Código do IMT, o que não aconteceu.

Por sua vez, a Requerida defende que a "liquidação a zeros" só sucedeu por força do acionamento da isenção a coberto da qual o requerente apresentou um requerimento a solicitar a aplicação da isenção de IMT, prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do CIMT, que tem por mero efeito permitir o SP celebrar a escritura pública, não podendo valer, nem como ato tributário constitutivo de direitos, nem como liquidação adicional.

Vejamos.

A situação tal como vem recortada foi objeto de análise na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 98/2023-T, onde se conclui no sentido de afirmar a natureza de liquidação do referido DUC "a zeros" (*portanto de liquidação originária*) e que e qualquer outra correção posterior tem a natureza de liquidação adicional.

Por concordarmos com o teor desta Decisão arbitral passamos a reproduzir os seus passos fundamentais.

Aí se pode ler, a dado passo, que “Este tribunal arbitral, como já decorre do acima exposto, não acompanha esta posição defendida na Resposta da Requerida.

“Com efeito, independentemente da qualificação que, em termos formais, possa ser atribuída aos documentos emitidos, a verdade é que esses documentos produziram efeitos na esfera jurídico tributária do Requerente que, no caso em apreço, assumiu as funções de adquirente de bens imóveis, sendo que a lei impunha que a situação tributária referente à aquisição fosse definida previamente à celebração do título translativo desses bens, com lançamento e pagamento do IMT devido, ou, em alternativa e como foi o caso, através do reconhecimento de que lhe foi aplicável um benefício fiscal que o dispensou desse pagamento.

“No atual sistema fiscal, em matéria dos atos que poderão definir a situação tributária dos contribuintes, encontramos os atos tributários da liquidação dos tributos, onde se enquadram os atos de quantificação da dívida tributária, haja ou não imposto a pagar e, por outro lado, os atos administrativos em matéria tributária onde, *grosso modo*, se enquadra o reconhecimento dos benefícios fiscais e os outros atos que não implicam o apuramento de dívida tributária.

“Esta diferenciação de ordem geral, distinguindo por um lado os atos de liquidação e os atos de reconhecimento de benefícios fiscais, tem mais a ver com o direito processual tributário, na medida em que o sistema prevê meios processuais diferentes para o seu escrutínio judicial, a saber, a impugnação judicial contra os atos de liquidação e o recurso contencioso, segundo as leis de processo nos tribunais administrativos (ação administrativa), para os demais atos (vd. artigo 97.º do CPPT).

“Anotamos, contudo, que esta diferenciação se situa mais no plano do direito adjetivo e que não resolve a questão central que há que conhecer e definir neste processo.

“Aqui, mais concretamente, está em causa a questão de saber se as liquidações impugnadas podem assumir a qualidade de liquidações adicionais, o mesmo é questionar se os atos corrigidos por elas podem ou não assumir a qualidade de liquidações, mesmo não tendo havido o apuramento de IMT a pagar porque foi aceite que uma isenção afastou a quantificação e o dever de pagamento desse imposto.

“Da conjugação dos artigos 19.º e 31.º do CIMT, mormente quando, como é o caso, temos que delimitar o prazo em que é admissível a correção de erros e omissões, resulta um recorte específico dos conceitos de liquidação e de liquidação adicional onde temos que nos centrar. Como já vimos supra, nas datas em que o Requerente apresentou as declarações modelo 1 nos serviços da AT estava em vigor a obrigação de apresentar essa declaração, quer nos casos em que houvesse lugar a apuramento e a pagamento de imposto, quer nos casos em que houvesse lugar ao reconhecimento de qualquer isenção.

“Ora, a obrigação legal de apresentar a declaração modelo 1 com a referida abrangência não poderia deixar de determinar a natureza do ato tributário que, em resposta, foi praticado pelos serviços da AT, ou seja, o ato tributário praticado foi um ato de liquidação”. “(…)”.

No mesmo sentido, vai o Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0158/23.0BALSB, de 21-03-2024, onde se escreve:

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.

Assim sendo, impunha-se aos serviços da Requerida verificar se havia ou não erro de facto e de direito na aplicação da isenção e corrigir a situação no prazo de 4 anos, nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 31.º do CIMT que rege como se segue:

Artigo 31.º

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

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

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

(...)

Como se refere na Decisão arbitral, que seguimos, “A letra do preceito transcrito é muito clara, mormente os seus números 2 e 3, quer no sentido de reforçar que as declarações modelo 1 devem ser apresentadas mesmo para efeito de reconhecer isenções, quer, por outro lado, para diferenciar, quanto ao prazo de caducidade, os casos em que a liquidação emitida está viciada com erros de facto ou de direito, em que a sua correção *só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir*, diferentemente dos casos em que a liquidação inicial sofreu de omissão de bens ou valores, em que a correção poderá fazer-se para lá dos 4 anos desde que não seja ultrapassado o prazo geral de caducidade de oito anos.

“Face ao exposto, 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, 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 e cuja anulação é determinada por este tribunal arbitral, com as demais consequências legais.”

Aplicando o exposto ao caso em análise, se a AT entendia que o benefício fiscal contido na alínea b) do n.º 2 do artigo 8.º do Código do IMT havia sido indevidamente concedido, na

medida em que não se encontravam verificadas as condições para a sua aplicação, a mesma dispunha do prazo de quatro anos para promover liquidações adicionais com vista à correção de erros de facto ou de direito cometidos na liquidação a zeros emitida em 2016, nos termos dos n.ºs. 2 e 3 do artigo 31.º do Código do IMT;

Conforme decorre do probatório, na sequência do pedido de isenção de IMT foi emitido pela AT, a 30 de novembro de 2016, a liquidação de IMT n.º 160.516.318.189.033, no valor de €00, e se o prazo para a liquidação adicional era de quatro anos, a contar da data em que foi efetuada esta liquidação originária, tal prazo está obviamente ultrapassado aquando da emissão, em 25 de março de 2024, da liquidação adicional ora impugnada.

Termos e que deve dar-se como procedente o pedido quanto à caducidade invocada.

III-2-2 Dos juros indemnizatórios

O Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, contados desde as datas de pagamento até ao efetivo reembolso da quantia indevidamente paga e respetivos juros.

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.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IMT objeto do pedido arbitral, ao pagamento de juros indemnizatórios, 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.

IV- DECISÃO

Nestes termos, decide este tribunal arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato tributário de liquidação adicional de IMT, no montante total de € 865.329, 25;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data dos pagamentos indevidos 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 € 865.329, 25;

VI-CUSTAS

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4, e da Tabela I anexa, do citado Regulamento e dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 12.240,00 a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 27 de janeiro de 2025

Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente)

António Alberto Franco (Árbitro Adjunto, com declaração de voto)

Dr. Alberto Amorim Pereira (Árbitro Adjunto),

DECLARAÇÃO DE VOTO

Já subscrevemos decisão em sentido contrário. Todavia, com a redacção entretanto dada ao n.º 2 do artigo 31º do CIMT, pela Lei 64-A/2008 de 31 de Dezembro, cremos não poder ser outra a solução que a acolhida na presente decisão.

António Alberto Franco