

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 848/2024-T

**Tema: IMT. Prédios para revenda. Caducidade da isenção do artigo 7.º, do CIMT.
Justo impedimento.**

SUMÁRIO:

1. Tendo o legislador individualizado, nos n.ºs 6, alínea c), e 7 do artigo 7.º, da Lei n.º 1-A/2020, os prazos tributários visados por tal diploma, ainda que “*com as necessárias adaptações*”, não é aplicável, sem mais, a “*suspensão dos prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os tipos de processos e procedimentos*” determinada pelo seu n.º 3.

2. A isenção estabelecida pelo artigo 7.º, do Código do IMT é um benefício fiscal dependente da não verificação de qualquer das condições resolutivas enunciadas no n.º 5 do artigo 11.º, do Código do IMT; verificada qualquer uma das condições ali previstas, deixa a respetiva aquisição, automaticamente, de beneficiar daquela isenção, sem necessidade de qualquer outro procedimento que não seja o da liquidação do imposto devido pela cessação do benefício, assim se repondo a “*tributação-regra*”.

3. O facto de “*o pedido não se encontrar bem instruído*”, motivando que o alvará de obra fosse emitido após o decurso dos três anos sobre a data da aquisição do imóvel, não pode ser imputado à Câmara Municipal de Lisboa, mas sim à Requerente, dona da obra, o que afasta uma putativa situação de justo impedimento para o cumprimento do prazo de 3 anos para a revenda do imóvel.

4. A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição antes de a liquidação ser emitida, assim como foi notificada para exercer o direito de audição sobre os projetos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentados, dando a AT cumprimento ao princípio da participação.

5. A omissão de pronúncia sobre as questões da suspensão do prazo de caducidade da isenção e do justo impedimento não conduz à anulação do ato tributário em causa, dado o

regime da anulabilidade estabelecido pelo artigo 163.º, do Código do Procedimento Administrativo: à Autoridade Tributária: verificada a caducidade da isenção, não restava outra decisão que não a de proceder à liquidação, atento o preceituado nos artigos 7.º, 11.º, n.º 5 e 19.º, n.º 2 do CIMT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Professor Doutor Rui Duarte Morais (árbitro presidente), Dr.^a Mariana Vargas e Dr. João Taborda da Gama (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 13 de setembro de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., **LD.^a**, com o NIF ... e sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Ex.mº Senhor Presidente do CAAD em 8 de julho de 2024 e automaticamente notificado à AT, e, 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo estes comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a consequente anulação da liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) n.º ... de 03.01.2023, no valor global de € 92 436,05, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... que a teve por objeto e da decisão do subsequente recurso hierárquico interposto, mais peticionando o reembolso da quantia paga.

Síntese da posição das Partes

a) Da Requerente:

- A Requerente, que tem como objeto social a compra, venda e revenda de bens imóveis adquiridos para esse fim, adquiriu, em 12 de julho de 2019, o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., que destinou a revenda, tendo apresentado, para o efeito, a declaração para liquidação de IMT a que coube o registo n.º 2019/... e beneficiado da isenção de IMT, prevista no artigo 7.º do Código do IMT;
- A Requerente procedeu a obras de remodelação do imóvel adquirido, com vista à sua revenda dentro do prazo de 3 anos a que se refere o n.º 5 do artigo 11.º, do Código do IMT, obras concluídas em 2 de julho de 2021, com submissão de pedido de emissão da licença de utilização do imóvel junto da Câmara Municipal de Lisboa, em 20 de dezembro de 2021;
- A licença de utilização do imóvel só viria a ser emitida em 23 de novembro de 2022, já depois de decorrido o prazo de caducidade da isenção;
- O atraso na emissão da licença de utilização, apenas permitiu que o imóvel fosse revendido entre dezembro de 2022 e janeiro de 2023;
- Em 21 de novembro de 2022, foi a Requerente notificada pelo Serviço de Finanças de Lisboa ..., de que havia sido emitida a liquidação oficiosa de IMT no valor de € 91 000,00, uma vez que o imóvel não tinha sido revendido no prazo estabelecido pelo n.º 5 do artigo 11.º, do Código citado;
- A Requerente deduziu reclamação graciosa, em 24 de março de 2023, invocando a legislação excecional aprovada durante o período pandémico, que suspendeu os prazos

de caducidade, o atraso na emissão da licença de utilização, por facto imputável à Câmara Municipal de Lisboa, que configura justo impedimento para a revenda atempada do imóvel, bem como decisão de outro Serviço de Finanças, que considerou ter a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, suspenso o prazo de caducidade da isenção, reclamando igualdade de tratamento;

- Indeferida a reclamação graciosa, sem que a AT se tivesse pronunciado sobre os fundamentos do pedido, a Requerente interpôs recurso hierárquico, também este objeto de indeferimento;
- A Requerente considera que a isenção não caducou, dado que a Lei n.º 1-A/2020 determinou a suspensão de diversos prazos processuais e procedimentais, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os processos e procedimentos, donde resulta que o prazo de caducidade para revenda do imóvel também se suspendeu entre março de 2020 e abril de 2021.
- Considera ainda a Requerente que, não se tendo a AT pronunciado sobre a aplicabilidade ao caso concreto das disposições da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, do invocado justo impedimento e da igualdade de tratamento, quer a liquidação, quer os atos de segundo e de terceiro grau que a tiveram por objeto são ilegais, por falta de fundamentação e por violação dos princípios da participação e da decisão.

b. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a apresentou resposta, defendendo a manutenção da liquidação impugnada, com os seguintes fundamentos:

- No âmbito da sua atividade, a Requerente adquiriu, em 12-07-2019, o prédio urbano destinado a comércio, inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, tendo declarado que o mesmo se destinava a revenda, pelo que ficou isenta de IMT, nos termos do artigo 7.º, do CIMT;
- Não tendo cumprido o prazo de 3 anos para revenda do imóvel, caducou o direito à isenção de IMT, nos termos do artigo 11.º, n.º 5, do CIMT, e, em cumprimento do artigo 31.º, n.º 1, do CIMT, a AT procedeu, em 03-01-2023, à liquidação adicional de

IMT n.º ..., no valor de 91 000,00 €, acrescida de juros compensatórios de 1 436,05 €, num total de 92 436,05 €, pago pela Requerente em 15-03-2023;

- A Requerente apresentou RG (n.º ...2023...) junto do Serviço de Finanças Lisboa ...;
- Após o exercício do direito de audição, foi proferido despacho de indeferimento da RG pelo Chefe do Serviço de Finanças Lisboa ..., em 04-10-2023, tendo a Requerente apresentado, em 15-1-2023, RH (n.º ...2023...);
- Não tendo a Requerente exercido o direito de audição sobre o projeto de indeferimento do RH, foi, em 27-03-2024, exarado despacho de indeferimento do RH, mantendo-se a liquidação adicional de IMT n.º...;
- Todas as questões colocadas pela Requerente em sede administrativa foram devidamente analisadas, quer na reclamação graciosa, quer no recurso hierárquico, tendo-se decidido que a suspensão dos prazos de caducidade determinada pela Lei n.º 1-A/2020 não tinha aplicação à situação concreta, prevalecendo o disposto no n.º 5 do artigo 11.º, do CIMT, decisões que estão devidamente fundamentadas de facto e de direito, não violando os princípios da legalidade, da igualdade ou da participação;
- A caducidade prevista no n.º 5 do artigo 11.º, do CIMT, insere-se no regime jurídico mais amplo dos “Benefícios Fiscais” e não se relaciona com os institutos da caducidade e prescrição abrangidos pela Lei n.º 1-A/2020, de 19.03, pois o prazo estabelecido refere-se à revenda do imóvel adquirido para esse fim, ato de comércio entre privados, inconfundível com um prazo procedimental com vista à prática de um ato administrativo;
- O benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra e a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática da tributação, como estabelece o artigo 14.º, n.º 1 do EBF; quando condicionado, o benefício extingue-se pela verificação da condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, assim renascendo, automaticamente, a tributação-regra (cfr. artigo 14.º, n.º. 2 do EBF), como aconteceu na situação concreta;
- Pelo exposto, facilmente se conclui que a AT, na emissão da liquidação controvertida e na decisão da RG e do RH que a manteve, interpretou corretamente as normas legais

aplicáveis à factualidade controvertida, cumprindo integralmente o princípio da legalidade;

- A Requerente invoca o justo impedimento para a revenda do prédio no prazo de 3 anos a que se referia o n.º 4 do artigo 7.º, do CIMT, na redação à data dos factos, devido ao atraso na emissão das licenças de utilização pela CML; contudo, tal facto não impossibilita, de forma alguma, a venda do imóvel, especialmente se esta ocorrer no estado em que o mesmo se encontrava aquando da sua aquisição.

*

Em 11 de novembro de 2024, foi proferido despacho arbitral, nos termos do qual foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, por falta de objeto, assim como a apresentação de alegações escritas, por as questões a decidir serem de direito e as partes terem deixado bem expressas as suas posições nos articulados, sendo notificada a Requerente para, até 10 de janeiro de 2025, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, data após a qual seria proferida a decisão.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 13 de setembro de 2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e 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.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, 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.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. Não foram suscitadas exceções que caiba apreciar, nada obstando ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral, fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, que prossegue, a título principal, a atividade de Compra e Venda de Bens Imobiliários, a que corresponde o CAE 68100 (facto não controvertido; Doc. n.º 3 junto ao PPA);
2. Por escritura de compra e venda de 12 de julho de 2019, a Requerente adquiriu, pelo preço de € 1 400 000,00, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, com o valor patrimonial tributário de € 272 491,03, composto de edifício de três andares, águas furtadas e quintal, logradouro do primeiro andar, destinado a habitação e comércio, aquisição que ficou isenta de IMT, nos termos do artigo 7.º, do Código do IMT, conforme o DUC n.º..., emitido na mesma data pelo Serviço de Finanças de Lisboa ... (Doc. n.º 4 junto ao PPA);
3. Em 20 de dezembro de 2021, a Requerente apresentou, junto da Câmara Municipal de Lisboa, pedido de “autorização de utilização e a emissão do respetivo alvará”, após obras de alteração e ampliação do prédio identificado (Doc. n.º 5 junto ao PPA);
4. Conforme a informação de 23.11.2022, sobre que recaiu o despacho de deferimento do pedido, proferido na mesma data pela Senhora Chefe de Divisão do Licenciamento Urbanístico da Câmara Municipal de Lisboa, *“Foi solicitada a emissão do alvará de utilização através do processo .../POL/2021, contudo o processo veio a ser indeferido, pelo facto do pedido não se encontrar bem instruído e existirem alterações que não se encontravam isentas de controlo prévio. (...) Foram legalizadas as obras efetuadas no decurso da obra, sendo emitido o alvará de obra n.º e-REG/ALED/2022/...1, em*

04/10/2022 (...) Tendo em conta os elementos inicialmente entregues e os agora apresentados, o processo encontra-se bem instruído e as condições impostas pela licença de obras cumpridas. Considerando o exposto e estando as telas finais de acordo com o último antecedente aprovado, após a comparação com as peças desenhadas no último processo licenciado, propõe-se o deferimento do presente processo nos termos do disposto no artigo 64.º do RJUE na sua nova redação, com vista à emissão do respetivo alvará de utilização.” (Doc. n.º 6 junto ao PPA);

5. Através do ofício n.º ... do serviço de Finanças de Lisboa ..., datado de 21.11.2022, emitido na sequência da notificação para o exercício do direito de audição prévia, foi a Requerente notificada para proceder ao pagamento da quantia de € 91 000,00 de IMT, a que acresceriam juros indemnizatórios a contar a partir de 13.08.2022, por ter caducado a isenção prevista no artigo 7.º, do Código do IMT, referente à aquisição do prédio urbano inscrito sob o artigo ... da freguesia de ..., destinado a comércio e habitação, a que correspondeu a declaração para liquidação de IMT com o registo n.º 2019/..., na qual foi declarado que o mesmo se destinava a revenda (Doc. n.º 7 junto ao PPA);
6. Em 27 de janeiro de 2023, a Requerente vendeu a fração autónoma designada pela letra “A”, destinada a habitação, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal registada em 03.01.2023, inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo provisório P..., ainda sem valor patrimonial tributário (Doc. n.º 9 junto ao PPA);
7. Em 23 de janeiro de 2023, a Requerente procedeu à venda da fração autónoma designada pela letra “B”, destinada a habitação, do prédio urbano inscrito provisoriamente na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo P..., pendente de avaliação (Doc. n.º 10 junto ao PPA);
8. No dia 11 de janeiro de 2023, foi vendida pela Requerente a fração autónoma designada pela letra “C”, destinada a habitação, do prédio urbano afeto ao regime da propriedade horizontal registada em 03.01.2023, inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo provisório ..., ainda sem valor patrimonial tributário (Doc. n.º 11 junto ao PPA);

9. No dia 20 de janeiro de 2023, a Requerente vendeu a fração autónoma designada pela letra “D”, destinada a habitação, do prédio urbano afeto ao regime da propriedade horizontal registada em 03.01.2023, inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo provisório..., ainda sem valor patrimonial tributário (Doc. n.º 12 junto ao PPA);
10. Em 4 de janeiro de 2023, a Requerente procedeu à venda da fração autónoma designada pela letra “E”, destinada a habitação, do prédio urbano afeto ao regime da propriedade horizontal registada em 03.01.2023, inscrito sob o artigo provisório ... na matriz predial da freguesia de ... (que proveio do artigo ...), ainda sem valor patrimonial tributário (Doc. n.º 13 junto ao PPA);
11. Em 15 de março de 2023, a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IMT n.º ..., no valor de € 91 000,00, acrescida de juros compensatórios no montante de € 1 436,05€, num total de € 92 436,05 (artigo 13.º da resposta da Requerida);
12. A Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IMT identificada, de cujo projeto de indeferimento foi notificada para efeito do exercício do direito de audição, direito que exerceu em 31 de agosto de 2023 (Doc. n.º 1 junto ao PPA);
13. A reclamação graciosa, registada sob o n.º ...2023..., foi indeferida por despacho da Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ..., de 04.10.2023, notificado à Requerente por ofício da mesma data e Serviço de Finanças, expedido via CTT (Doc. n.º 1 junto ao PPA);
14. O recurso hierárquico n.º ...2023..., interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, mereceu despacho de indeferimento, proferido em 27.03.204 pelo Senhor Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, notificado à Requerente por ofício da Divisão de Justiça Tributária daquela unidade orgânica da AT, expedido em 04.04.2024 a coberto do registo dos CTT n.º RL ... PT (Doc. n.º 2 junto ao PPA);
15. O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no CAAD em 05.07.2024.

B. Factos não provados:

Não se provou a alegação da Requerente de que o Serviço de Finanças de Lisboa ... tivesse proferido decisão em que considerou que a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, suspendeu o prazo de caducidade da isenção a que se refere o artigo 7.º, do Código do IMT.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

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

O facto dado como não provado resultou do desconhecimento, por este Tribunal Arbitral, da existência de qualquer decisão do Serviço de Finanças de Lisboa ... em sentido contrário às decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentadas contra a liquidação impugnada, que a Requerente invoca sem apresentar o devido meio probatório.

III.2 DO DIREITO

Como causas de pedir na presente ação arbitral, vem a Requerente invocar diversos vícios da liquidação impugnada, emitida na sequência da sua notificação para o exercício do direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea a), da Lei Geral Tributária (LGT), bem como das decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico que a contestaram em fase administrativa, vícios, em seu entender, conducentes à respetiva anulabilidade dos atos cuja declaração de ilegalidade, e conseqüente anulação, peticiona (cfr. artigo 45.º, do PPA):

(i) A não caducidade da isenção a que se refere o artigo 7.º, do Código do IMT, por considerar não ter, à data da emissão da liquidação, decorrido o prazo de três anos de que dispunha para a revenda do prédio adquirido para esse fim, face à suspensão dos prazos de caducidade determinada pela Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março;

(ii) “*justo impedimento derivado do facto do atraso na revenda ser imputável ao não cumprimento de prazos pelo Estado português*”, máxime, pela Câmara Municipal de Lisboa;

(iii) “*violação do princípio da igualdade pelo facto da AT ter proferido decisões diferentes sobre a mesma questão: a suspensão do prazo de caducidade da isenção de IMT*” e,

(iv) “*falta de pronúncia*”.

A questão da suspensão do prazo de caducidade da isenção de IMT

A Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, que estabeleceu “*Medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença COVID-19*”, previa, no seu artigo 7.º - Prazos e diligências, a aplicação do “*regime das férias judiciais até à cessação da situação excepcional de prevenção, contenção, mitigação e tratamento da infeção epidemiológica por SARS-CoV-2 e da doença COVID-19*” (n.º 1), designadamente, aos “*Prazos administrativos e tributários que corram a favor de particulares*” (n.º 6, alínea c)), especificando o n.º 7 que “*Os prazos tributários a que se refere a alínea c) do número anterior dizem respeito apenas aos atos de interposição de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou outros procedimentos de idêntica natureza, bem como aos prazos para a prática de atos no âmbito dos mesmos procedimentos tributários.*”.

Tendo o legislador individualizado nos n.ºs 6, alínea c) e 7 do artigo 7.º, da Lei n.º 1-A/2020, os prazos tributários “*com as necessárias adaptações*”, não lhes é aplicável, sem mais, a “*suspensão dos prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os tipos de processos e procedimentos*” determinada pelo seu n.º 3.

Efetivamente, a isenção estabelecida pelo artigo 7.º, do Código do IMT, é um benefício fiscal dependente da não verificação de qualquer das condições resolutivas enunciadas no n.º 5 do artigo 11.º, do Código do IMT, na redação à data dos factos; verificada qualquer uma das

condições ali previstas (*que aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente ou que os mesmos não foram revendidos dentro do prazo de três anos ou o foram novamente para revenda*), deixa a respetiva aquisição de beneficiar, automaticamente, daquela isenção, sem necessidade de qualquer outro procedimento que não seja o da liquidação do imposto devido pela cessação do benefício, assim se repondo a “*tributação-regra*”. Refira-se que, ainda que se aplicasse a referida suspensão do prazo de 3 anos nos termos propostos pela Requerente – que não é o caso – aquele prazo estaria ultrapassado visto que a venda das frações só ocorreu em janeiro de 2023 em dezembro de 2022.

A questão do justo impedimento

Citando jurisprudência dos Tribunais Superiores, vem a Requerente invocar o justo impedimento na revenda do imóvel dentro do prazo de caducidade de três anos, previsto no artigo 11.º, n.º 5, do Código do IMT, por facto imputável à Câmara Municipal de Lisboa, dado o atraso na emissão da respetiva licença de utilização.

Sobre o conceito de justo impedimento na revenda de imóvel adquirido para esse fim, se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no Acórdão proferido em 06.03.2013, no processo 0104/13, nestes termos:

“I - Mesmo a admitir-se que, em abstrato, se possa configurar uma situação de “justo impedimento” relativamente ao prazo fixado para a caducidade da isenção de sisa prevista no n.º 3 do art. 11.º do CIMSISD [em que se previa a isenção de sisa para as aquisições de prédios para revenda, por pessoas singulares ou coletivas que exercessem a atividade de comprador de prédios revenda, isenção que caducava, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º, do CIMSISD, quando os prédios adquiridos para revenda não fossem revendidos dentro do prazo de três anos ou o fossem novamente para revenda] (não ao abrigo do art. 146.º do CPC [atual artigo 140.º], mas ao abrigo do princípio geral de direito que lhe está subjacente), a alegação suscetível de a integrar teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efetuar a venda, não bastando para esse efeito a alegação de dificuldades na venda ou na obtenção do preço pretendido.”

II - Fora das situações de “justo impedimento”, a caducidade da isenção dita em I opera independentemente das razões por que se não verificou a revenda dentro do prazo de três anos, razões a que o legislador não quis conferir relevância para esse efeito.”.

No caso dos autos, a invocação de justo impedimento é incompatível com a informação prestada por técnico da Câmara Municipal de Lisboa, segundo a qual *“Foi solicitada a emissão do alvará de utilização através do processo .../POL/2021, contudo o processo veio a ser indeferido, pelo facto do pedido não se encontrar bem instruído e existirem alterações que não se encontravam isentas de controlo prévio. (...) Foram legalizadas as obras efetuadas no decurso da obra, sendo emitido o alvará de obra n.º e-REG/ALED/2022/..., em 04/10/2022 (...)”.*

Ora, o facto de *“o pedido não se encontrar bem instruído”* e de, por esse motivo, apenas ter sido emitido o alvará de obra em 04.10.2022, já após o decurso dos três anos sobre a data da aquisição do imóvel, em 19.07.2019, não pode ser imputado à Câmara Municipal de Lisboa, mas sim à Requerente, dona da obra.

Da violação do princípio da participação e da falta de pronúncia

O princípio da participação dos sujeitos passivos na formação das decisões que lhes disserem respeito tem assento constitucional (cfr. o n.º 5 do artigo 267.º, da Constituição da República Portuguesa) e, em sua concretização, ao nível do procedimento tributário, nos artigos 45.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 60.º, da LGT.

Não tendo a liquidação impugnada sido emitida com base em declaração da Requerente, foi esta notificada para exercer o direito de audição antes de a mesma ser emitida (artigo 60.º, n.º 1, alínea a), da LGT), assim como foi notificada para exercer o direito de audição sobre os projetos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentados (artigo 60.º, n.º 1, alínea b), da LGT), dando a AT cumprimento ao princípio da participação.

O princípio da decisão, ínsito no artigo 56.º, da LGT, obriga a administração tributária a pronunciar-se, fundamentadamente, sobre todos os assuntos da sua competência apresentados

pelos titulares de um interesse legítimo, devendo a fundamentação dos atos tributários “*conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”, nos termos do n.º 2 do artigo 77.º, da LGT.

O facto de a Requerida, nas decisões dos procedimentos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, se não ter pronunciado sobre as questões da suspensão do prazo de caducidade da isenção e do justo impedimento, não conduz à anulação do ato tributário em causa, dado o regime da anulabilidade estabelecido pelo artigo 163.º, do Código do Procedimento Administrativo, no qual se dispõe:

Artigo 163.º - Atos anuláveis e regime da anulabilidade

(...)

5 - Não se produz o efeito anulatório quando:

a) O conteúdo do ato anulável não possa ser outro, por o ato ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível; (...).”

No caso concreto, tal como no caso decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão proferido em 07.06.2023, no processo n.º 0677/20.0BEPRT “*o ato praticado não podia ter outro conteúdo. Efetivamente, à Autoridade Tributária, verificada a caducidade da isenção, não restava outra decisão que não a de proceder à liquidação, atento o preceituado nos artigos 7.º, 11.º, n.º 5 e 19.º, n.º 2 do CIMT.*”.

Porque a liquidação de IMT ora impugnada, é um ato de conteúdo vinculado, não pode a falta de pronúncia sobre as questões da suspensão do prazo de caducidade da isenção e do justo impedimento conduzir à anulação pretendida.

Da violação do princípio da igualdade

O princípio da igualdade, enquanto princípio do procedimento tributário, ínsito no artigo 55.º, da LGT, assume nas relações administrativas a vertente de igualdade de tratamento, que

obriga a AT a tratar de forma idêntica os contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, mas que, no entanto, “*apenas exige que a administração tributária não leve a cabo uma atuação discriminatória e não que mantenha indefinidamente uma mesma interpretação das normas tributárias*”¹.

A Requerente, sobre quem impende o ónus da prova, não apresenta qualquer meio de prova que permita confirmar a sua alegação, nem requer a sua junção, caso o meio probatório se encontrasse na posse da Requerida (cfr. o artigo 74.º, n.ºs 1 e 2, da LGT), ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento do vício invocado. Ao que acresce que, tendo em consideração que a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, não suspende o prazo de caducidade da isenção de IMT, conforme decorre do já exposto, existindo tal decisão proferida por outro serviço de finanças, tal decisão é ilegal por erro sobre os pressupostos de direito. Ou seja, a existir tal decisão é uma decisão errada, motivo pelo qual não poderia perpetuar-se um erro na interpretação da lei sob pena de violação do princípio da legalidade e até do princípio da igualdade e da justiça para com outros contribuintes.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados *supra*, julgando totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, decide o Tribunal Arbitral manter a liquidação de IMT n.º ... na ordem jurídica, bem como as decisões referentes à respetiva reclamação graciosa e recurso hierárquico.

V. VALOR DO PROCESSO: A Requerente atribui ao processo o valor económico de € 91 000,00, equivalente ao valor do IMT liquidado; contudo, a liquidação integra a quantia de € 1 436,05 de juros compensatórios conjuntamente liquidados com o imposto (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), num total de € 92 436,05.

¹ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, 4.ª Edição 2012, págs. 447/448.

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 92 436,05 (noventa e dois mil, quatrocentos e trinta e seis euros e cinco cêntimos).

VII. CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de 2 754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), a cargo da Requerente.

Notifique-se.

11 de janeiro de 2025.

Os Árbitros,

Rui Duarte Morais

Mariana Vargas (Relatora)

João Taborda da Gama

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.