

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 735/2025-T**

**Tema: Ineficácia de venda de imóvel decretada judicialmente. Intempestividade de reclamação graciosa – arts. 38.º, n.º 1 e 70.º, n.ºs 1 e 4 da LGT**

## Sumário

- I. A ação arbitral é o meio próprio e o Tribunal Arbitral competente, em caso de indeferimento de reclamação graciosa com fundamento em intempestividade, desde que seja pedida a pronúncia sobre a legalidade do ato tributário.
- II. A anulabilidade é o regime-regra de invalidade dos atos tributários. O desvalor da nulidade é reservado para as situações excecionais em que a lei comine expressamente essa forma de invalidade.
- III. A ineficácia civil superveniente de um negócio de compra e venda declarada judicialmente, anos após a emissão dos atos de liquidação de impostos incidentes sobre a aquisição e a titularidade de um imóvel, não está compreendida nos factos geradores de nulidade administrativa previstos no artigo 161.º do CPA e não consubstancia a ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental.
- IV. Prevendo a lei (artigo 70.º do CPPT) a possibilidade de reclamar e impugnar as liquidações, em caso de documento ou sentença superveniente, no prazo geral de 120 dias a contar da sua obtenção ou do seu conhecimento, está salvaguardado o acesso ao direito e aos tribunais.
- V. Se o Contribuinte deixou passar o prazo legal para reagir contra os atos tributários, *sibi imputet*, verificando-se caso decidido e a exceção de inimpugnabilidade do ato

tributário.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 21 de outubro de 2025, Dra. Alexandra Coelho Martins (presidente), Prof.<sup>a</sup> Doutora Cristina Aragão Seia e Prof. Doutor Jónatas Machado, acordam no seguinte:

### II. RELATÓRIO

A..., S.A., adiante “Requerente”, com o número de matrícula e de pessoa coletiva..., e sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Porto, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A Requerente pretende a anulação de liquidações de Imposto do Selo, de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) e de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”), bem como dos respetivos juros compensatórios incidentes sobre o IMT, abrangendo os **anos de 2017 a 2021**, no valor global de € **67 069,28**, e, bem assim, a anulação das decisões administrativas de indeferimento das reclamações gratuitas deduzidas e a restituição à Requerente dos montantes pagos indevidamente.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 18 de agosto de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de

2.

seguida, notificado à AT.

Após nomeação dos árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 3 de outubro de 2025, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 21 de outubro de 2025.

Em 26 de novembro de 2025, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por exceção e por impugnação e, na mesma data, juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 12 de dezembro de 2025, a Requerente exerceu por escrito o contraditório sobre a matéria de exceção.

Por despacho deste Tribunal Arbitral, de 17 de dezembro de 2025, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT).

As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas, fixando-se o prazo para prolação da decisão arbitral até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para apresentação de alegações.

Requerente e Requerida apresentaram alegações em 5 e 13 de janeiro de 2026, respetivamente.

### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente não se conforma com a manutenção (não anulação) dos atos tributários de liquidação de IMT, juros compensatórios e Imposto do Selo relativos à aquisição de um imóvel pela Requerente em 30 de outubro de 2008, por considerar que, tendo a venda desse imóvel sido declarada nula por decisão judicial de 2021, transitada em julgado em 4 de maio de 2023, o negócio da sua aquisição foi destruído com efeitos retroativos e aquele bem não ingressou no seu património. Nestas circunstâncias, entende que a AT deve anular aquelas liquidações, uma vez que respeitam à compra do imóvel que foi invalidada pelo Tribunal, tal como as subseqüentes liquidações de AIMI referentes aos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021.

Por outro lado, discorda do indeferimento das reclamações graciosas deduzidas contra tais atos tributários com fundamento em extemporaneidade e defende que, em caso de nulidade, quer a impugnação (v. artigo 102.º, n.º 3 do CPPT), quer a reclamação podem ser deduzidas a todo o tempo. Mais refere ser a posição da AT incompreensível, uma vez que, já depois da notificação das decisões de indeferimento das reclamações graciosas, anulou o IMI dos anos 2011 a 2020.

Conclui que a posição da Requerida é de uma injustiça gritante e viola a tutela jurisdicional efetiva prevista no artigo 20.º, n.º 4 da Constituição, invocando, em fase de alegações, o prazo de três anos para revisão do ato tributário, previsto no artigo 78.º, n.º 4 da LGT, com fundamento em injustiça grave e notória.

#### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

A Requerida começa por suscitar as exceções de: (i) impropriedade do meio processual; (ii) incompetência material do Tribunal Arbitral e (iii) inimpugnabilidade dos atos tributários.

Alega neste âmbito que, ao rejeitar as reclamações graciosas por extemporaneidade, o mérito das liquidações controvertidas não foi apreciado, pelo que o indeferimento liminar daquelas constitui um ato administrativo (em matéria tributária) e não um ato tributário, não

sendo arbitrável, pois é desprovido de enquadramento no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT.

Daqui retira a impropriedade do meio processual, por entender ser a ação administrativa o meio processual adequado, conforme disposto no artigo 97.º, n.º 1, alínea p) do CPPT, e, ainda, a incompetência do tribunal, em virtude de envolver a apreciação de questões não referentes à apreciação da legalidade dos atos tributários.

Adicionalmente, considera inaplicável o regime de nulidade das liquidações, que distingue da nulidade do negócio de compra e venda na origem daquelas, pelo que defende serem intempestivas as reclamações graciosas deduzidas contra os atos tributários, por ultrapassagem do prazo de 120 dias legalmente previsto no artigo 70.º, n.ºs 1 e 2, para as situações de anulabilidade. A extemporaneidade das reclamações graciosas implica a inimpugnabilidade do ato tributário pela via contenciosa, no caso a ação arbitral.

Conclui que as exceções invocadas são dilatórias, obstam ao prosseguimento do processo e conduzem à absolvição da instância, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, 577.º e 278.º, todos ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Em relação ao mérito, preconiza que, nos termos do artigo 38.º, n.º 1 da LGT, a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes. Sustenta que, na situação concreta, a Requerente beneficiou dos efeitos do negócio de compra e venda do imóvel para constituir penhoras e hipotecas sobre o mesmo e a transmissão da propriedade do imóvel “*foi efetivamente concretizada*” e “*teve a posse do imóvel*”. Por essa razão, pugna pela validade das liquidações impugnadas.

Sobre a anulação administrativa das liquidações de IMI e de AIMI (estas apenas a partir do 2021) afirma que tal anulação foi ilegal, não se podendo dar continuidade a essa atuação em posteriores liquidações.

A Requerida conclui pela absolvição da instância por verificação das exceções dilatórias de incompetência do Tribunal Arbitral e da inidoneidade do meio, ou, caso assim não se entenda, pela procedência da exceção perentória de inimpugnabilidade do ato e subsequente caducidade do direito de ação e, subsidiariamente, pela improcedência do pedido, por não provado.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

Em sede de resposta, a Requerida invocou matéria de exceção que importa conhecer a título prévio, após a fixação dos factos relevantes, pois a sua procedência impede o prosseguimento dos autos.

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

#### **1. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

- A.** A A..., S.A., aqui Requerente, é uma sociedade comercial anónima que tem por objeto de atividade a “*compra e venda de imóveis, revenda dos bens adquiridos para esse fim, arrendamento de bens imobiliários, promoção imobiliária e investimentos imobiliários*” – cf. Documento 1 junto pela Requerente (certidão permanente do registo comercial).
- B.** No exercício da sua atividade comercial, a Requerente adquiriu à sociedade “B..., LDA.”, por escritura pública de compra e venda outorgada em 30 de outubro de

2008, pelo preço de € 800 000,00 (oitocentos mil euros) o prédio urbano (composto por terreno para construção, com tudo o que o compõe) inscrito na matriz sob o artigo ..., da extinta freguesia de ... (atual artigo ..., da União das freguesias de ..., ... e ...) e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º ... – cf. Documentos 2 e 6 juntos pela Requerente (escritura de compra e venda e descrição do registo predial).

- C. A Requerente pagou o preço do imóvel mediante a entrega de três cheques – cf. Documentos 3 a 5 juntos pela Requerente (cópia dos cheques).
- D. Por esta operação de compra e venda de imóvel, foi liquidado à Requerente, em 2008, Imposto do Selo de € 25,00 (verba 15.1 da TGIS) e de € 6 400,00 (verba 1 TGIS). Em relação ao IMT, à data foi aplicada a isenção pela aquisição de prédios para revenda, prevista no artigo 7.º do Código do IMT – cf. Documento 2 junto pela Requerente (escritura de compra e venda) e provado por acordo.
- E. Posteriormente, em 2012, não tendo ocorrido a condição de revenda do imóvel, foi liquidado o IMT relativo à transmissão do imóvel à Requerente, no valor de € 48 000,00, acrescido de juros compensatórios de € 378,74, pelo atraso na respetiva liquidação (liquidação de IMT n.º 2012/...) – cf. Documento 8 junto pela Requerente.
- F. Em relação ao imóvel em causa, foi liquidado IMI à Requerente até ao ano 2023 e, bem assim, AIMI, a partir de 2017 até 2024. As liquidações de IMI foram, entretanto, totalmente anuladas administrativamente (por revisão oficiosa). As liquidações de AIMI referentes a 2022, 2023 e 2024 foram anuladas, mantendo-se as anteriores no valor remanescente global de € 12 265,54 (liquidações de AIMI n.ºs ..., de 2017; ..., de 2018;..., de 2019; e ..., de 2020 – Cf. Documentos 16, 17 e 19 juntos pela Requerente.
- G. No ano 2008, antes da sua venda à Requerente, o referido imóvel tinha sido objeto de diversas transmissões sucessivas nas seguintes datas:
  - a) 21 de fevereiro de 2008;
  - b) 6 de maio de 2008;
  - c) 30 de outubro de 2008,

---

– Cf. Documentos 2, 9, 10 e 11 juntos pela Requerente (cópia das escrituras de compra e venda e de venda a retro).

- H.** Quer a aquisição do imóvel pela Requerente, quer as precedentes operações identificadas no ponto anterior foram invalidadas por sentença do Tribunal Judicial da Comarca do Porto – Juízo Central Cível do Porto – Juiz 3, proferida a 28 de julho de 2021, na ação declarativa de condenação, processo ordinário, sob o n.º .../09...TVPRT, que declarou a ineficácia dos negócios de compra e venda celebrados e determinou o cancelamento de todos os registos relativos ao imóvel efetuados a favor dos adquirentes – cf. Documentos 12 a 15 juntos pela Requerente (escritura de habilitação e sentença).
- I.** Esta sentença transitou em julgado em 4 de maio de 2023, tendo a Requerente sido notificada do trânsito em 19 de abril de 2024 – cf. Documentos 12 a 15 juntos pela Requerente (escritura de habilitação e sentença).
- J.** O Tribunal decidiu que aqueles negócios eram enquadráveis como venda de coisa alheia nos termos do artigo 892.º do Código Civil, sendo ineficazes em relação ao verdadeiro proprietário da coisa, neste caso a herança indivisa (e nula nas relações entre o vendedor e o comprador de coisa alheia). Isto por se verificar que a inicial vendedora da primeira das vendas sucessivas (C...) se intitulou única e legítima herdeira da anterior proprietária, quando, na realidade, esta última havia outorgado testamento em que instituía os seus netos como herdeiros de dois quintos indivisos da sua quota disponível, os quais desconheciam as vendas, incluindo à Requerente, e, após conhecimento, manifestaram a sua discordância intentando a ação judicial – cf. Documentos 12 a 15 juntos pela Requerente (escritura de habilitação e sentença).
- K.** Na sequência da invalidação da transmissão do imóvel à Requerente, por decisão judicial transitada, esta apresentou, em 27 de dezembro de 2024, reclamações gratuitas do Imposto do Selo e do IMT liquidados pela aquisição do imóvel e, ainda, relativamente ao AIMI. Estas reclamações foram autuadas sob os n.ºs ...2024... [Imposto de selo]; ...2024... [IMT], ...2024... [AIMI de

2020], ...2024... [AIMI de 2019], ...2024... [AIMI de 2018]; ...2025... [AIMI de 2017] – cf. Documento 17 junto pela Requerente (reclamações graciosas).

- L.** A Requerente também apresentou reclamação graciosa das liquidações de IMI, tendo estas, como atrás referido, sido anuladas administrativamente pela AT – cf. Documento 16 junto pela Requerente (revisão oficiosa do IMI).
- M.** As reclamações graciosas de Imposto do Selo e de IMT foram rejeitadas, após exercício do direito de audição, com fundamento em intempestividade, por despachos de indeferimento datados de 15 de maio de 2025 (notificação por via postal – ofícios datados de 20 de maio de 2025). As reclamações de AIMI também foram indeferidas por intempestividade, após exercício do direito de audição, com despachos de indeferimento datados de 6 de junho de 2025 (notificação por via postal – ofícios datados de 12 de junho de 2025) – cf. Documento 18 junto pela Requerente (notificações do indeferimento das reclamações graciosas).
- N.** Refere a AT, para suportar o indeferimento, que as reclamações graciosas foram apresentadas além do prazo de 120 dias, contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário (artigo 70.º, n.º 1 do CPPT) e são, por isso, extemporâneas. Mais indica que, em sede de direito de audição, a Requerente invocou o artigo 70.º, n.º 4 do CPPT, existindo a possibilidade de aquele prazo apenas iniciar o seu curso a partir do momento em que o contribuinte obtém um documento superveniente ou conhece determinado facto. Porém, a Requerente não conseguiu demonstrar quando é que foi possível “*obter um documento superveniente ou conhecer determinado facto*”. E, sem prejuízo do mencionado anteriormente, obteve do Tribunal Judicial da Comarca do Porto a informação, em 9 de maio de 2025, de que “*o acórdão proferido nos autos do processo n.º .../09... TVPRT transitou em julgado em 04 de Maio de 2023, sendo que o mandatário da sociedade A... S.A. – NIF ... foi notificado do mesmo em 19/04/2023.*”. Assim, a Requerida conclui que o prazo de 120 dias, após a notificação da Requerente pelo Tribunal [em 19/04/2023], foi largamente ultrapassado, uma vez que as reclamações foram apresentadas em 27/12/2024 – cf. Documento 18 junto pela Requerente (notificações do indeferimento das reclamações graciosas).

- O. Em discordância das liquidações de Imposto do Selo, de IMT (incluindo juros compensatórios) e de AIMI acima identificadas e da decisão de indeferimento das reclamações gratuitas que as tiveram por objeto, a Requerente apresentou no CAAD, em 14 de agosto de 2025, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

## **3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se essencialmente na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes, conforme *supra* referenciado em relação a cada facto julgado assente. Acresce sublinhar que é consensual o entendimento de ambas as Partes quanto à matéria de facto, respeitando o dissídio a matéria de direito.

Não se deram como provadas (nem não provadas) as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

## V. DAS EXCEÇÕES SUSCITADAS

### 1. SOBRE A (IN)COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

A competência dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a sua apreciação a título prévio [v. artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT].

De acordo com a Requerida, as decisões de indeferimento, com fundamento em extemporaneidade, das reclamações gratuitas apresentadas contra as liquidações de Imposto do Selo, IMT e AIMI implicam que não foi apreciado o mérito dessas liquidações, consubstanciando tais decisões atos administrativos e não atos tributários. De onde retira as seguintes conclusões:

- (a) O meio processual adequado para contestar aquelas decisões de indeferimento é a ação administrativa, ao abrigo do disposto no artigo 97.º, n.º 1, alínea p) do CPPT [v. ainda artigos 50.º e 58.º do CPTA], com a conseqüente insindicabilidade por via da ação arbitral, dada a impropriedade do meio processual;
- (b) A incompetência material do tribunal arbitral, por falta de enquadramento no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que abrange somente a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

Como nota introdutória, assinala-se que a qualificação das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas como atos administrativos (em matéria tributária, naturalmente) não produz o efeito que a Requerida lhes pretende atribuir. A Requerida incorre, desde logo, num erro de classificação e conceptual, pois as decisões proferidas em segundo ou terceiro grau não são atos tributários, independentemente de se pronunciarem sobre a legalidade destes ou, tão-

só, sobre questões prévias que impeçam a sua apreciação. Estamos, em qualquer das hipóteses, perante atos administrativos em matéria tributária.

Na verdade, se as decisões dessas reclamações apreciassem o seu mérito, nomeadamente por não se verificar a sua intempestividade, ainda assim essas decisões (atos de segundo grau) continuariam a configurar atos administrativos e não atos tributários.

O facto de serem atos administrativos (reitera-se, em matéria tributária) não impede a arbitrabilidade das liquidações subjacentes, pois, como a própria Requerida reconhece, pelo menos quando apreciem a legalidade das liquidações de impostos, permitem o enquadramento na forma de processo da impugnação judicial e, igualmente, da sua sucedânea ação arbitral. Acresce que, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo a seguir referenciada, que este Tribunal Arbitral segue, também assim será se as decisões de segundo (e terceiro) grau não apreciarem a legalidade das liquidações com fundamento na verificação de questões prévias, desde que o pedido do Contribuinte/Reclamante/Requerente seja de anulação, por ilegalidade, dessas liquidações, subsumível no artigo 97.º, n.º 1, alínea a) [e não na alínea c)] do CPPT.

O âmbito de competência dos tribunais arbitrais é delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT e pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, compreendendo exclusivamente a apreciação das pretensões relacionadas com a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte, de pagamento por conta, de atos de fixação da matéria tributável que não deem origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Este recorte da jurisdição arbitral em razão da matéria corresponde, de um modo geral, às pretensões que são sindicáveis nos Tribunais Tributários por via da impugnação judicial, conforme resulta do disposto no artigo 97.º, n.º 1 do CPPT.

Que a ação arbitral foi conformada pelo legislador como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, ressalta, de igual modo, do disposto no artigo 124.º, n.º 2

---

da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que consagrou a autorização legislativa ao Governo para introdução da arbitragem tributária, segundo o qual “*O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial [...]*”.

Paralelamente, a Requerida vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida pelo artigo 2.º do RJAT, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, previsão não pode deixar de abranger o Imposto do Selo, o IMT e o AIMI.

Sendo a pretensão deduzida na presente ação a anulação de atos de tributários [atos de liquidação de Imposto do Selo, IMT e AIMI] por (i)legalidade, não subsistem dúvidas, quanto a este ponto, de que estamos perante tarefa que cabe a este Tribunal Arbitral em conformidade com o citado artigo 2.º do RJAT.

Compulsa-se a este respeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que, com clareza, declara ser indiferente que a reação contenciosa contra os atos tributários tenha sido precedida de prévia pronúncia administrativa sobre os mesmos, e o teor – formal ou material – da decisão dos atos administrativos que sobre aqueles [atos tributários] tenha recaído. Desde que seja pedida pronúncia jurisdicional sobre a (i)legalidade do ato de liquidação, está em causa a apreciação dessa mesma ilegalidade, qualquer que seja a razão ou o vício que conduziram à rejeição ou indeferimento administrativo dessa pretensão, pelo que estamos no domínio do meio processual da impugnação judicial e não, portanto, da ação administrativa – v. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de janeiro de 2021, processo n.º 0129/18.9BEAVR e de 18 de novembro de 2020, processo n.º 0608/13.4BEALM 0245/18, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo (Norte), de 27 de janeiro de 2021, processo n.º 00175/21.5BECBR.

Neste âmbito, transcreve-se o ilustrativo excerto do Acórdão de 13 de janeiro de 2021, proferido no processo n.º 0129/18.9BEAVR:

*“A impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99.º do CPPT - independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação). Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que aprecie a legalidade da liquidação e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial, ainda que esse conhecimento tenha de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa. Daí que se tenha vindo a afirmar que nestas situações, em que o meio gracioso precede o contencioso, a impugnação judicial tem um objeto imediato (a decisão administrativa) e um mediato (a legalidade da liquidação).*

[...]

*Importa dizer que sobre esta matéria a posição deste Tribunal tem também sido uniforme no sentido de adotar, na interpretação do pedido formulado, um critério flexível com vista a alcançar uma justiça efetiva e não meramente formal, pois só assim é garantida uma tutela jurisdicional efetiva.”*

Deste modo, conclui-se que, estando em causa a ilegalidade, e conseqüente anulação, de atos de liquidação de impostos a forma processual adequada para a sua apreciação jurisdicional é a impugnação judicial, ao abrigo do artigo 97.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, e também a ação arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de março.

O facto de a AT ter considerado intempestivas as reclamações graciosas não compromete esta conclusão, ainda que, como declarado pelo Supremo Tribunal Administrativo,

o seu conhecimento haja de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa (vícios que não respeitam ao ato de liquidação propriamente dito).

Em síntese, tendo em conta que:

- (a) A ação arbitral foi conformada pelo legislador como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, como ressalta dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e do artigo 124.º, n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que consagrou uma autorização legislativa ao Governo para a introdução da arbitragem tributária;
- (b) A Requerida se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida pelo artigo 2.º do RJAT, nos termos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, previsão que abrange o Imposto do Selo, o IMT e o AIMI; e que
- (c) O objeto da ação é a apreciação da legalidade de atos de liquidação de Imposto do Selo, IMT e AIMI,

estamos perante tarefa que cabe a este Tribunal Arbitral, pelo que improcede a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida, posição também reiterada em múltiplas decisões arbitrais.

## **2. SOBRE A IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL**

Em linha com o que antecede, considerando o pedido da Requerente de anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo, IMT e AIMI (além da anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que os manteve), estamos, como já referido, no domínio do meio processual da impugnação judicial e, portanto, por identidade de razões, da ação arbitral, cujo objeto também é a apreciação da legalidade do ato tributário, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e que foi criada como meio jurisdicional

alternativo àquela. Nestes termos, a ação arbitral é o meio próprio e adequado, a par com a impugnação judicial, para conhecer esse pedido anulatório, podendo o contribuinte escolher qualquer das duas alternativas. Assim, improcede a exceção de impropriedade do meio arguida pela Requerida.

### **3. DA (IN)TEMPESTIVIDADE DAS RECLAMAÇÕES GRACIOSAS E CONSEQUENTE INIMPUGNABILIDADE DOS ATOS TRIBUTÁRIOS: CASO DECIDIDO**

Resulta da prova produzida nos autos que, em 19 de abril de 2024, a Requerente foi notificada do trânsito em julgado da sentença da ação cível que declarou a ineficácia dos negócios de transmissão sucessiva do imóvel, por estarmos perante a venda de coisa alheia, nos termos do artigo 892.º do Código Civil, e determinou o cancelamento dos registos relativos ao mesmo efetuados pelos (também sucessivos) adquirentes, abrangendo a Requerente que foi o último elo da cadeia de operações de compra e venda invalidadas pelo Tribunal Judicial.

O desfecho da ação cível implicou a “reversão”, com efeitos retroativos, da transmissão do imóvel em causa à Requerente, transmissão essa que tinha sido o fundamento e razão de ser das liquidações de Imposto do Selo, IMT e AIMI controvertidas, que incidiram sobre a própria operação de compra e venda [Imposto do Selo e IMT] e sobre a qualidade de proprietário que dela adveio para a Requerente [AIMI].

Importa reforçar que é precisamente essa cessação de produção de efeitos do negócio de aquisição do imóvel pela Requerente a causa do entendimento, por esta preconizado, de invalidade das liquidações. Isto porque argumenta, como bem se compreende, que, se a compra e venda não se concretizou, então, os impostos que a têm como pressuposto, também não deviam ser cobrados. No entanto, salienta-se que a Requerente não considera que, ao tempo em que foram emitidas, as liquidações enfermassem de ilegalidade. Esta ilegalidade é invocada somente na sequência e como efeito de um facto superveniente: a sentença judicial com pronúncia declarativa da ineficácia da aquisição do imóvel na esfera da Requerente.

Foi com este fundamento surgido em superveniência às liquidações que a Requerente submeteu as reclamações graciosas contra a manutenção dos atos de liquidação referidos, cujo prazo-limite está determinado no artigo 70.º do CPPT, que, nos seus n.ºs 1 e 4, dispõe o seguinte:

*“Artigo 70.º*

*1 - A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º*

*[...]*

*4 - Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar no prazo previsto no n.º 1, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.”*

Tendo em conta que as reclamações graciosas em apreço foram apresentadas pela Requerente em 27 de dezembro de 2024 e que esta tinha sido notificada do trânsito da sentença que está na sua origem em 19 de abril de 2024, conclui-se que o prazo de legal de 120 dias para a respetiva submissão estava há muito esgotado, pois o dia do seu termo (*dies a quem*) ocorreu em 17 de agosto de 2024. Tem, assim, razão a Requerida ao considerar extemporâneas as referidas reclamações graciosas, com a consequente inimpugnabilidade das liquidações. Esta conceção assenta no regime geral da (mera) anulabilidade dos atos tributários (sub-espécie da categoria de ato administrativo) e na existência de um prazo (de caducidade) para a respetiva impugnação administrativa ou contenciosa, sob pena de se produzir a consolidação do ato, que passa a ser insindicável, verificando-se o denominado “caso decidido”. Como declara o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de março de 2019, no processo n.º 2647/14.9BELSB, com o chamado caso decidido administrativo há, em bom rigor, uma situação jurídica consolidada pelo facto de o ato que lhe deu origem se ter tornado inimpugnável. Estamos no âmbito da inimpugnabilidade.

Numa tentativa de obstar à formação de caso decidido, a Requerente vem contrapor a aplicação do regime da nulidade das liquidações, invalidade mais grave que, a verificar-se, permitiria a invocação e sindicabilidade a todo o tempo, como preceitua o artigo 102.º, n.º 3 do CPPT, em consonância com o artigo 162.º, n.º 2 do CPA. A ser assim, não haveria prazo-limite para a submissão das reclamações gratuitas.

Porém, não tem razão.

O regime de anulabilidade constitui a regra geral do direito público (v. artigo 163.º do CPA). A nulidade, de maior desvalor invalidante, encontra-se prevista como disciplina de exceção apenas em relação os atos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade (v. artigo 161.º, n.º 1 do CPA), como sucede com os atos tributários que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, circunstância desprovida de aplicação na situação em análise – v. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de maio de 2014, processo n.º 01644/13, e de 6 de junho de 2012, processo n.º 611/12.

A causa de pedir desta ação arbitral – a ineficácia judicialmente declarada do negócio jurídico de compra e venda de um imóvel realizado pela Requerente, na qualidade de adquirente – não está compreendida nos factos geradores de nulidade administrativa contidos na lei (v. artigo 161.º do CPA). Por outro lado, a nulidade civil dos negócios jurídicos não produz como efeito a nulidade dos atos tributários (como afirma a Requerida, a nulidade do negócio de compra e venda do imóvel é distinta da nulidade das liquidações), nem preenche o pressuposto referido no artigo 102.º, n.º 3 do CPPT, porquanto este se refere à nulidade dos atos tributários, como fundamento da impugnação, e não à nulidade dos negócios civis realizados sujeitos à tributação.

Impõe-se, desta forma, a conclusão de que os atos tributários sob escrutínio são anuláveis, com plena aplicação do disposto no artigo 70.º do CPPT e do limite de prazo de 120 dias nele previsto, e a conseqüente intempestividade das reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente.

Uma vez que expirou o prazo para a impugnação administrativa dos atos tributários vertentes e, de igual forma, o prazo para a sua impugnação contenciosa, seja por via da impugnação judicial (no prazo de três meses, conforme consta do artigo 102.º do CPPT), ou da ação arbitral (no prazo de 90 dias, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.º 1 do RJAT) estes atos de liquidação tornaram-se inatacáveis e consolidaram-se produzindo os seus efeitos típicos, independentemente de alguma ilegalidade de que padeçam. Pelo que se verifica, em reflexo da intempestividade das reclamações graciosas, a inimpugnabilidade dos atos tributários, que se consolidaram, manifestada pelas expressões “caso decidido” ou “caso resolvido” (v. artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do CPTA, aplicável ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT).

Neste sentido, a respeito da impugnação judicial, em que se coloca questão idêntica, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 14 de outubro de 2020, processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, afirma o seguinte:

*“Se a reclamação graciosa é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica. Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13).”*

Regime que é reconhecido como não desconforme ao parâmetro da Constituição pela jurisprudência do Tribunal Constitucional, existindo inclusivamente uma corrente, com expressão em diversos Acórdãos, que equipara o caso resolvido ao caso julgado, para o efeito de excluir a possibilidade de as correspondentes situações serem afetadas pela declaração de inconstitucionalidade da norma à sombra da qual foram criadas (v. artigo 282.º, n.º 3, da Constituição – a título ilustrativo, v. os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 187/2003 e 786/96).

Por outro lado, também não se acolhe que esta posição viole o direito a uma decisão jurisdicional em prazo razoável e mediante processo equitativo, conforme previsto no artigo 20.º, n.º 4 da Constituição, que consagra o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Ainda que o juiz deva privilegiar a prevalência das decisões de mérito sobre as meras decisões de forma, orientada ao princípio processual *pro actione* e “*tudo fazer para dirimir/eliminar os litígios que são submetidos ao seu julgamento, nomeadamente interpretando os normativos que consagram os direitos das partes e a validade dos seus atos formais, sempre no sentido do alargamento e proteção desses direitos e nunca da sua restrição, a verdade é que o mesmo não pode desrespeitar, para o efeito, as normas legais vigentes*”<sup>1</sup>. Desta forma, não pode este Tribunal ignorar as normas legais que consagram prazos de caducidade e que desempenham uma função importante na perspetiva da segurança jurídica.

Nem a Requerente explicitou, ou desenvolveu as razões que justificam um juízo de inconstitucionalidade, limitando-se a uma mera enunciação do princípio e do artigo da Constituição. A suscitação processualmente adequada da questão implicaria a precisa delimitação do seu objeto, mediante a especificação da norma, segmento normativo ou a dimensão normativa que se entende ser inconstitucional (Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 450/06, 21/06, 578/07, 131/08) e a indicação das razões pelas quais se considera verificada a violação de normas ou princípios constitucionais (Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 645/06, 708/06, 630/08), não bastando uma referência genérica a essas normas ou princípios ou a imputação da inconstitucionalidade aos próprios atos jurídicos impugnados. Adicionalmente, a questão de constitucionalidade deve ter incidido sobre normas jurídicas que hajam sido a *ratio decidendi* da decisão posta em crise.

Tendo-se limitado a Requerente a imputar os vícios de inconstitucionalidade, sem um mínimo desenvolvimento quanto às razões que justificam um juízo de inconstitucionalidade, não há que tomar conhecimento de qualquer dessas questões (v. artigo 72.º, n.º 2 da LTC e argumentação da decisão do processo arbitral n.º 14/2021-T).

---

<sup>1</sup> V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de maio de 2024, no processo n.º 91/07.3BESNT.

Nem colhe, de igual modo, a invocação pela Requerente de uma “injustiça gritante”. Simplesmente, a Requerente deixou passar o prazo para deduzir as reclamações gratuitas, circunstância que lhe é imputável. O estabelecimento de prazos (razoáveis) para o exercício de direitos – substantivos e adjetivos – constitui um pilar do sistema jurídico e emanação do princípio da segurança jurídica e do Estado de Direito (v. artigo 2.º da Constituição), condição essencial à estabilidade e consolidação das relações jurídicas pelo decurso do tempo.

Acresce sublinhar, como salienta a jurisprudência, que o princípio da justiça (v. artigos 266.º, n.º 2 da Constituição e 5.º e 55.º da LGT, tem um “*campo de aplicação residual face a outros princípios norteadores da atuação das entidades administrativas, demandando uma apreciação casuística, devendo, por conseguinte, ser convocado para reparar a ilegalidade apenas quando estejamos perante uma solução normativa absolutamente inaceitável que colida com valores estruturantes do ordenamento jurídico, o que, face a todo o expandido anteriormente, não sucede no caso vertente.*” (v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de maio de 2024, no processo n.º 91/07.3BESNT).

Por fim, em fase de alegações a Requerente apresenta, *ex novo*, o argumento da aplicabilidade do prazo alargado de três anos previsto no artigo 78.º, n.º 4 da LGT, para a revisão pelos serviços da AT dos atos tributários com fundamento em injustiça grave ou notória. Contudo, além de estarmos perante um argumento novo, com a consequente preclusão da possibilidade da sua arguição, sempre se diria que a situação da Requerente nem sequer é enquadrável nesse prazo de três anos, quer pelo não preenchimento do pressuposto de injustiça grave e notória, quer pela ultrapassagem desse prazo, uma vez que a contagem do mesmo se inicia com a emissão do ato tributário, *i.e.*, das liquidações, o qual estava, *in casu*, manifestamente ultrapassado<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Isto, no pressuposto da admissibilidade da convalidação das reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente em pedidos de revisão oficiosa.

À face de tudo o que foi exposto, conclui este Tribunal Arbitral pela procedência da exceção de inimpugnabilidade dos atos tributários invocada pela Requerida, a qual põe termo ao processo e impede a apreciação, por este Tribunal, de qualquer outra questão sobre a (i)legalidade daqueles, porquanto coberta pelo caso decidido e a jusante deste (v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de maio de 2024, no processo n.º 91/07.3BESNT), com a consequente manutenção na ordem jurídica dos atos tributários objeto desta ação arbitral e da decisão de indeferimento das reclamações gratuitas que visavam a sua invalidação.

À luz do disposto no artigo 89.º, n.ºs 1, 2 e 4, alínea i) do CPTA, é de configurar a exceção de inimpugnabilidade do ato tributário como uma *exceção dilatória*, por ser assim qualificada pela lei, independentemente da posição doutrinária que sobre a questão se assuma. No entanto, trata-se de uma exceção dilatória insuprível, sendo certo que não admite a renovação da instância (v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de março de 2019, processo n.º 0215/17.2BEPRT 086/18), pelo que o seu efeito é equivalente à invocação de uma exceção perentória (impede, modifica ou extingue o efeito jurídico dos factos articulados pela Requerente) e à absolvição do pedido (v. artigos 89.º do CPTA e 576.º do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1 do RJAT).

\* \* \*

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil, nomeadamente no que se refere à análise do disposto no artigo 38.º, n.º 1 da LGT invocado pela Requerida (artigo 608.º do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

## **VI. DECISÃO**

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação totalmente improcedente, por verificação de caso decidido, com as legais consequências.

## VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **67 069,28** (sessenta e sete mil e sessenta e nove euros e vinte e oito cêntimos), que corresponde à importância dos impostos liquidados [IMT, AIMI e Imposto do Selo] e juros compensatórios cuja anulação a Requerente pretende, não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## VIII. TAXA DE ARBITRAGEM

Custas no montante de € **2 448,00** (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a suportar pela Requerente em razão do decaimento integral, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de março de 2026

Os árbitros,

Dra. Alexandra Coelho Martins, relatora

Prof.<sup>a</sup> Doutora Cristina Aragão Seia

Prof. Doutor Jónatas Machado