

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 553/2025-T

**Tema:** IMT — Aquisição para revenda — Caducidade da isenção.

**SUMÁRIO:** I — A caducidade da isenção de IMT na aquisição de prédios para revenda só não ocorrerá naqueles casos de impossibilidade objetiva ou jurídica de alienação do imóvel cuja aquisição beneficiou de isenção: não basta, desse modo, a ocorrência de dificuldades de mercado ou, mesmo, de vicissitudes de natureza administrativa ou jurídica que dificultem anormalmente a venda do imóvel ao preço ou nas condições pretendidas.

II — Os procedimentos tributários de segundo grau não são meios procedimentais normalmente dirigidos a facultar o exercício do direito de participação procedural (i.e., a assegurar o contraditório prévio à formação de decisões tributárias ainda a proferir); são, pelo contrário, meios de impugnação administrativa, cujo escopo é precisamente o de impugnar, com fundamento em ilegalidade, decisões já proferidas visando obter a sua revogação (*rectius*, anulação administrativa) — porém, se, no decurso da tramitação destes procedimentos de segundo grau, se verificar que as carências participatórias ocorridas a montante foram colmatadas pela oportunidade concedida de participar durante a tramitação do meio impugnatório administrativo, pode afirmar-se que por essa via se convalida e se sana o vício verificado durante o procedimento tributário de primeiro grau.

## DECISÃO ARBITRAL

### — I — (RELATÓRIO)

A..., LDA., contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., em Paredes (doravante “a requerente”), veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”), peticionando a declaração da ilegalidade e anulação do ato de liquidação de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) relativo ao ano de 2018, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o referido ato tributário.

Para tanto alegou, em síntese, que foi alvo de uma notificação de liquidação de IMT por perda do benefício fiscal de prédio para revenda no valor de EUR 47.196,50; que no procedimento tributário que antecedeu a emissão da liquidação aqui em causa foi preterida a formalidade essencial correspondente ao exercício do direito de audiência prévia; que, em todo o caso, a requerente não procedeu à revenda do imóvel no prazo legal, não porque não quisesse, mas porque a isso estava legalmente impedida, na medida em que o imóvel em questão foi por si adquirido à sociedade “B..., Lda.” (NIPC...) em 09-12-2013, mas logo em 2015 o Administrador de Insolvência da vendedora B... declarou a resolução a favor da massa insolvente, apreendendo o imóvel, circunstância que motivou que a requerente impugnasse a dita resolução mediante ação que correu termos sob o nº .../15...T8AVR-H, no Juízo de Comércio de Aveiro, vindo a ser proferida sentença a dar sem efeito a resolução em 26-12-2018; que em 2020 a massa insolvente da B... intentou nova ação contra a requerente alegando que esta integrou área de um prédio confinante; que a requerente, sabendo que o PDM competente iria ser alterado e assim permitir a construção no local onde se situa o imóvel composto por armazéns, resolveu adquirir o imóvel, mesmo não ignorando que este não possuía licença de utilização pelo que, estando impossibilitada de proceder ao registo predial a seu favor, está a requerente justamente impedida de revender o imóvel e assim não perder o benefício de isenção de IMT; que, na verdade, a aquisição a favor da requerente não se consolidou no ordenamento jurídico pois foi feita a aquisição sem licença de utilização, assim, o imóvel não está registado a seu favor; que todas estas circunstâncias funcionam como impedimento absoluto dirimente para proceder à revenda do prédio em causa nesta arbitragem; finalmente, que se verifica assim uma situação de justo impedimento que deverá acarretar a anulação da Liquidação Impugnada.

Concluiu peticionando a declaração da ilegalidade e anulação parcial da Liquidação Impugnada, bem como da decisão que indeferiu a reclamação graciosa deduzida contra tal ato tributário.

Juntou documentos e procuraçao forense, declarando não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuiu à causa o valor de EUR 47.196,50 e procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

\*

2.

Constituído o Tribunal Arbitral Singular, nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi determinada a notificação da administração tributária requerida para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Depois de devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta, na qual se defendeu por impugnação. Sustentou a requerida, em síntese, que não se verifica o vício de preterição do direito de audiência prévia uma vez que, nos termos do art. 34.º, n.º 1 do CIMT, no caso de ficar sem efeito a isenção, deviam os sujeitos passivos solicitar, no prazo de 30 dias, a respetiva liquidação e que, no caso dos autos, o prédio adquirido para revenda não foi revendido dentro do prazo de três anos, pelo que, competiria à requerente solicitar a respetiva liquidação dentro do prazo de 30 dias após a caducidade da isenção, caso em que a liquidação é efetuada oficiosamente pelos serviços de finanças; que, assim sendo, quando a requerente optou por não apresentar o pedido de liquidação do imposto no prazo legal, a competência da liquidação foi devolvida à AT, nos termos do art. 19.º, n.º 2, do CIMT já que, em rigor, a lei atribui ao sujeito passivo a competência para a autoliquidação e, excepcionalmente, para evitar a inexistência de liquidação a lei prevê, a existência de um mecanismo de hetero-liquidação, conhecido por liquidação oficiosa; que a possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do ato exige sempre um exame casuístico, de análise das concretas circunstâncias do caso e apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário, através do direito de audição, for inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão final, não se vislumbrando a mínima possibilidade de a audição poder ter influência sobre o conteúdo da decisão, como acontece nos casos de atividade administrativa vinculada ou quando a situação legal for evidente, ou seja, quando se comprove, inequivocamente, que apesar do vício formal a decisão não poderia ser outra, sendo que, *in casu*, se pode afirmar, sem margem para dúvidas, que a eventual participação da requerente antes do ato tributário de liquidação impugnado nesta arbitragem não teria a mínima probabilidade de influenciar a decisão final; que a requerente não foi confrontada com um facto ou acontecimento imprevisível ou inesperado e bem sabia dos riscos que corria, conformando-se com os mesmos, podendo desta forma afirmar-se ter agido com negligência; que, assim, a factualidade alegada pela requerente refere-se, não a uma qualquer circunstância subjetiva ou objetiva que tenha obstado à venda, o que constituiria

um verdadeiro impedimento, mas antes à falta de culpa por não ter procedido à venda dentro do período de três anos após a compra.

Concluiu pela improcedência do pedido e sua consequente absolvição. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses e um processo administrativo.

\*

Realizou-se em 12-11-2025 a reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT no decurso da qual foi prestado o depoimento da testemunha arrolada pela requerente, e bem assim foi admitida a prestação de declarações de parte pelo seu legal representante. No termo da reunião foram as partes notificadas para, querendo, procederem à apresentação de alegações escritas, tendo ambas procedido à sua apresentação, mantendo no essencial as posições que já haviam sustentado nos respetivos articulados, tendo ainda a requerente procedido à junção do comprovativo de pagamento do remanescente da taxa de arbitragem.

## — II — (SANEAMENTO)

Nos termos do art. 13.º do CPTA, aplicável à arbitragem tributária por via do art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o conhecimento da competência precede o de todas as demais matérias. Porém, uma vez que, por um lado, o âmbito de atuação da jurisdição arbitral tributária está limitado em razão do valor da causa (art. 3.º, n.º 1, da Port. n.º 112-A/2001) e, por outro lado, a competência funcional das formações, singulares ou colegiais, de julgamento está igualmente dependente do concreto valor fixado para cada arbitragem (art. 5.º, n.ºs 2 e 3, do RJAT), ter-se-á, primeiramente, de proceder à determinação do valor da causa que funciona assim como uma condição prévia à cognição da competência.

Ora, nos termos do art. 97.º-A do CPPT, quando se impugne ato de liquidação o valor atendível, para efeitos de custas, será o da importância cuja anulação se pretende. Tendo presente que a requerente peticiona a invalidação de um ato tributário que liquidou um valor total de imposto e juros compensatórios no montante de EUR 47.196,50 que alega ter suportado indevidamente e não se vislumbrando qualquer motivo para divergir dessa quantificação, há que aceitar o montante indicado na p.i., que aliás não foi objeto de impugnação pela requerida.

Fixo assim à presente arbitragem o valor de EUR 47.196,50.

\*\*\*

Fixado que está o valor da causa, e uma vez que este não excede o dobro do montante da alçada dos tribunais centrais administrativos, é então possível concluir que o presente Tribunal Arbitral Singular dispõe de competência funcional (art. 5.º, n.º 2, do RJAT); atento o montante fixado, conclui-se que dispõe igualmente de competência em razão do valor para conhecer da presente arbitragem (art. 4.º, n.º 1, *in fine*, do RJAT; e art. 3.º, n.º 1, da Port. n.º 112-A/2011, doravante “a Portaria de Vinculação”).

Este Tribunal Arbitral é também competente em razão da matéria para conhecer da presente causa por força do art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da administração tributária requerida, tal como resulta da Portaria de Vinculação.

\*\*\*

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão devidamente patrocinadas nos autos. Têm também legitimidade *ad causam*.

\*\*\*

Nos termos do art. 31.º, n.º 1, da LAV [aplicável à arbitragem em matéria fiscal *ex vi* do art. 181.º, n.º 1, do CPTA e este preceito por via do art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT], quando, como é o caso presente, as partes não fixarem o lugar da arbitragem, “*este lugar é fixado pelo tribunal arbitral, tendo em conta as circunstâncias do caso, incluindo a conveniência das partes.*”

Assim, tendo em consideração que a requerente está sedeada em Paredes e se encontra patrocinada por ilustre causídico que tem escritório no Porto, que os trabalhos da reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT tiveram lugar presencialmente nas instalações do CAAD do Porto e que os próprios patronos forenses da requerida também aí compareceram pessoalmente, fixo como lugar da presente arbitragem as instalações da delegação do CAAD no Porto, sitas neste município, sem que se vislumbre que desta opção possa resultar algum inconveniente para qualquer uma das partes.

\*\*\*

Inexistem quaisquer questões prévias ou outras questões prejudiciais que obstem ao conhecimento do objeto da causa. Não se verificam igualmente nulidades processuais de que importe conhecer, quer por terem sido invocadas pelas partes, quer ainda por serem do conhecimento oficioso

\*\*\*

Devidamente saneados os autos, as questões que neles importa conhecer, de acordo com a ordem de cognição estabelecida no art. 124.º, n.º 2, al. a), do CPPT, são então as seguintes:

- ilegalidade da Liquidação Impugnada decorrente de erro nos pressupostos de facto, na medida em que se verificaria uma situação de justo impedimento para a alienação do prédio dentro do prazo de caducidade da isenção de IMT;
- ilegalidade da Liquidação Impugnada decorrente de vício de procedimento, na medida em que teria sido preferido o exercício, pela requerente, do seu direito de participação procedural.

### — III — (FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO)

#### FACTOS PROVADOS:

Com relevância para a decisão das questões decididas na presente arbitragem, considero provados os seguintes factos:

- A.** A requerente está cadastrada na AT com a atividade de compra e venda de bens imobiliários) e tem por objeto social a compra de imóveis para revenda [cfr. P.A.].
- B.** No exercício da sua atividade, mediante contrato outorgado através de escritura pública celebrada em 09-12-2013 no Cartório Notarial de ... do Dr. ... e exarada a fls. ... do livro n.º 66, a requerente adquiriu à sociedade “B..., Lda” (NIF...), pelo preço declarado de EUR 119.480,00, o prédio inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da União das freguesias ..., ..., ... e ..., no concelho de Ovar, com a afetação de “*Armazéns e atividade industrial*” e com o valor patrimonial de EUR 726.100,00

(doravante “o Prédio”), mais declarando nessa escritura que o fazia para revenda [cfr. P.A.; e também depoimento da testemunha inquirida em audiência].

- C. A referida aquisição beneficiou da isenção de IMT prevista no art. 7.º, n.º 1, do CIMT, conforme resulta da Liquidação de IMT n.º 2013/... e da correspondente DUC n.º ... [cfr. P.A.].
- D. As edificações então existentes no Prédio apresentavam-se com carência de obras de conservação/manutenção, ocupando 2.847,67m<sup>2</sup> de área e não foram precedidas de processo para licenciamento da construção [doc. n.º 5 junto com a p.i.].
- E. De acordo com o PDM de Ovar em vigor em 09-12-2013, o Prédio estava inserido em zona de Reserva Ecológica Nacional (REN), não sendo por isso permitida construção [doc. n.º 5 junto com a p.i.].
- F. Na sequência de proposta de alteração datada de setembro de 2013, pelo Aviso nº 9622/2015 de 26 de Agosto foi publicada a revisão do PDM de Ovar e, na sequência desta, a Portaria nº 126/2016, pela qual ficou excluída da zona REN uma área de 5.650m<sup>2</sup> do Prédio, que passou a estar inserida em “*Solo urbano/urbanizado para a subcategoria de Espaços Residenciais de Grau II*” — correspondendo-lhe 2.825m<sup>2</sup> para construção —, mantendo-se a restante área do Prédio em “*Solo Rural – Espaço Florestal de Produção*” (doc. n.º 5 junto com a p.i.).
- G. Em 30-11-2017 a requerente apresentou pedido de licenciamento junto da Câmara Municipal de Ovar para obras de demolição de edificações em solo REN, alteração e ampliação de edificações e construção de edificações destinadas a indústria, armazéns e oficinas, pedido sobre o qual recaiu, em 04-07-2018, proposta de indeferimento por: violar o PDM em vigor, colidir com os objetivos definidos para a Área de Expansão Urbana da Cidade de Ovar, não corresponder aos usos admitidos para Espaços Residenciais de Grau II, e não respeitar os afastamentos impostos [doc. n.º 5 junto com a p.i.].
- H. Sobre o pedido de licenciamento referido no ponto anterior recaiu, em 03-12-2018, despacho definitivo de indeferimento proferido pelo Vereador da Câmara Municipal de Ovar [doc. n.º 6 junto com a p.i.; cfr. também depoimento da testemunha inquirida em audiência].

- I. A ausência de licenciamento das construções existentes no Prédio obsta à obtenção de licença de utilização do imóvel e a ausência desta tem obstado à inscrição definitiva da aquisição do mesmo em benefício da requerente [doc. n.º 5 junto com a p.i.; certidão de registo predial junta em audiência; depoimento da testemunha inquirida em audiência e declarações de parte do legal representante da requerente].
- J. Por sentença proferida a 10-09-2015 no processo que correu termos sob o n.º .../15...T8AVR-A no Juízo de Comércio de Aveiro, foi declarada a insolvência da referida “B..., Lda.” [doc. n.º 5 junto com a p.i.].
- K. Em 15-11-2015 a requerente procedeu à apresentação da declaração Modelo 1-IMI, registada sob o n.º..., com o motivo “*prédio melhorado/ modificado/ reconstruído avaliado no âmbito do IMI*”, na qual declarou uma alteração do tipo de prédio, que passou a ser “*Prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente*” e que conduziu à eliminação do artigo matricial ... correspondente ao Prédio, dando origem à inscrição do Prédio sob o artigo ... da matriz predial urbana da União das freguesias de ..., ..., ... e ... ..., no concelho de Ovar [cfr. P.A.].
- L. Por carta datada de 05-01-2016 e recebida pela requerente em 13-01-2016 o administrador da insolvência referida em J. declarou a resolução do contrato referido em B. em benefício da massa insolvente da dita B..., nos termos e para os efeitos do art. 120.º do CIRE, ato que a requerente impugnou judicialmente junto do Juízo de Comércio de Aveiro e que veio a correr termos sob o n.º .../15...T8AVR-H [doc. n.º 5 junto com a p.i.].
- M. Em 26-12-2018 foi proferida sentença no processo referido em L. julgando a impugnação procedente e declarando sem efeito a resolução do contrato referido em B. em benefício da massa insolvente da B... [doc. n.º 5 junto com a p.i.]
- N. Em data não concretamente apurada de 2020 a massa insolvente da B... propôs contra a requerente ação de demarcação do Prédio que ainda corre termos no Juízo Central Cível de Aveiro sob o n.º .../20...T8OVR [doc. n.º 4 junto com a p.i.; cfr. também o depoimento da testemunha inquirida em audiência].

- O.** Em 11-03-2024 a AT procedeu à emissão da Liquidação de IMT n.º... (“a Liquidação Impugnada”) nesta liquidando a título daquele imposto o montante de EUR 47.196,59 e o de EUR 5.081,29 a título de juros compensatórios, perfazendo um valor total de EUR 52.277,79 [cfr. P.A.].
- P.** A Liquidação Impugnada foi notificada à requerente por intermédio do ofício n.º..., datado de 12-03-2024, expedido por via postal registada com aviso de receção, tendo sido recebido pela requerente em 13-03-2024 [cfr. P.A.]
- Q.** Em 30-08-2024 a requerente deduziu reclamação graciosa contra a Liquidação Impugnada, que foi autuada sob o n.º ...2024... [cfr. P.A.]
- R.** Por despacho de 27-01-2025 da Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, foi determinada a notificação à requerente de um projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida ponto anterior e para, querendo, exercer o seu direito de audição prévia [cfr. P.A.].
- S.** O despacho referido no ponto anterior foi notificado à requerente, na pessoa do mandatário constituído no procedimento tributário em questão, por intermédio do ofício n.º ... expedido em 31-01-2025 sob o registo postal n.º RL...PT [cfr. P.A.].
- T.** A requerente não exerceu o direito de audiência prévia no âmbito do procedimento de reclamação graciosa o n.º ...2024... [cfr. P.A.].
- U.** Por despacho de 02-03-2025 da Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro foi indeferido o procedimento de reclamação graciosa referido no ponto anterior [cfr. P.A.].
- V.** O despacho referido U. foi notificado à requerente, na pessoa do mandatário constituído no procedimento tributário em questão, através do ofício n.º ... expedido em 10-03-2025 sob o registo postal n.º RL...PT [cfr. P.A.]
- W.** A notificação referida no ponto anterior realizou-se em 13-03-2025.
- X.** O presente processo arbitral iniciou-se com a apresentação eletrónica, pela requerente, do pedido de pronúncia arbitral em 03-06-2025.

#### FACTOS NÃO PROVADOS:

Com relevância para a decisão da causa de acordo com as diversas soluções plausíveis da questão de direito inexistem quaisquer factos, alegados pelas partes ou do conhecimento oficioso do Tribunal, que se devam considerar como não provados.

#### MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

Os factos elenados no probatório resultam provados pela prova documental junta pelas partes nos seus articulados ou durante a fase da instrução da causa. Em especial, e conforme resulta de cada um dos correspondentes pontos do probatório, relevaram os documentos juntos pela requerente com a sua p.i. e no decurso da audiência de produção da prova e aqueles constantes do Processo Administrativo junto pela requerida, o qual, por não se encontrar devidamente paginado e numerado, não pode ser referido com maior rigor e detalhe. Relevou ainda, conforme identificado nos correspondentes pontos do probatório, o depoimento da testemunha inquirida em audiência e as declarações de parte do legal representante da requerente, também prestados no decurso da mesma audiência.

Já quanto o facto **W**. relevou a presunção legal estabelecida no art. 39.º, n.º 1, do CPPT: provado que está o facto base, de que a notificação foi expedida por via postal registada a 10-03-2025 (facto **V**. do probatório), presume-se que a mesma se tenha realizado “*no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil*”, ou seja, no dia 13-03-2025.

Finalmente, o facto **X**. resulta provado pelo confronto da ficha eletrónica dos presentes autos constante da plataforma informática de gestão processual em uso no CAAD.

#### — IV — (FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO)

##### DO ERRO NOS PRESSUPOSTOS DE FACTO,

Sustenta a requerente que não procedeu à revenda do Prédio em virtude de um impedimento absoluto em fazê-lo na medida em que o imóvel ainda não está registado em seu nome, o que constituiria um justo impedimento e obstaria à aplicação da norma de caducidade da isenção de IMT de que beneficiou aquando da aquisição.

Importa então decidir.

À data do facto tributário relevante para a presente arbitragem, dispunha-se no art. 7.º do CIMT que, preenchidas certas condições, a aquisição de um imóvel para revenda seria isenta de tributação em sede de IMT, mas que tal isenção caducava, havendo então lugar à tributação que fora omitida, se o imóvel não vier a ser revendido no prazo de três anos a contar da aquisição original.

Porém, como projeção de um princípio fundamental de direito, a jurisprudência tem vindo a admitir que não haverá lugar à caducidade da isenção se tiver existido *justo impedimento* que tenha inviabilizado a realização da revenda.

Assim, no Ac. STA 31-01-2012 (Proc.º n.º 0706/11) sumariou-se a propósito da Sisa (imposto que precedeu o atual IMT):

*I — Mesmo a admitir-se que, em abstracto, 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 (não ao abrigo do art. 146.º do CPC, mas ao abrigo do princípio geral de direito que lhe está subjacente), a alegação susceptível de integrar o “justo impedimento” teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efectuar a venda, não bastando para esse efeito a alegação da impossibilidade em obter comprador ao 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, não podendo vislumbrar-se na falta de relevância dessas razões violação alguma de norma ou princípio constitucional.*

Também no Ac. STA 02-07-2025 (Proc.º n.º 0692/19.7BEPRT) se decidiu:

*II — Nos termos do referido artigo 7º, nº1 do CIMT, beneficiam de isenção de IMT as aquisições de imóveis para revenda, desde que efetuadas por sujeitos passivos cuja atividade seja a compra e revenda de prédios. No entanto, essa isenção está sujeita a uma condição*

*resolutiva, conforme previsto no nº 5 do artigo 11º do mesmo Código, ou seja, a isenção caduca se a revenda não ocorrer no prazo de 3 anos após a data da aquisição.*

*III — 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 IMT prevista no nº 5 do artigo 11º do CIMT, a alegação suscetível de a integrar teria que se referir a uma verdadeira impossibilidade de efetuar a venda, o que não ocorre pela pendência das duas ações judiciais em causa nos autos.*

*IV — Fora das situações de “justo impedimento”, a caducidade da isenção opera independentemente das razões pelas quais não se verificou a revenda dentro do prazo de três anos, razões a que o legislador não quis conferir relevância para esse efeito.*

*V — O facto de o legislador relevar apenas o decurso do tempo surge como uma opção legislativa justificada em face da finalidade da isenção do IMT no caso de aquisição de prédios para revenda, opção que só seria passível de censura à luz do princípio constitucional da igualdade, caso se demonstrasse que o legislador, ao não relevar esses motivos, tinha adotado uma solução discriminatória, designadamente à luz dos critérios definidos no nº 2 do artigo 13.º da CRP.*

*VI — Afastada fica, no caso, a violação do princípio da justiça. A tutela do justo impedimento — ditada por evidentes razões de justiça — reserva-se para situações de impossibilidade e não de mera dificuldade ou dificuldade acrescida, como aqui aconteceu relativamente à revenda dos imóveis.*

Nas palavras do Ac. STA 06-03-2013 (Proc.º n.º 0104/13), e com inteiro cabimento no caso presente, “*para que pudesse considerar-se verificado o “justo impedimento” era necessário que houvesse uma verdadeira impossibilidade de realizar a venda, ainda que com perdas, não sendo suficiente a dificuldade ou, eventualmente, a impossibilidade de a efectuar*

*nos termos desejados em virtude das circunstâncias não imputáveis ao vendedor”* pois, com efeito, “[t]rata-se de um pressuposto subjacente à configuração deste regime legal, assente numa espécie de presunção iuris et de iure, que não admite prova em contrário, de que a partir do período temporal de permanência destes bens no activo circulante das empresas, elas os afectam ao seu activo immobilizado e passam a integrar o seu património acumulado, sendo por isso um índice de riqueza sujeito a imposto. Assim, mesmo que a não consumação da revenda não ocorra nos três anos por causas externas à empresa, dá-se na mesma a caducidade da isenção” (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, Lições de Impostos sobre o Património, Almedina, p. 434)

Por conseguinte, a caducidade da isenção de IMT só não ocorrerá naqueles casos de impossibilidade objetiva ou jurídica de alienação do imóvel cuja aquisição beneficiou de isenção. Não basta, desse modo, a ocorrência de dificuldades de mercado ou, mesmo, vicissitudes de natureza administrativa ou jurídica que dificultem anormalmente a venda do imóvel ao preço ou nas condições pretendidas: apenas a impossibilidade *efetiva* dessa alienação é apta a determinar uma situação de justo impedimento que obste à caducidade da isenção de IMT.

Importa averiguar, então, se os factos provados constituem uma situação que torne, jurídica ou objetivamente, impossível a alienação do Prédio. A esse propósito a requerente invoca essencialmente três linhas de argumentação: que não logrou ainda registar em seu nome a aquisição do Prédio em virtude de dificuldades registais e urbanísticas com que se tem defrontado; que o Prédio foi objeto de uma medida de resolução em benefício da massa insolvente da sociedade a quem a requerente o adquiriu; e que está pendente uma ação de demarcação deste imóvel em relação a um outro prédio com que confina.

Ora, o primeiro daqueles fundamentos revela-se, comprehensivelmente, como causa de sérias dificuldades em alienar o Prédio a preços normais de mercado. Porém, essas dificuldades não resumam a real impossibilidade objetiva ou jurídica. É verdade que a alienação do Prédio, enquanto património edificado e com aptidões construtivas, se revela, na prática, como muito difícil. Isso não obstante, a alienação não é impossível. Na verdade, em face das diversas dificuldades encontradas pela requerente, em condições normais de mercado um comprador racional apenas estaria disponível para adquirir o Prédio a um preço significativamente descontado que permitisse acomodar o risco de, também este, encontrar as mesmas dificuldades

em regularizar a situação registal e urbanística deste imóvel. Por outro lado, as dificuldades com que a requerente se tem deparado devem-se à circunstância de ela pretender alienar o imóvel com uma configuração construtiva e uma situação jurídica que não parecem compatíveis com os instrumentos de ordenamento territorial e planeamento urbanístico atualmente vigentes. Seguramente que esses obstáculos registais e urbanísticos cessariam se a requerente procedesse à demolição das construções não licenciadas (e, aparentemente, não licenciables) atualmente existentes no Prédio e se o reconfigurasse como um imóvel sem (ou com uma limitada) aptidão construtiva. É a aparente persistência em dar ao Prédio uma configuração edificada que os instrumentos normativos em vigor não consentem que tem, em grande medida, determinado as dificuldades registais e urbanísticas que a requerente invoca como causa da, por si alegada, impossibilidade de alienação do imóvel. De resto, essa incompatibilidade com os instrumentos normativos vigentes já era conhecida da requerente quando esta adquiriu o Prédio (cuja decisão de aquisição terá sido determinada em vista de uma futura alteração do PDM que não veio a realizar-se nos termos esperados pela requerente) e, em todo o caso, não é causa justificativa de uma (inexistente) impossibilidade de alienação.

Também a circunstância de a aquisição do Prédio não estar registada em nome da requerente não constitui uma *impossibilidade* da sua subsequente alienação, embora deva reconhecer-se que é um obstáculo muito significativo de ordem prática. É certo que no art. 54.º, n.º 2, do Código do Notariado se proíbe que os instrumentos públicos pelos quais se transmitam direitos sobre prédios sejam lavrados sem que se faça referência à inscrição registal desses direitos em nome de quem os aliena. Essa proibição, porém, não é extensível aos contratos de compra e venda celebrados sob a forma de documento particular autenticado. É sabido como, no nosso ordenamento jurídico, os contratos translativos da propriedade são reais *quod effectum*, pelo que a transmissão da propriedade sempre ocorreria com a mera celebração do contrato, mesmo que não registado. Compreende-se que, em condições normais de mercado, será extraordinariamente difícil à requerente encontrar um comprador que estivesse disponível para adquirir o Prédio perante tamanhas vicissitudes, mas, no que interessa à economia da presente arbitragem, essa dificuldade, em si mesma, não representa uma impossibilidade objetiva ou jurídica na concretização da alienação.

Já quanto à decisão de resolução da compra do Prédio, determinada pelo administrador de insolvência da primitiva alienante, afigura-se que representa um real impedimento jurídico que dá causa a uma situação de justo impedimento na alienação daquele imóvel. Na verdade, o efeito da resolução em benefício da massa insolvente é, precisamente, o de resolver um contrato com todos os efeitos que daí decorrem. A partir da sua efetivação, a resolução do contrato determinou que o direito de propriedade sobre Prédio retornou à esfera da B... e, nessa medida, ficou apreendido para a massa insolvente desta sociedade: a requerente deixou, portanto, de ser proprietária do Prédio e, desse modo, não poderia alienar aquilo que não lhe pertence ou teria deixado de lhe pertencer. Em boa verdade, a resolução seria em si mesmo um evento fiscalmente relevante em sede de IMT e teria permitido à requerente obter a anulação parcial do imposto que eventualmente tivesse pago ou fosse chamada a pagar em virtude da aquisição (subsequentemente resolvida) do mesmo (assim, cfr. art. 45.º, n.os 1 e 3, do CIMT).

Sucede que, no caso presente, a referida resolução em benefício da massa insolvente não é suficiente para determinar a procedência da pretensão de anulação da Liquidação Impugnada. Com efeito, a declaração resolutória foi judicialmente impugnada pela requerente e posteriormente anulada pelo Juízo de Comércio de Aveiro. Nessa medida, a resolução, que se operou em 13-01-2016, foi dada sem efeito na sequência da sentença proferida em 26-12-2018. Portanto, entre a anulação judicial da resolução em benefício da massa insolvente e a prolação da Liquidação Impugnada (que é de 2024) decorreu o prazo de três anos para a caducidade da isenção de IMT.

Por conseguinte, mesmo tendo em conta que a resolução em benefício da massa insolvente constituiu efetivamente um justo impedimento que obstava ao acionamento da caducidade da isenção (e que inutilizou todo o prazo de caducidade decorrido desde a data da aquisição até à declaração resolutória), a verdade é que esse impedimento cessou com a procedência da impugnação judicial da resolução e, desde a sua cessação, o prazo de caducidade pode decorrer normalmente por toda a sua duração normal.

Finalmente, também a posterior ação de demarcação intentada contra a requerente não configura justo impedimento uma vez que é manifesto que, mesmo na pendência dessa ação, a alienação é juridicamente possível. Como resulta do já cit. Ac. STA 02-07-2025, em que estava em causa a não revenda de um imóvel em relação ao qual tinham sido sucessivamente inten-

tadas uma ação de preferência e uma ação de execução específica, “[...] o que se verifica (e que se aceita) é que a [requerente] se tenha deparado com dificuldades acrescidas na (re)venda mas não perante uma impossibilidade de a realizar. Dir-se-á, aliás, que qualquer das apontadas situações ainda se mostram abrangidas por aquilo que é o risco normal de quem se dedica a esta atividade comercial, de compra e venda de imóveis, risco este que não pode, nem deve, deixar de ser ponderado pelos agentes envolvidos.”

Desse modo, não se verifica o erro nos pressupostos de facto que a requerente assaca à Liquidação Impugnada, pelo que improcede assim este vício.

#### **DO VÍCIO DE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE PARTICIPAÇÃO PROCEDIMENTAL,**

Vem também suscitado pela requerente um vício decorrente da preterição do seu direito de participação procedural, alegando que a Liquidação Impugnada foi proferida sem, contudo, lhe ter sido assegurado o exercício do direito de audiência prévia.

Contrapõe a requerida que, como a requerente optou por não apresentar o pedido de liquidação do imposto no prazo legal, a competência da liquidação foi devolvida à AT, nos termos do art. 19.º, n.º 2, do CIMT já que, em rigor, a lei atribui ao sujeito passivo a competência para a autoliquidação e, excepcionalmente, para evitar a inexistência de liquidação a lei prevê, a existência de um mecanismo de hetero-liquidação, conhecido por liquidação oficiosa.

Importa decidir.

Antes de mais refira-se que se afigura como absolutamente incompreensível, e destituída de qualquer fundamento válido, a alegação da requerida de que o IMT seria um imposto autoliquidado, circunstância que é clara e inequivocamente desmentida pelo disposto no art. 21.º, n.º 1, do CIMT. É certo que se trata de um imposto cuja liquidação normalmente se faz na sequência de declaração fiscal apresentada pelo sujeito passivo, mas não se pode albergar qualquer dúvida de que as declarações dos contribuintes apresentadas para fins de IMT não constituem atos de (auto)liquidação deste imposto, nem dão origem, em si mesmas, a qualquer obrigação de pagamento.

É indiscutível que a AT está legalmente obrigada a anteceder a prática de qualquer ato tributário da prévia audição do contribuinte que dele será destinatário. No entanto, da factuali-

dade dada como provada resulta que a Liquidação Impugnada foi proferida sem que a requerida tenha feito anteceder este ato da audição prévia da requerente.

Ora, o princípio da participação dos interessados na formação das decisões administrativas que lhes digam respeito é um princípio estruturante do direito administrativo português expressamente recebido pelo art. 267.º, n.º 5, da CRP e, no plano dos princípios gerais da atividade administrativa, está também expressamente consagrado no art. 12.º do CPA, preceito em que se impõe que “[o]s órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares [...] na formação das decisões que lhes digam respeito, designadamente através da respetiva audiência.”

O princípio da participação procedural foi transposto para o contexto do direito tributário pelo art. 60.º da LGT, nos termos do qual se consagra “[a] participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito.” Também no art. 45.º, n.º 1, do CPPT se prevê que “[o] procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão.” Para esse efeito, a noção de procedimento tributário compreende, desde logo, todas “[a]s ações preparatórias ou complementares de informação ou fiscalização tributária” [art. 54.º, n.º 1, al. a), da LGT] bem como, se compreendem ainda nessa noção “[a]s ações [...] de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários” [art. 44.º, n.º 1, al. a), do CPPT] e, de um modo geral, toda e qualquer atividade administrativa conducente à prolação de “[t]odos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários” [art. 44.º, n.º 1, al. i), do CPPT].

Deste conjunto de normas decorre que o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões da Administração Tributária que lhes digam respeito é um dos mais importantes em matéria tributária porquanto “*transcede em muito a sua função no procedimento, nomeadamente porque revela toda uma conceção do papel que os contribuintes têm no procedimento, como sujeitos de direitos e obrigações, cuja titularidade deriva diretamente da lei, bem como na conceção da relação jurídica tributária como assente no princípio da igualdade entre ambos os sujeitos da relação*” (assim, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (coord.), LGT Comentada e Anotada, 2015 p. 614). Com efeito, este princípio assegura “[a] democratização da função administrativa por via da participação procedural” (PEDRO

MACHETE, “A correlação entre a relação jurídica procedural e a relação substantiva”, in Comentários ao Novo CPA, vol. II, 2016, p. 139) e “*traduz-se, assim, numa participação funcional e de carácter dialógico, e representa um complemento necessário da definição das missões administrativas [...] Daí a sua importância para a democratização da função administrativa*” (Ob. ult. cit., p. 142).

No mesmo sentido: “*a participação no procedimento constitui um importante fator de legitimação e de democraticidade da atuação da administração pública*” (RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, 2012, p. 33) na medida em que a faculdade de participação dos interessados no procedimento tributário e na formação das decisões que lhes digam respeito “*proporciona uma acrescida boa fé do procedimento, maior objetividade do resultado e, portanto, melhor prossecução do interesse público. Transitando-se da vertente meramente garantística para uma colaboração. Iniciando-se o percurso de uma Administração fechada, para uma Administração aberta, objetiva*” (DIOGO LEITE DE CAMPOS / SUSANA SOUTELINHO, Direito do Procedimento Tributário, 2013, p. 75).

No procedimento tributário o princípio da participação procedural é assegurado eminentemente por intermédio do direito de audiência prévia (cfr. ELISABETE LOURO MARTINS, O Ónus da Prova no Direito Fiscal, Coimbra, 2010, p. 90). A fase procedural da audiência dos interessados é, assim, “*o momento por excelência da participação dos particulares no procedimento administrativo, constituindo a concretização legislativa do imperativo constitucional de participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito*” (MARCELO REBELO DE SOUSA / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, Direito Administrativo Geral, tomo III, 2.<sup>a</sup> ed., 2009, p. 135) através da qual “*a lei pretende que os contribuintes conheçam antecipadamente as razões dos atos desfavoráveis de que venham a ser destinatários a fim de que estes possam apresentar uma defesa antecipada dos seus interesses, chamando a atenção da Administração para eventuais erros ou omissões e que, por esta via, sejam prevenidos os litígios entre a Administração e os contribuintes*” (PEDRO MACHETE, “A Audição prévia do contribuinte”, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, p. 325) de forma a permitir que ao contribuinte seja franqueada uma participação efetiva na formação das futuras decisões administrativas em matéria tributária que o vão ter como destinatário, bem como na definição do conteúdo e sentido decisórios destas, e a as-

segurar, igualmente, que no decurso do procedimento tributário haja uma oportunidade real e efetiva de o contribuinte poder alegar factos e invocar argumentos jurídicos num momento procedural em que estes possam ainda ser efetivamente ponderados e valorados pela Administração — isto é, em momento anterior à plena formação da vontade decisional da AT.

Resulta assim claro e meridiano que o exercício do direito de audiência prévia do contribuinte não é uma mera formalidade fátua e inconsequente, nem um ritualismo oco — ou, pelo menos, assim não deve ser considerado pela AT. O princípio da participação realiza, no procedimento, duas funções cumulativas: uma função de *garantia* e uma função de *participação dialógica*. No âmbito da primeira, o princípio da participação procedural tem como finalidade essencial o estabelecimento do contraditório, assumindo assim um papel fundamentalmente garantístico, de defesa dos interesses dos particulares perante a Administração, permitindo assegurar ao particular o exercício do contraditório face ao órgão decisor, contra-argumentando pontualmente os pressupostos fácticos e os fundamentos jurídicos por aquele escolhidos como causa do seu agir administrativo. A finalidade garantística de promover o contraditório também constitui a Administração no dever jurídico de ponderar os argumentos apresentados pelo particular, pormenorizando as razões pelas quais eles não foram aceites ou não foram valorados na medida ou grau por ele pretendidos: o contraditório não se realiza através da mera concessão de uma oportunidade para o particular se manifestar; a observância do contraditório só se efetiva e se concretiza na medida em que, para além da existência de um momento formal destinado à formulação de observações, a Administração efetivamente pondere as razões e argumentos que o particular tiver apresentado e averigue os factos por ele alegados.

Por seu turno, a função dialógica do princípio da participação procedural assegura ao particular uma oportunidade efetiva de colaboração com a Administração na procura da melhor concretização do interesse público, permitindo-lhe influenciar positivamente a modelação do conteúdo do ato tributário ou em matéria tributária que há de ser proferido através da sua colaboração ativa na averiguAÇÃO ou fixação das premissas fáctico-jurídicas da decisão a proferir.

Ora, estas duas finalidades teleológicas do princípio da participação procedural apenas são plenamente atingidas se houver *efetivamente* lugar ao chamamento do particular a par-

ticipar no procedimento de formação das decisões administrativas em matéria tributária que lhe digam respeito e o tenham por destinatário.

Revertendo ao caso dos presentes autos, não se pode albergar qualquer dúvida que a liquidação de um tributo por parte da Administração, ainda que a título oficioso e mesmo na sequência do comportamento inadimplente da requerente, exige a sua prévia audição em termos que lhe assegurem o *efetivo* exercício do direito a participar na formação da decisão tributária que irá ser proferida e que a terá por destinatária. Contrariamente ao que sustenta a requerida, a circunstância da liquidação ser da iniciativa oficiosa da AT e de ter sido despoletada em consequência da omissão de tempestiva apresentação da declaração fiscal que caberia à requerente apresentar, longe de a dispensar, reclama redobradamente a audição prévia do contribuinte porquanto, como é sabido, os atos oficiosos de liquidação colhem de surpresa os seus destinatários, que com eles não normalmente não contam, e frequentemente dependem do preenchimento de pressupostos factuais cuja verificação os contribuintes contestam.

Consequentemente, aqui chegados não poderia senão concluir-se pela verificação de uma situação de preterição do direito de participação procedural da requerente, o que configuraria um vício de procedimento gerador da anulabilidade do ato impugnado nesta arbitragem.

Porém, o vício em questão foi sanado pela tramitação procedural superveniente mente desenvolvida no âmbito da reclamação graciosa que teve por objeto aquele ato.

Com efeito, como se refere no Ac. STA 26-09-2018 (Proc.º n.º 01506/17.8BALS): “*[a] falta de audiência prévia à liquidação, quando não seja legalmente dispensada, constitui preterição de formalidade essencial, conducente, em regra, à anulabilidade do ato [...] No entanto, há situações em que a preterição da formalidade pode não ter efeitos invalidantes (cfr. o n.º 5 do atual CPA), designadamente quando, em procedimento de segundo grau, o interessado pode pronunciar-se sobre as questões relativamente às quais foi omitida a audiência no procedimento de primeiro grau.*” Sublinha-se neste mesmo aresto que se pode “*afirmar que a decisão administrativa final acaba por ser o ato de segundo grau (porque foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este ato que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação.*”

E um exemplo paralelo, quanto à sanação do vício de falta de fundamentação pela superveniente interposição de procedimentos de segundo grau, pode encontrar-se no Ac. STA 08-02-2023 (Proc.º n.º 0373/17.6BEPNF).

Também DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JOR-GE LOPES DE SOUSA são de opinião que a preterição do direito de participação procedural nem sempre conduzirá à anulação, “*designadamente não a justificando nos casos em que [...] [o interessado] acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau*” (LGT Anotada e Comentada, 4.ª ed. 2012, p. 515).

É precisamente esse o caso da presente arbitragem.

Com efeito, como se deixou dito, o ato (primário) de liquidação foi proferido com ofensa do direito de participação procedural da requerente, na medida em que esta, pelos motivos já expostos, foi ilicitamente privada de exercer o seu direito de audição prévia em relação à Liquidação Impugnada. Porém, o seu direito de participação procedural acerca de todas as questões implicadas por esse ato de primeiro grau — e cuja possibilidade de pronúncia lhe tinha sido vedada — foi plenamente assegurado no decurso do procedimento de segundo grau por si instaurado, por um lado logo na própria petição de reclamação graciosa em que pôde invocar e pronunciar-se acerca de todas essas questões; por outro lado, no decurso da tramitação da reclamação graciosa foi facultada à requerente a oportunidade procedural de participar na formação da decisão tributária que lhe dizia respeito, através da faculdade de exercício do direito de audição prévia relativamente a um projeto de decisão devidamente fundamentado que lhe foi notificado.

Foram assim atingidas as finalidades dialógica e de realização do contraditório visadas pela lei com a obrigação da participação dos interessados na formação das decisões administrativo-tributárias que lhes digam respeito, de modo a que fique assegurado aos interessados a oportunidade de se pronunciarem acerca de todas as questões relevantes que formem o objeto dos procedimentos tributários em que sejam interessados e que possam vir a decididas nos atos tributários ou em matéria tributária que os tenham por destinatários.

Para que não haja dúvidas: os procedimentos tributários de segundo grau não são meios procedimentais normalmente dirigidos a facultar o exercício do direito de participação procedimental — isto é, a assegurar o contraditório prévio à formação de decisões tributárias ainda a proferir —; são, pelo contrário, meios de impugnação administrativa, cujo escopo é precisamente o de impugnar, com fundamento em ilegalidade, decisões já proferidas visando obter a sua revogação (*rectius*, anulação administrativa). Porém, se, no decurso da tramitação destes procedimentos de segundo grau, se verificar que as carências participatórias ocorridas a montante foram colmatadas pela oportunidade concedida de participação *efetiva* durante a tramitação do meio impugnatório administrativo, pode afirmar-se que por essa via se convalida e se sana o vício verificado durante o procedimento tributário de primeiro grau. Assim, no caso da presente arbitragem é de concluir que a partir do procedimento de reclamação graciosa foi granjeada à requerente a oportunidade de se pronunciar efetivamente acerca de todas as questões decidendas, e decididas, pelo ato tributário de primeiro grau impugnado na presente arbitragem e a circunstância de ela, por uma decisão que apenas a si é imputável, não se ter valido dessa oportunidade não afasta esta conclusão.

Consequentemente, o aludido vício de preterição do direito de participação procedimental de que padecia o ato (primário) de liquidação foi sanado pela superveniente tramitação ocorrida no procedimento administrativo de segundo grau deduzido contra tal ato.

Motivo pelo qual tem de improceder este vício.

#### DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS DA ARBITRAGEM,

Vencida na presente arbitragem, é a requerente responsável pelas custas — art. 12.º, n.º 2, do RJAT e arts. 4.º, n.º 5, e 6.º, al. a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD (doravante “o Regulamento”).

Desse modo, tendo em conta o valor fixado ao processo em sede de saneamento (que, recorde-se, foi de EUR 47.196,50), por aplicação da l. 7 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento, a final fixar-se-á a taxa de arbitragem no montante de EUR 2.142,00, em cujo pagamento será condenada a requerente.

— V —  
(DISPOSITIVO)

Assim, pelos fundamentos expostos, julgo a presente arbitragem totalmente improcedente e, em consequência, absolvo a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos contra si deduzidos, mais condenando a requerente A..., Lda. no pagamento das custas do presente processo arbitral tributário, cuja taxa de arbitragem fixo em EUR 2.142,00.

Notifiquem-se as partes.

CAAD, 19/1/2026  
O Árbitro,

(Gustavo Gramaxo Rozeira)