

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 635/2014-T

Tema: IMI - Competência do tribunal arbitral, Região Autónoma da Madeira

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 635/2014-T

1. RELATÓRIO

- 1.1. A, contribuinte n.º ..., apresentou em 27/08/2014, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade do acto de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) respeitante ao ano de 2013.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 15/10/2014 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 30/10/2014 ficou constituído o tribunal singular.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida em 03/11/2014 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.
- 1.5. Em 04/12/2014 a Requerida apresentou a sua resposta.

- 1.6. O tribunal em 24/04/2015 por despacho prorrogou o prazo para a emissão da decisão arbitral, com a fundamentação nele descrito.
- 1.7. Por despacho de 07/05/2015 agendou-se a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT.
- 1.8. Em 21/05/2015 realizou-se a primeira reunião do tribunal arbitral, na qual se convidou a Requerida a corrigir a sua resposta, cfr. art. 18.º, n.º 1, al. c) do RJAT, atento o facto da apresentada em 04/12/2014 não se referir aos presentes autos.
- 1.9. A Requerida em 22/05/2015 apresentou nova resposta.
- 1.10. No dia 04/06/2015 o tribunal convidou o Requerente a indicar os factos do seu pedido de pronúncia arbitral sobre os quais pretendia inquirir as testemunhas arroladas, com vista a aferir a pertinência de tal prova.
- 1.11. Em 05/06/2015 o Requerente indicou tais factos.
- 1.12. O tribunal em 12/06/2015 determinou, nomeadamente, a não produção da prova solicitada, a inspecção judicial e a indicação de pessoa habilitada para proceder aos actos de inspecção, com os fundamentos melhor descritos em tal despacho.
- 1.13. Por despacho de 21/06/2015, o tribunal determinou, nomeadamente, perante a ausência de matéria de excepção que obstasse ao conhecimento do pedido na resposta da Requerida de 22/05/2015 e o teor do despacho arbitral de 12/06/2015, a dispensa da realização de nova reunião para cumprimento das finalidades descritas nas alíneas do art. 18.º, n.º 1 do RJAT e, conseqüentemente, conferiu prazo de 10 dias para que as partes apresentassem as suas alegações finais escritas.

- 1.14. As partes apresentaram as suas alegações no dia 03/07/2015, sendo certo que a Requerida invocou *ex novum* em tal articulado a incompetência absoluta do tribunal e a litispendência.
- 1.15. O Requerente pronunciou-se relativamente a tal matéria de excepção em 10/07/2015.
- 1.16. O tribunal, por despacho de 15/07/2015 e ao abrigo do princípio da estabilidade da instância decidiu que só se pronunciaria sobre as questões de conhecimento oficioso.
- 1.17. Por despacho de 27/07/2015 o tribunal agendou a decisão final para o dia 21/08/2015.

2. SANEAMENTO – QUESTÕES PRÉVIAS

A Requerida, em sede de alegações, invocou a incompetência absoluta deste tribunal, sustentando que a AT não é competente para representar o Governo da Região Autónoma da Madeira (RAM), que o imposto em causa não é liquidado pela AT, mas pela Direcção-Regional dos Assuntos Fiscais (DRAF), que o Requerente tem domicílio fiscal no Funchal e que o prédio se situa na RAM. Consequentemente, no seu juízo, o único organismo do Ministério das Finanças que está vinculado à jurisdição do CAAD é a AT.

Em resposta a tal matéria de excepção, o Requerente defendeu que o IMI é liquidado pelos Serviços Centrais da AT em relação a cada município, que na concreta nota de cobrança surge o logótipo da AT e que a administração do IMI é da responsabilidade da AT.

Em primeiro lugar, importa referir que a incompetência deste tribunal foi apenas invocada em sede de alegações e nestas a Requerida não alegou nem provou qualquer recorte fáctico para tal alegação tardia. Ora, apesar do princípio da estabilidade da instância impedir que existam alterações quanto ao seu conteúdo, salvo quando a lei o admita, neste âmbito anota a doutrina: *«Nas alegações, em regra, apenas é admissível a apreciação crítica das provas e a discussão das questões de direito suscitadas na petição da impugnação, não sendo possível utilizá-las para invocar novos factos ou suscitadas novas questões de ilegalidade*

do acto impugnado. Este entendimento tem sido baseado no princípio da estabilidade da instância (art. 268.º do CPC), e no ónus imposto ao impugnante de expor na petição de impugnação os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (n.º 1 do art.º 108.º do CPPT). Assim, só relativamente a questões de conhecimento oficioso ou quando surjam factos subjectivamente supervenientes para o impugnante que lhe proporcionem a tomada de conhecimento de vícios de que não podia ter conhecimento no momento da apresentação da petição, será permitido ao impugnante invocar novos factos ou suscitar novas questões de legalidade do acto impugnado, designadamente imputar-lhe novos vícios (nosso sublinhado)»¹.

Ora, se como refere o autor, esse conhecimento oficioso respeita à inexistência ou nulidade do acto, é igualmente necessário conhecer prévia e oficiosamente, as excepções dilatórias invocadas, a incompetência absoluta e a litispendência, para, se for caso disso, subsequentemente o tribunal apreciar a liquidação em crise, cfr. art. 260.º, art. 577.º, al. a) e i) e art. 578.º, todos do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do art. 29.º do RJAT.

A questão suscitada pela Requerida, nas suas alegações, não é nova, tendo sido já objecto de análise pela doutrina e jurisprudência. A tal respeito, defende a doutrina que: «...os impostos cobrados na Região Autónoma da Madeira estão fora do âmbito material da arbitragem porquanto a Portaria de Vinculação impõe como limite os impostos geridos pela Autoridade Tributária e Aduaneira. (...) A Região Autónoma da Madeira não tem consagradas num único diploma as suas medidas de adaptação do sistema fiscal nacional, sendo esta adaptação concretizada através de vários diplomas avulsos. Em boa verdade, no tocante à Madeira foi levado a cabo um processo de regionalização da administração fiscal através do DL n.º 18/2005, de 18/1, e dos Decretos Regulamentares Regionais n.os 1/A/2001/M, de 13/3, 29-A/2005/M, de 31/8, 5/2007/M, de 23/7, 27/2008/M, de 3/7, 8/2011/M, de 14/11, 4/2012/M, de 9/4, e 2/2013/M, de 1/2. Assim, tendo em consideração que o art. 1.º do DL n.º 18/2005, de 18/1, consagra a transferência para a Região Autónoma da Madeira das atribuições e competências fiscais que no âmbito da Direcção de Finanças da Região Autónoma da Madeira e de todos os serviços dela dependentes

1JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado*, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, pág. 297 e 298.

vinham sendo exercidas no território da Região pelo Governo da República, os impostos cobrados na Região Autónoma da Madeira estão fora do âmbito material da arbitragem porquanto a Portaria de Vinculação impõe como limite os impostos geridos pela Autoridade Tributária e Aduaneira»².

Nesta linha doutrinal também já se pronunciou a jurisprudência³, utilizando nos seus alicerces argumentativos os seguintes: i) A Direcção-Regional dos Assuntos Fiscais não se encontra explicitamente elencada na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, ou implicitamente, porquanto a Região Autónoma não se confunde com outra realidade jurídica, o Estado e ii) A lista de serviços vinculados à jurisdição do CAAD na portaria de vinculação tem natureza taxativa e, conseqüentemente, desta não consta a DRAF.

Em sentido oposto já se pronunciou igualmente a jurisprudência arbitral no âmbito dos processos 260/2013-T, de 6/05/2014 e 90/2014-T, de 26/09/2014 na primeira decisão arbitral concluiu-se deste modo: i) A competência dos tribunais arbitrais tributários exige, em primeira linha, que o tribunal aprecie a legalidade do acto, cfr. art. 2.º do RJAT e art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março; ii) Dever-se-á apurar se a AT enquanto, sucessora das entidades descritas no art. 1.º da Portaria, tem interesse em contradizer a pretensão do Requerente do pedido de pronúncia arbitral e se o caso julgado que se forme a final tem efeito útil e iii) O art. 1.º do Decreto-Lei n.º 18/2005, de 18 de Janeiro apenas comporta a transferência para a Região Autónoma da Madeira das atribuições e competências fiscais próprias da Direcção de Finanças da Região Autónoma da Madeira e de todos os serviços dela dependentes e, assim, excluem-se as competências exercidas por delegação ou por qualquer outra forma de representação de outros órgãos⁴. No mesmo sentido adita a jurisprudência: «...resulta do itinerário legislativo acima exposto que a AT nunca deixou de “assegurar a realização dos procedimentos em matéria administrativa e informática necessários ao exercício das atribuições e competências transferidas para a RAM”, incluindo os relativos à liquidação e cobrança dos impostos que constituem receita

2 SÉRGIO VASQUES/CARLA CASTELO TRINDADE, *O âmbito material da arbitragem tributária*, in Cadernos de Justiça Tributária n.º 00, Abril/Junho 2013, pág. 26 e 27.

3 Decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 89/2012-T, de 18/02/2013, no qual assumiu a função de árbitro o Professor Doutor JORGE BACELAR GOUVEIA.

4 Para uma análise exaustiva de toda a argumentação consulte-se o acórdão arbitral proferido em tal processo, de 06/05/2014 no qual assumiu as funções de árbitro-presidente o Mestre JOSÉ PEDRO CARVALHO.

própria da RAM, incluindo ao abrigo do Decreto Regulamentar Regional n.º 2/2013, em vigor à data das liquidações sub judice, pelo que a Requerida dispunha dos necessários poderes para a prática das liquidações em causa, podendo ainda considerar-se que, inequivocamente, o imposto estava sujeito à sua administração»⁵.

Deste modo, impõe-se questionar, desde logo, se: este tribunal tem competência para apreciar a liquidação em crise?

Para dirimir tal questão é necessário mobilizar o enquadramento normativo pertinente, isto é, o RJAT e a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março que estabeleceu os termos da vinculação da Administração Tributária à jurisdição do CAAD. Mais concretamente o art. 2.º, n. 1 do RJAT dispõe que: «A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;»

Contudo, a vinculação à jurisdição dos tribunais constituídos junto do CAAD engloba como dispõe o art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março: «os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública: a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)». Sucede que, por intermédio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, tais serviços foram fundidos na Administração Tributária e Aduaneira (AT). Mais, acrescenta o art. 2.º, n.º 1 da supra mencionada Portaria: «Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida (nosso sublinhado) referidas no n.º 1 do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro...».

A Lei Orgânica da Direcção-Regional dos Assuntos Fiscais (Decreto-Regulamentar Regional n.º 2/2013/M, de 1 de Fevereiro de 2013), no art. 2.º, n.º 3 determina que: «Incumbe em especial à DRAF e relativamente às receitas fiscais próprias: a) Assegurar a

⁵ Decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 90/2014-T, de 26/09/2014 e em que assumiu a função de árbitro o Mestre MARCOLINO PISÃO PEDREIRO.

liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas da Região ou de pessoas colectivas de direito público». Contudo o art. 12.º, n.º 1 do mesmo diploma dispõe que: «Até que se encontrem instalados todos os meios logísticos necessários ao exercício da plenitude das atribuições e competências previstas no artigo 2.º do presente diploma, a AT, através dos seus departamentos e serviços, continuará a assegurar a realização dos procedimentos em matéria administrativa e informática necessários ao exercício das atribuições e competências transferidas para a RAM, incluindo os relativos à liquidação e cobrança dos impostos que constituem receita própria da RAM».

Ora, no caso concreto, existem vários normativos que demonstram que a administração do IMI é da responsabilidade da AT. Com efeito, no art. 1.º do CIMI dispõe-se que os montantes cobrados constituem «...receita dos municípios onde os mesmos se localizam». Bem como acrescenta o art. 113.º, n.º 1 do CIMI que: «O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos...». Assim, na liquidação em crise consta o logótipo da AT e não da DRAF, o que demonstra igualmente que a administração do imposto em causa encontra-se cometida à AT, o que é bastante para concluir pela competência material deste tribunal para apreciar os vícios imputados pelo Requerente à liquidação controvertida.

Crê-se ainda que tal sentido interpretativo sai reforçado quando se constata o cuidado do legislador regional no citado art. 12.º, n.º 1 do Decreto-Regulamentar Regional n.º 2/2013/M, de 1 de Fevereiro de 2013 quando afirma que a AT continuará a realizar os procedimentos em matéria administrativa, até que a DRAF tenha todos os meios necessários ao exercício da totalidade das atribuições e competências previstas no art. 2.º do mesmo diploma e no qual constam a «liquidação e cobrança dos impostos...sobre o património...».

Em suma, não se verifica a incompetência imputada, o que se declara, e como tal, deve o tribunal, ainda no domínio do conhecimento oficioso das excepções dilatórias, apreciar a questão da litispendência.

O art. 580.º, n.º 1 do CPC prevê que: «As excepções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em

curso, há lugar à litispendência...». Em concretização do conceito, o art. 581.º, n.º 1 igualmente do CPC dispõe que: «Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir». Acrescentam o n.º 2, 3 e 4 de tal normativo que: «Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica»; «Há identidade de pedido quando numa e noutra causa de pretende obter o mesmo efeito jurídico» e «Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico».

No caso em apreço, o Requerente pretende a anulação do acto de liquidação, imputando-lhe nomeadamente o vício de violação de lei. A Requerida, nas suas alegações, afirma que o Requerente apresentou uma acção administrativa especial do acto de indeferimento tácito de requerimento de actualização oficiosa da matriz, que tramita sob o n.º .../14.1... do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, a qual tem como causa de pedir a falta de posse do Requerente da totalidade do prédio, a desanexação de uma parcela de 1665 m² e a inscrição da mesma em nome da entidade expropriante. Mais acrescenta que do indeferimento expresso da mesma reclamação cadastral foi apresentada outra acção administrativa especial junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, à qual foi atribuído o n.º .../14.1....

Ora, apesar da Requerida não apresentar qualquer certidão a comprovar o que alega, não há, pelo menos, identidade de pedido. Se nestes autos se pretende a declaração de nulidade e, em alternativa, a anulação da liquidação de IMI respeitante ao ano de 2013, naqueles outros a pretensão consiste na alteração da inscrição matricial. Assim, não procede a excepção de litispendência.

Consequentemente, o processo não enferma de nulidades e, como tal, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, consequentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral, imputando à liquidação de IMI do ano de 2013 um rol de vícios de natureza formal e material, concluindo o seu articulado com a invocação de algumas questões de inconstitucionalidade.

Em concreto, no domínio dos vícios formais alega que no documento de cobrança enviado ao contribuinte há omissão do autor do acto e que o acto tributário de liquidação não se encontra fundamentado, ainda que por remissão. Relativamente aos vícios materiais, invoca que em resultado da expropriação de uma parcela de 1665 m² do prédio inscrito na matriz da freguesia da ..., concelho de ..., RAM, cuja declaração de utilidade pública foi publicada em 24/04/2003 no jornal oficial da RAM, deixou de ser proprietário da referida parcela, associado à circunstância da parcela efectivamente ocupada no âmbito da expropriação ser muito superior, em virtude da instalação de um tanque de água e de jardins, não seria *in totum* sujeito passivo de IMI, atenta a falta de posse.

Mais alega que, face à adjudicação judicial da parcela de 1665 m² por despacho do Tribunal de ... do dia 14/05/2007 que é do conhecimento da Requerida, se verifica erro no apuramento do imposto liquidado, na medida em que o VPT utilizado foi calculado a partir da totalidade do prédio e não da parcela sobrança.

Termina, alegando que é inconstitucional a interpretação efectuada pela Requerida do art. 8.º do CIMI, segundo a qual o proprietário de determinado prédio é considerado sujeito passivo de imposto, quando não tenha a posse, o uso e fruição do mesmo, por dele ter sido desapossado em virtude da posse administrativa emergente de expropriação por utilidade pública, por violação do princípio da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e do direito de propriedade. Acrescenta que a tributação em sede de IMI do proprietário do imóvel que se viu privado do seu uso e fruição, em resultado de expropriação por utilidade pública, viola o princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que, no seu juízo, não retira qualquer utilidade económica do prédio objecto de imposto.

A Requerida na sua resposta de 22/05/2015 defende que a extinção do direito de propriedade do expropriado não resulta directamente da declaração de utilidade pública, mas do despacho judicial a que alude o art. 51.º, n.º 5 do Código das Expropriações (CE) e, deste modo, como *in casu* a adjudicação a efectuar se encontra pendente, o sujeito passivo de IMI será o expropriado até ocorrer tal adjudicação. Sendo ainda irrelevante para efeitos

de incidência de tal imposto o desapossamento de uma parcela superior à expropriada e comportar uma interpretação extensiva que a lei não admite.

Acrescenta ainda que o art. 8.º, n.º 4 do CIMI apenas se aplicará supletivamente, isto é, o possuidor será o sujeito passivo em caso de falta de inscrição matricial do proprietário.

Finaliza escrevendo que pese a injustiça da liquidação, não pode ser feita uma interpretação do art. 8.º do CIMI à luz dos princípios constitucionais invocados pelo Requerente, pois qualquer outra interpretação diversa daquela que defende, violaria a letra e o espírito de tal normativo, como também o princípio da legalidade, previsto no art. 103.º, n.º 2 da CRP.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

4.1.1. O Requerente tem matricialmente inscrito em seu nome o prédio urbano a que corresponde o art. ..., da freguesia da ..., concelho de ..., Região Autónoma da Madeira.

4.1.2. Na inscrição matricial de tal prédio consta uma área de 3410 m².

4.1.3. A AT liquidou IMI no montante de € 3027,17 relativamente ao prédio descrito em 4.1.1. da presente e ao ano de 2013.

4.1.4. Em tal liquidação há referência à identificação matricial do prédio, ao seu valor patrimonial, ao ano do imposto, à data de liquidação, à natureza do imposto e à taxa utilizada para determinar o montante do imposto e o valor da colecta.

4.1.5. O prazo de pagamento voluntário da 1.ª prestação de tal liquidação terminou em 30 de Abril de 2014.

4.1.6. O Requerente apresentou em 27/08/2014 pedido de pronúncia arbitral, solicitando a nulidade da liquidação supra identificada e, subsidiariamente, a sua anulação.

4.1.7. No dia 24/04/2003 foi publicada no Jornal Oficial da RAM uma declaração de utilidade pública de expropriação de 1665m² da área objecto do prédio identificado em 4.1.1. da presente.

4.1.8. Tal expropriação destinou-se à construção da ligação rodoviária entre o ... (...) e a ... (...) e foi-lhe atribuída carácter de urgência.

4.1.9. A entidade expropriante tem posse administrativa da parcela expropriada desde o dia 24/04/2003.

4.1.10. O processo de expropriação corre os seus termos no ...º Juízo do Tribunal Judicial de ..., sob o n.º .../07.0... (agora Instância Local de ... – Secção de Competência Genérica – J ..., da Comarca da Madeira).

4.1.11. Por sentença judicial datada de 14/05/2007 o direito de propriedade da parcela expropriada do prédio supra identificado foi adjudicado à expropriante, Secretaria Regional do Plano e Finanças.

4.1.12. O Requerente apresentou recurso da decisão arbitral e requerimento de expropriação total no dia 11/06/2007 por discordar, nomeadamente, do valor indemnizatório arbitrado.

4.1.13. O Requerente tem acesso à parcela sobrante do prédio por rotunda.

4.1.14. O Requerente apresentou reclamação cadastral no dia 25/02/2014 junto do Serviço de Finanças de ..., na qual alega e prova que não é proprietário de uma parcela de 1665 m2 do prédio referido em 4.1.1. da presente, em virtude da adjudicação do direito de propriedade à expropriante.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

4.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO QUE SE CONSIDERA PROVADA

A matéria de facto dada como provada tem fonte nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa. De igual modo, também se deram como assentes os factos não impugnados com relevância para a decisão a proferir.

5. O DIREITO

Preliminarmente é necessário delimitar o objecto do litígio, imputando o Requerente ao acto de liquidação em crise vícios de natureza formal, de carácter material e algumas questões de inconstitucionalidade.

Com efeito, o Requerente imputa à liquidação em crise um conjunto de vícios formais: i) falta de autor do acto e ii) falta de fundamentação da liquidação.

Neste âmbito, advoga a doutrina quanto aos requisitos da decisão do procedimento tributário que: «A decisão do procedimento tributário, sendo um acto definidor da posição da administração tributária perante os particulares, deve obedecer aos requisitos gerais dos actos administrativos, enunciados no art. 123.º do CPA. (...) Nos termos do n.º 2 deste art. 123.º, todas estas menções devem ser enunciadas de forma clara, precisa e completa, de modo a poderem determinar-se inequivocamente o sentido e alcance do acto e os seus efeitos jurídicos. A não observância do preceituado nestas disposições é susceptível de conduzir à anulação do acto, por vício de forma. No entanto, deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu exacto alcance»⁶.

Ora, no caso concreto, se é verdade que não há indicação do autor do acto na liquidação, também não deixa de ser verdade que o Requerente compreendeu o seu exacto alcance, apesar de tal omissão. Tanto assim o é que o presente pedido de pronúncia arbitral contém 159 artigos, nos quais o Requerente invoca, designadamente, o vício de violação de lei, com fonte em erro quanto à incidência subjectiva de IMI e de erro quanto ao apuramento do imposto liquidado e um rol de questões de inconstitucionalidade. Razão pela qual, tal vício considera-se sanado.

Doutro modo, alega ainda o Requerente que a liquidação não se encontra fundamentada, pois, no seu juízo, não é possível perceber as razões da decisão, até porque não contém qualquer motivação de facto e de direito.

Sustenta a jurisprudência quanto à fundamentação do acto de liquidação que: “O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o *bonus pater familiae* de que fala o art. 487.º, n.º 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos

⁶ DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 4.ª edição, Encontro da escrita editora, 2012, pág. 674.

*meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual*⁷. Ou, dito de outro modo, a fundamentação deve incorporar elementos de facto e de direito que permitam ao destinatário do acto perceber o *iter* decisório da AT.

Na hipótese *sub judice*, é possível vislumbrar na liquidação/documento de cobrança, a referência à identificação matricial do prédio inscrito, ao seu valor patrimonial, ao ano do imposto, à data de liquidação, à natureza do imposto, à taxa utilizada para determinar o seu montante e, por último, ao valor da colecta. Razão pela qual, entende o tribunal que o acto se encontra suficientemente fundamentado, uma vez que contém as referências mínimas à matéria de facto e de direito utilizadas pela AT para a sua prática. Até porque, a falta de fundamentação imputada ao mesmo, não constituiu qualquer obstáculo para o Requerente invocar a nulidade da liquidação e, subsidiariamente, solicitar a sua anulação em articulado em que imputa à liquidação um rol de vícios. Em suma, o acto não padece do vício de falta de fundamentação que o Requerente lhe imputa.

No que tange aos vícios materiais, alega o Requerente que a adjudicação do direito de propriedade de uma parcela 1665 m², em resultado da expropriação, o que associado à falta de posse relativamente à área sobrance do prédio, conduziria à anulação da liquidação, por aplicação do art. 8.º do CIMI e que, em segundo lugar, com a adjudicação do direito de propriedade de tal parcela do prédio à entidade expropriante não se preenche a norma de incidência do art. 8.º, n.º 1 do CIMI.

Começamos pelo segundo fundamento alegado pelo Requerente, por uma razão lógica, ou seja, determinar quem é o proprietário da parcela expropriada de 1665 m². A expropriação por utilidade pública integra os denominados actos de natureza ablativa, através dos quais se extinguem direitos subjectivos sobre bens imóveis privados, porquanto estes são necessários para a realização de uma finalidade de interesse público. Correspectivamente, a entidade expropriante fica obrigada ao pagamento de uma «justa indemnização» ao expropriado.

⁷Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 01690/13, de 23/04/2014 e em que foi relator o Conselheiro ASCENSÃO LOPES.

Com efeito, o art. 1.º do CE dispõe que: «*Os bens imóveis e os direitos a eles inerentes podem ser expropriados por causa de utilidade pública compreendida nas atribuições, fins ou objecto da entidade expropriante, mediante o pagamento contemporâneo de uma justa indemnização...*».

Mesmo na expropriação litigiosa, o art. 51.º, n.º 5 do CE prevê que, depois da decisão arbitral, a expropriante envie o processo ao tribunal no qual «...o juiz, no prazo de 10 dias, adjudica à entidade expropriante a propriedade e posse (nosso sublinhado), salvo, quanto a esta, se já houver posse administrativa, e ordena simultaneamente a notificação do seu despacho, da decisão arbitral e de todos os elementos apresentados pelos árbitros, à entidade expropriante e aos expropriados e demais interessados, com indicação, quanto a estes, do montante depositado e da faculdade de interposição de recurso a que se refere o art. 52.º». Ou seja, a entidade expropriante é *in casu* proprietária de uma parcela de 1665 m² do prédio, tendo o Requerente apresentado recurso porque discorda do valor indemnizatório arbitrado e entender que se justificaria a expropriação total. Contudo, repete-se, é inequívoco que o Requerente não é proprietário, como este bem o alega e prova, de tal parcela do prédio que justificará a sua desanexação da inscrição matricial primitiva.

Nesta linha observa a doutrina: «*O direito de propriedade só se extingue na esfera jurídica do expropriado com o despacho judicial de adjudicação ou com a celebração do auto ou escritura de expropriação amigável*»⁸.

Deste modo, se o art. 8.º, n.º 1 do CIMI dispõe que: «*O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar*», o Requerente não é responsável pelo pagamento da totalidade do imposto liquidado, mas somente pela parte de que é proprietário, isto é, 1745 m².

Já no n.º 4 do mesmo normativo o legislador escreveu que: «*Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.*».

⁸PEDRO CANSADO PAES/ANA ISABEL PACHECO/LUIS ALVAREZ BARBOSA, *Código das Expropriações – Revisto e Actualizado*, 2.ª edição, Almedina, 2003, pág. 26.

Na verdade, como supra se disse, a questão seguinte objecto da pretensão material do Requerente consiste em determinar a relevância que a sua falta de posse sobre a parcela remanescente (daquela que foi objecto de expropriação) pode provocar na incidência subjectiva de IMI.

A este respeito é, desde logo, de referir que mesmo na tributação do património não há identidade absoluta de conceitos jurídicos em sede de IMI e de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT).

É o que acontece no conceito de transmissão do direito de propriedade. Isto é, se não há dúvidas que para efeitos de incidência de IMT, a mera tradição faz presumir tal transmissão, já no que concerne ao IMI, o conceito relevante de transmissão remete para o Direito Civil e apenas opera com a transmissão jurídica do mesmo bem, como é exemplo a escritura pública de compra e venda. Ou, dito de outro modo, os efeitos da tradição não são semelhantes. No IMT a alteração da posse determina a sujeição, no IMI esta não tem, por via de regra, quaisquer efeitos na incidência de tal imposto.

Neste sentido, sustenta a doutrina que: *«A solução residual de imputar a sujeição passiva a quem detiver a posse do prédio nessa data deve, em nosso entender, aplicar-se apenas aos casos em que não seja possível conhecer o respectivo titular como decorre, aliás, do n.º 1 do art. 35.º do CIMI...»*⁹. Acresce ainda que, ensina o Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA: *«A Contribuição Autárquica e o Imposto Municipal sobre Imóveis não são, como a Contribuição Predial, um imposto sobre o rendimento, mas sim impostos sobre o património (art. 1.º do Código da Contribuição Autárquica e art. 1.º do CIMI), cujo sujeito passivo é, em regra o proprietário do prédio (arts. 8.º, n.º 1 do Código da Contribuição Autárquica e 8.º, n.º 1, do CIMI). Só nos casos em que existe usufruto ou propriedade resolúvel o tributo é devido pelo usufrutuário ou por quem tenha o uso ou fruição do prédio, respectivamente (n.os 2 e 3 dos mesmos artigos). Naturalmente, nos casos em que não existe usufruto nem propriedade resolúvel, sendo o proprietário o devedor do tributo, a demonstração de que ele não é o possuidor ou fruidor em nada afecta a dívida de*

⁹ J. SILVÉRIO MATEUS/L. CORVELO DE FREITAS, *Os impostos sobre o património imobiliário. O imposto do selo*, Engifisco, 2005, pág. 124 e 125.

imposto, pois a posse e fruição não podem servir de base à incidência do imposto (nosso sublinhado)»¹⁰.

Na mesma linha interpretativa sustenta a jurisprudência, a propósito do revogado art. 8.º, n.º 4 do Código da Contribuição Autárquica (reproduzido nas suas linhas essenciais agora também no art. 8.º, n.º 4 do CIMI): «*A contribuição autárquica é imposto que incide sobre o património e não sobre o rendimento. Assim, o sujeito passivo desta é, em regra e em primeiro lugar, o proprietário do imóvel tributado. E a presunção legal estabelecida pelo n.º 4 do art. 8.º do CCA releva apenas para os casos em que porventura o Fisco fique sem saber quem é o proprietário do imóvel*»¹¹.

Ora, por tal somatório de razões, se no caso *sub judice* dúvidas não existem relativamente a quem era o proprietário da parcela remanescente do prédio à data do facto tributário, isto é, o próprio Requerente, a liquidação em crise não violou o art. 8.º do CIMI, pelo que, improcede quanto a este segmento a pretensão do Requerente.

Finalmente, invoca este a inconstitucionalidade da interpretação efectuada pela Requerida do art. 8.º do CIMI na liquidação em crise, isto é, aquela que conclui que é sujeito passivo de imposto aquele que não tem a posse, o uso e a fruição do prédio, por dele ter sido desapossado em virtude de posse administrativa emergente de expropriação por utilidade pública, por violação do princípio da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e do direito de propriedade.

Acrescenta que a tributação em sede de IMI do proprietário do prédio que se viu privado do seu uso e fruição, em resultado de expropriação por utilidade pública, viola o princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que, no seu juízo, não retira qualquer utilidade económica deste.

O núcleo central da questão de constitucionalidade, como é definido pelo Requerente, consiste na violação do princípio (constitucional) da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que este não consegue retirar qualquer utilidade económica do prédio objecto do imposto.

¹⁰ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, II Volume, 5.ª edição, Áreas Editora, 2007, pág. 80 e 81.

¹¹ Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do recurso n.º 0713/02, de 23/10/2002 e no qual assumiu as funções de relator o Conselheiro ALFREDO MADUREIRA.

Sucedo que, tal não acontece em relação à parcela sobrante da expropriação, pois como o próprio Requerente sustenta em 77.º do seu pedido de pronúncia arbitral, continua a ter acesso ao prédio pela rotunda.

Mais, e ainda que se invoque que a parcela sobrante perdeu a capacidade edificativa, o certo é que os artigos 6.º, 101.º e 130.º e seguintes, todos do CIMI permitem que, da alteração matricial a empreender em resultado da transferência do direito de propriedade de uma parcela de 1665 m² para a entidade expropriante, resulte outra classificação para o prédio do Requerente.

Deste modo julga-se que o Requerente continuará a poder retirar «benefício» do prédio. O que, como tal, é circunstância reveladora de capacidade contributiva.

Mais, o art. 8.º, n.º 4 do CIMI apenas dá relevância à posse quando não seja possível determinar o proprietário do prédio.

Finalmente, não se vislumbra qualquer razão discriminatória que consubstancie a violação do princípio da igualdade. Em suma, não se verifica a invocada inconstitucionalidade.

Perante o decaimento parcial da pretensão do Requerente no presente pedido de pronúncia, coloca-se a questão da anulação parcial da liquidação em crise. A tal propósito ensina a doutrina JORGE LOPES DE SOUSA¹²: «Nos termos do art. 100.º da LGT, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, a administração tributária está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio. Desta norma infere-se a possibilidade de anulação parcial dos actos tributários. O STA tem entendido, em geral, que os actos de liquidação, por definirem uma quantia, são naturalmente divisíveis, sendo-o também juridicamente, por a lei prever a possibilidade de anulação parcial daqueles actos, no referido art. 100.º, ao prever a procedência parcial de meios processuais impugnatórios (como anteriormente, previa o art. 145.º do CPT). Porém tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial. Será o que acontece quando um acto de liquidação se baseia em determinada matéria colectável e se vem a apurar que parte dela foi calculada ilegalmente, por não dever ser considerada.

12 JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado*, 6.ª edição, 2011, pág. 342.

Nestes casos, não há qualquer obstáculo a que o acto de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável cuja consideração era ilegal, mantendo-se a liquidação na parte que corresponde a matéria colectável que não é afectada...».

Ora, é precisamente o que acontece no caso *sub judice* em que o tribunal entendeu que em relação a parte da base tributável, a correspondente a 1665 m², considerada na liquidação em crise, foi determinada ilegalmente por violação do art. 8.º, n.º 1 do CIMI. Assim, anula-se o acto de liquidação relativamente à parte em que a considerou.

6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide julgar-se parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação parcial do acto de liquidação de IMI do ano de 2013, nos termos supra expostos.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 3027,17, nos termos do art. 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pelo Requerente e Requerida, no montante de € 612, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção do respectivo decaimento, isto é, 51,17% e 48,83%, respectivamente.

Notifique.

Lisboa, 21 de Agosto de 2015

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.]