

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 526/2015-T

Tema: Imposto Municipal sobre Imóveis - Avaliação Geral

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., n.º..., em Lisboa, doravante designado por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de pronúncia de tribunal arbitral com vista à anulação do ato tributário de liquidação de IMI referente ao ano de 2012, com o n.º 2012..., no valor de € 1.615,40.

O Requerente fundamenta a ilegalidade do ato tributário, assente nos seguintes fundamentos, que infra se sintetizam:

- A) Erro nos pressupostos de facto e de direito, dado a liquidação objeto destes autos não respeitar o disposto no artigo 113º do CIMI, nem se enquadrar como liquidação adicional ou cair no âmbito da revisão oficiosa;
- B) Erro na quantificação da prestação tributária, porquanto a Autoridade Tributária procedeu à liquidação de IMI de 2012 com base em Valor Patrimonial Tributário (VPT) do prédio resultante da avaliação do prédio ocorrida no decurso de 2013, a coberto da avaliação geral levada a efeito ao abrigo da Lei 60-A/2011, de 30 Dezembro, quando apenas poderia utilizar o VPT constante da matriz a 31.12.2012 e não qualquer outro posteriormente definido;
- C) Violação da retroatividade em matéria fiscal, na medida em que, ao se aplicar um VPT apurado em 2013 relativamente a imposto referente a 2012, tal facto redundava

na aplicação retroativa desse mesmo VPT de que a Autoridade Tributária se socorreu para o efeito;

Peticionando, em conformidade, não só pela anulação do ato tributário de IMI em apreço, bem como pelo pagamento dos encargos tidos com a prestação de garantia indevida, por considerar existir erro imputável aos serviços.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, apresentou Resposta, na qual em suma, defendeu a conformidade legal da liquidação objeto destes autos, pugnando assim pela improcedência da fundamentação aduzida pelo Requerente, bem como considerou inexistir qualquer sustentação, no caso de procedência do pedido, para o pagamento dos encargos relativos à garantia bancária prestada.

O árbitro único foi designado em 13.10.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28.10.2015.

Face ao posicionamento das partes e estar-se perante litígio que tem no seu cerne apenas divergência sobre a aplicação do direito, o tribunal singular prescindiu da formulação de alegações e da realização de reunião arbitral.

2. Saneamento

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março), tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado tempestivamente. O processo não enferma de nulidades.

Não tendo sido erigidas exceções, nada obsta a que se conheça do mérito do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, o posicionamento das partes face à factualidade trazida a estes autos, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. O ora Requerente é proprietário do prédio urbano, constituído em propriedade total, sito na Rua..., n.º..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... , da freguesia da..., concelho e distrito de Lisboa.
2. No seguimento de procedimento geral de avaliação predial, o Requerente veio a ser notificado, no decurso de 2013, do resultado da avaliação patrimonial tributária ao prédio supra identificado.
3. Referente ao prédio supra, o ora Requerente foi objeto de notificação da 1ª e 2ª prestações do IMI do ano de 2012, em 07.03.2013 e da 3ª prestação em 11.07.2013.
4. Inconformado, o Requerente deduziu reclamação graciosa, a qual, após indeferimento, levou à dedução de pedido de pronúncia arbitral, a que coube o n.º 39/2014-T;
5. No âmbito deste último, veio o pedido, em 30.07.2014, a ser julgado procedente, por falta de fundamentação do ato tributário –“...conclui-se existir obscuridade na justificação presente no documento de cobrança em análise, e insuficiência de elementos que permitam perceber como se determinou o VPT apresentado, pelo que a liquidação é ilegal por falta de fundamentação.” - assim anulando a liquidação de IMI de 2012 objeto desses autos e cujo teor se dá aqui por reproduzido.
6. A Autoridade Tributária procedeu à anulação de tal ato tributário.
7. Por ofício datado de 29.04.2015, veio a Autoridade Tributária a notificar o Requerente de liquidação de IMI de 2012, referente ao prédio melhor descrito em 1..
8. Em 25.05.2015, veio o Requerente a ser notificado da nota de cobrança 2012 ..., relativa ao IMI de 2012 do prédio em referência, com um valor a pagar de € 1.615,40.

9. Em 30 de Julho de 2015 vem o Requerente apresentar o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, tendo pago a respetiva taxa de justiça inicial.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos e bem assim no posicionamento assumido por Requerente e Requerida quanto aos factos trazidos a estes autos arbitrais.

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se o ato tributário de IMI enferma dos vícios infra e constitucionais que lhe são apontados pelo Requerente e, em caso afirmativo, decidir quanto ao direito à restituição dos encargos tidos com a prestação de garantia bancária para a suspensão da cobrança do tributo.

4.2. Erro sobre os pressupostos de facto e de direito:

Invoca o Requerente em abono do vício supra identificado, que a liquidação objeto dos presentes autos é destituída de sustentação legal, nomeadamente por falta de norma habilitante para o efeito.

Desde já se avança que não colhe razão ao Requerente relativamente a tal aventado vício.

Senão vejamos, a Autoridade Tributária, no seguimento da procedência do pedido de anulação formulado pelo Requerente no âmbito dos autos arbitrais que correram termos sob o n.º 39/2014-T, procedeu em conformidade com o aí decidido, anulando informaticamente o ato tributário de IMI objeto de tal pedido de pronúncia arbitral.

Nessa sequência, procedeu nos termos da factualidade melhor constante dos pontos 6. e 7. dos factos considerados provados neste aresto, isto é, emitindo novo ato tributário relativamente ao IMI de 2012 do prédio melhor identificado em 1..

Ou seja, face à decisão arbitral de que a primitiva liquidação se encontrava inquinada por vício de falta de fundamentação, devido a obscuridade quanto à forma de determinação do valor patrimonial tributário (VPT), a AT procedeu à notificação de novo ato tributário, desta feita remetendo a fundamentação que no entendimento daquela entidade supriria o vício que anteriormente havido sido sancionado pelo tribunal arbitral.

Constitui missão e atribuição da Autoridade Tributária, entre outras elencadas no n.º 2 do artigo 2º do DL 118/2011, de 15 de Dezembro, a constante da al. a), nos termos da qual:

“Artigo 2.º

Missão e atribuições

2 - A AT prossegue as seguintes atribuições:

- a) Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas colectivas de direito público;”***

E tal liquidação tributária emanada da AT e objeto dos presentes autos encontra desde logo e em primeira linha, a sua legitimação ao abrigo do referido normativo, enquanto consequência prática do exercício por esta das atribuições que lhe estão legalmente cometidas por via do referido diploma legal.

Importando, imprescindivelmente, aferir, não obstante a mesma se inserir, em abstrato, no âmbito da prossecução das suas atribuições, se tal ato tributário se encontra em conformidade com a demais legislação *in casu* aplicável, a qual passa pela legislação que regula o imposto objeto da liquidação em apreço – Código do IMI - e ao nível do

compêndio regulador das relações jurídico-tributárias entre os contribuintes e a Autoridade Tributária – Lei Geral Tributária.

Assim, e com esse propósito, impõe perscrutar se, sem prejuízo da legitimidade da AT em proceder ao lançamento de tributos através de atos tributários de liquidação, como é o caso da liquidação objeto destes autos, poderia a AT, à luz da versada legislação, emitir a referida liquidação.

Dispõe o artigo 113º do CIMI:

“Artigo 113º

Competência e prazo da liquidação

1 - O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) Última atualização: Leis 82-B/2014 e 82-D/2014, ambas de 31/12 70 relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.

2 - A liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte.

3 - Logo que a avaliação de prédio omissa, melhorado, modificado ou ampliado se torne definitiva, liquida-se o imposto a que houver lugar, com observância do disposto no n.º 1 do artigo 116.º

4 - As restantes liquidações, nomeadamente as adicionais e as resultantes de revisões officinas, são efectuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no artigo 116.º

5 - Sempre que os pressupostos da isenção deixem de verificar-se e os sujeitos passivos não dêem cumprimento ao disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 13.º, a administração fiscal procede à liquidação extraordinária do imposto desde o ano, inclusive, ao da caducidade da isenção.

6 - Não há lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a (euro) 10.”

Sendo que, por seu turno, prevê o artigo 116º do compêndio vindo de parcialmente citar:

“Artigo 116.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - As liquidações do imposto, ainda que adicionais, são efectuadas nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária, salvo nas situações previstas no n.º 5 do artigo 113.º, caso em que a liquidação é efectuada relativamente a todos os anos em que o sujeito passivo gozou indevidamente dos benefícios, com o limite de oito anos seguintes àquele em que os pressupostos da isenção deixaram de se verificar.

2 - No caso previsto no n.º 2 do artigo 9.º, o prazo de caducidade do direito à liquidação contase a partir do ano em que ao prédio seja dada diferente utilização.”

Da leitura do primeiro dos referidos preceitos legais, resulta que, para além das liquidações de IMI a emitir nos termos do n.º 1 do artigo 113º do versado código, são passíveis de serem emitidas liquidações adicionais e advenientes de revisão oficiosa a todo o tempo – vide n.º 4 do artigo 113º do CIMI – embora com as limitações a que se alude no artigo 116º do CIMI.

Ora, como igualmente se transcreveu, nos termos deste último preceito, as liquidações de IMI, ainda que adicionais, apenas podem ser efetuadas nos prazos previstos nos artigos 45º e 46º da Lei Geral Tributária, razão pela qual não se poderá deixar de trazer à colação também estes normativos.

Nesta conformidade, preveem os artigos 45º e 46º da Lei Geral Tributária, o seguinte:

“Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1 – O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 – No caso de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

(Redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

3 – Em caso de ter sido efetuada qualquer dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

(Redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)

4 – O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

5 – Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

6 – Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efetuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

7 – O prazo referido no n.º 1 é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com:

(Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

a) país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam; ou

(Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

b) contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia, ou em sucursais localizadas fora da União Europeia de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos do IRS na correspondente declaração de

rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários.(Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)

Artigo 46.º

Suspensão do prazo de caducidade

1 – O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.

2 – O prazo de caducidade suspende-se ainda:

- a) em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;*
- b) em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;*
- c) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;*
- d) em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão;*

e) com a apresentação do pedido de revisão da matéria coletável, até à notificação da respetiva decisão.

(Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

3 – Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respetivo procedimento criminal, fiscal ou contraordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final.”

Retornando ao caso que ora em concreto ora nos atém e sendo seguro que não se está perante liquidação a coberto do disposto no n.º 1 do artigo 113º do CIMI, dispunha, ainda assim, a AT de um prazo geral de 4 anos para emitir a liquidação arbitralmente sindicada.

E tal direito à liquidação do imposto, nos termos em que foi efetuada, advém justamente das normas habilitantes constantes do n.º 4 do artigo 113º do CIMI e do n.º 1 do artigo 116º do versado compêndio, sempre com as limitações temporais que decorrem dos também já citados artigos 45º e 46º da Lei Geral Tributária.

Não estando em causa, como não está nos vertentes autos, a questão relativa à caducidade do direito à liquidação, a qual não foi erigida pelo Requerente, a presente apreciação confina-se tão-somente à aferição atinente à acomodação legal do ato tributário objeto deste processo.

E, relativamente a esta matéria, nos termos vindos de assentar, dúvidas não subsistem quanto à habilitação legal da AT em emitir, subsequentemente à liquidação primitivamente anulada, ato tributário relativamente ao mesmo período e prédio, expurgado (supostamente) do vício formal de que a liquidação inicial se encontrava inquinada – falta de fundamentação.

4.3. Erro na quantificação da prestação tributária:

Em abono da identificada causa de pedir, alega o Requerente que a liquidação em análise viola o n.º 1 do artigo 113º do CIMI, na medida em que o IMI deverá ser liquidado no ano seguinte ao ano que respeita, com referência ao VPT constante da matriz a 31 de Dezembro do ano a que o imposto diz respeito, sendo que no caso em apreço terá sido aplicado ao ato tributário *sub judice* VPT apurado posteriormente a tal data.

Desde já, importa relevar que o Requerente não erige nestes autos qualquer desconformidade legal relativamente ao facto de, em virtude da avaliação geral – relativamente ao prédio de que é proprietário - ter ocorrido em momento posterior a 31.12.2012, ter essa circunstância (exclusivamente temporal) distorcido ou alterado o VPT

apurado através dessa mesma avaliação, se e quando comparado com o VPT que resultaria se tal avaliação tivesse sido levada a efeito no decurso de 2012.

Enteiremo-nos pois do enquadramento jurídico em que gravita o ato tributário objeto destes autos, no que ao alegado vício concerne.

Dispõe o artigo 113º do CIMI, de resto, já supra citado:

“Artigo 113º

Competência e prazo da liquidação

1 - O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) Última atualização: Leis 82-B/2014 e 82-D/2014, ambas de 31/12 70 relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.

2 - A liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte.

3 - Logo que a avaliação de prédio omissa, melhorado, modificado ou ampliado se torne definitiva, liquida-se o imposto a que houver lugar, com observância do disposto no n.º 1 do artigo 116.º

4 - As restantes liquidações, nomeadamente as adicionais e as resultantes de revisões oficiosas, são efectuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no artigo 116.º

5 - Sempre que os pressupostos da isenção deixem de verificar-se e os sujeitos passivos não dêem cumprimento ao disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 13.º, a administração fiscal procede à liquidação extraordinária do imposto desde o ano, inclusive, ao da caducidade da isenção.

6 - Não há lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a (euro) 10.”

Por via da assinatura do *Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica* pelo Estado Português e por um conjunto de credores internacionais, aquele se comprometeu, em matéria de política orçamental, ao seguinte:

“Receita

(...)

1.32. Actualizar o valor patrimonial matricial dos imóveis para efeitos de tributação, com o fim de aumentar a receita em, pelo menos, 150 milhões de euros em 2013. As transferências da administração central para as administrações local e regional serão revistas a fim de assegurar que as receitas adicionais sejam totalmente utilizadas para efeitos da consolidação orçamental.

(...)

Tributação de bens imóveis

6.3. O Governo irá rever o quadro legal de avaliação para efeitos fiscais dos imóveis e terrenos existentes e apresentar medidas para (i) assegurar que até finais de 2012, o valor patrimonial tributável de todos os bens imóveis se aproxima do valor de mercado e (ii) que a avaliação de bens imóveis é actualizada periodicamente (todos os anos para imóveis para fins comerciais e de três em três anos para imóveis destinados à habitação, nos termos previstos na lei). A prossecução destas medidas poderá incluir o envolvimento de funcionários municipais, para além dos trabalhadores da administração fiscal, para avaliar o valor tributável do imóvel, bem como a utilização de métodos estatísticos para monitorizar e actualizar as avaliações.”

Com tal fito compromissório, veio o legislador, através da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro, proceder à segunda alteração à Lei do Orçamento do Estado para 2011, aprovada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, altera o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e proceder à primeira alteração do Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de Dezembro, que aprovou um conjunto de medidas adicionais de redução de despesa com vista à consolidação orçamental prevista no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC) para 2010-2013

No que à apreciação dos presentes autos importa, alterou o legislador, através do artigo 5º de tal diploma legal, o disposto no artigo 15º do DL 287/2003, de 12 de Novembro, o qual passou a ter a seguinte redação:

«Artigo 15.º

Avaliação de prédios já inscritos na matriz

1 - (Revogado.)

2 - (Revogado.)

3 - (Revogado.)

4 - Será promovida uma avaliação geral dos prédios urbanos, no prazo máximo de 10 anos após a entrada em vigor do CIMI.

5 - Quando se proceder à avaliação geral dos prédios urbanos ou rústicos, será afectada para despesas do serviço de avaliações uma percentagem até 5, a fixar e regulamentar por portaria do Ministro das Finanças, do IMI cobrado nos anos em que se realizar aquela avaliação.

6 - (Revogado.)

7 - (Revogado.)

8 - (Revogado.)

9 - A avaliação geral referida nos números anteriores obedece ao disposto nos artigos 15.º-A a 15.º-P.

10 - Ficam abrangidos pela avaliação geral os prédios urbanos que em 1 de Dezembro de 2011 não tenham sido avaliados e em relação aos quais não tenha sido iniciado procedimento de avaliação, nos termos do CIMI.

Consagrou igualmente o legislador, por aditamento, em matéria de regulação da avaliação geral do património predial urbano o seguinte:

Artigo 15.º-D

Valor patrimonial tributário

1 - Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos objecto da avaliação geral são determinados por avaliação directa, nos termos dos artigos 38.º e seguintes do CIMI.

2 - Para efeitos da avaliação geral, o valor base dos prédios edificados (Vc), o coeficiente de localização (Cl) e o coeficiente de vetustez (Cv), previstos nos artigos 39.º, 42.º e 44.º do CIMI, são os vigentes e determináveis em 30 de Novembro de 2011.

3 - Na avaliação geral não é obrigatória a vistoria do prédio a avaliar.

4 - Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objecto da avaliação geral entram em vigor:

- a) Em 31 de Dezembro de 2012, para efeitos do imposto municipal sobre imóveis;*
- b) No momento da ocorrência dos respectivos factos tributários, para efeitos dos restantes impostos.*

5 - As decisões relativas a requerimentos e a pedidos de segunda avaliação, reclamações ou impugnações nos termos dos artigos 15.º-F e 15.º-G reportam-se às datas referidas no número anterior.

6 - O disposto nos n.os 4 e 5 não se aplica aos prédios urbanos que, antes das datas aí referidas, sejam avaliados nos termos dos artigos 38.º e seguintes do CIMI, nomeadamente nos casos previstos nas alíneas a), b), c), e d) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 13.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI e no artigo 250.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Importa também tomar em consideração o legalmente disposto em matéria de interpretação das leis, sendo que o artigo 11.º da Lei Geral Tributária estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias nos seguintes termos:

“Artigo 11.º

Interpretação

- 1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.**
- 2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.**
- 3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.**

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

Os princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

“Artigo 9.º

Interpretação da lei

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Tendo como referencial os princípios decorrentes das normas supra citadas, cumpre apreciar a sua aplicação ao caso concreto.

Como se colhe do n.º 1 do artigo 113º do CIMI, a liquidação de IMI deve ser liquidada anualmente com base no valor patrimonial tributário que consta na matriz em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.

O que, transposto para o caso em apreciação, resultaria na aplicação do VPT constante da matriz do prédio a 31 de Dezembro de 2012, visto que é esse o período anualizado levado a liquidação pela AT.

Sucedeu, no entanto, que por força do compromisso assumido pelo Estado português ante os credores signatários do memorando (já supra parcialmente citado), procedeu o legislador à consagração de uma procedimento geral de avaliação do património predial urbano, o qual tinha por objetivo gerar uma receita, no decurso de 2013, não inferior a 150 milhões de euros.

Para atingir tal desiderato, procedeu o legislador às alterações tidas por necessárias tendentes à consecução daquele, fazendo expressamente consagrar, por aditamento do artigo 15.º-D ao DL 287/2003, de 12 de Novembro e concretamente através do seu n.º 4, que os valores patrimoniais tributários dos prédios objeto de avaliação geral entrariam em vigor, para efeitos de IMI, em 31 de dezembro de 2012.

Ora, o teor de tal norma legal não poderá deixar de configurar carácter excecional face ao preceito geral constante do n.º 1 do artigo 113º do CIMI, na medida em que através da Lei 60-A/2011, de 30 de Novembro, o legislador, em função das circunstâncias económico-financeiras que o País atravessava, de resto publicamente conhecidas, adotou uma série de medidas, nomeadamente no âmbito tributário, tendo em vista a consecução de objetivos de maximização da receita.

Sendo que, um desses objetivos passava pela prevista arrecadação, no decurso de 2013, de 150 milhões de euros, por força do aumento dos VPT's que tal avaliação geral do parque imobiliário geraria em termos de receita ao nível do IMI.

E foi justamente na perspetiva e ótica de arrecadação de receita durante o ano de 2013 que o legislador fez prever, para efeitos de tributação de IMI, que os VPT's apurados no âmbito dessa mesma avaliação geral de imóveis entrariam em vigor em 31 de Dezembro de 2012, ou seja, na data relevante para efeitos de apuramento da base tributável do IMI relativo ao ano de 2012.

Ora, da conjugação do quadro legal vindo de supra citar e do contexto político-governativo que rodeou a iniciativa de procedimento de avaliação geral predial em apreço, resulta

medianamente claro que o legislador pretendeu que os efeitos dessa avaliação geral predial se repercutissem sobre o IMI reportado a 2012, uma vez que só assim poderia arrecadar a receita em 2013 (como consta do memorando já identificado) em consonância com o ajustamento dos VPT's que de tal avaliação geral radicaria.

E se esse era o propósito legislativo, como se afigura pela fundamentação vinda de enunciar, tal objetivo ficou bem patenteado na letra da lei, por via da al. a) do n.º 4 do artigo 15º-D do DL 287/2013, de 30 de Novembro, dado que o legislador fixou, de forma objetiva, a vigência dos VPT's apurados na sequência da avaliação geral: a partir de 31 de Dezembro de 2012.

Ora, se o intuito legislativo não fosse o de acomodar no âmbito do IMI relativo a 2012 todos os VPT's apurados na esteira de tal avaliação geral de prédios – independentemente do momento temporal da concreta avaliação de cada prédio - não careceria de ter expressamente consagrado o termo inicial da entrada em vigor de tais VPT's, porquanto estes iriam relevar, para efeitos de IMI de 2012 ou de 2013, consoante esses mesmos valores patrimoniais estivessem ou não inscritos na respetiva matriz predial até 31.12.2012, respetivamente.

Solução essa que se reconduzia à aplicação da regra geral consagrada no n.º 1 do artigo 113º do CIMI, sem necessidade da consagração do disposto na al. a) do n.º 4 do artigo 15º-D do DL 287/2013, de 30 de Novembro.

Por tudo o que se vem firmando, não se vislumbra existir qualquer erro na quantificação da base tributável sujeita à liquidação de IMI de 2012, sendo aplicável ao ato tributário objeto destes autos o VPT do prédio apurado no âmbito do procedimento geral de avaliação predial desencadeado pela alteração legislativa preconizada pela Lei 60-A/2011, de 12 de Novembro.

4.4. Da violação do princípio da não retroatividade – artigo 103º, n.º 3 da CRP:

Por último, invoca ainda o Requerente, em abono da sua pretenção anulatória, existir violação do disposto no n.º 3 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, argumentando para o efeito que a base tributável aplicada no cálculo do imposto liquidado foi apurada no decurso do ano de 2013, ou seja, posteriormente ao *terminus* do período a que o imposto respeitava. Vejamos,

Dispõe o n.º 3 do artigo 103º da CRP, que:

“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

No caso dos autos, a questão a decidir assenta, na sua essência, na circunstância de o VPT aplicável ao ato tributário ter sido apurado no seguimento da avaliação geral predial levada a efeito por força da entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2011, de 12 de Novembro, mas em momento posterior ao período a que tal tributo diz respeito.

O enquadramento jurídico foi já objeto de explanação no ponto 4.3. que antecede, o qual aqui *in totum* reiteramos, porque igualmente relevante para a dilucidação da questão de aventada desconformidade para com norma da lei fundamental nacional.

Assim, tendo presente o que já se expendeu sobre a matéria de avaliação (geral) a que foi sujeito o prédio objeto do ato tributário arbitrariamente sindicado, importa relevar que tal avaliação foi concretizada com base em norma jurídica cuja entrada em vigor ocorreu em momento anterior ao facto gerador do imposto em apreço nestes autos.

Isto porque, o procedimento avaliativo levado a efeito pela AT teve por fundamento a entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2011, de 12 de Novembro, a qual vigorou desde o dia seguinte à sua publicação em jornal oficial, o que significa que tal lei se encontra vigente desde 1 de Dezembro de 2011.

Em tal momento temporal, não se tinha por legalmente verificado o facto tributário a que respeita a liquidação de imposto em apreço, a qual apenas tem lugar no dia 31 de Dezembro do ano a que o tributo diz respeito.

A respeito do já citado normativo constitucional e pelo facto deste tribunal arbitral secundar a doutrina que dele dimana sobre a temática, não podemos deixar de citar trecho do acordado pelo Tribunal Constitucional, no âmbito do processo n.º 319/2012, segundo o qual *“Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.*

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.

Esta exigência revela as preocupações do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, também ele princípio estruturante do Estado de direito democrático, refletidas na vertente do princípio da legalidade, segundo o qual, a lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado.

É neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na revisão constitucional de 1997, consagrar no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável. Com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança. O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já

tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospetividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (v.g. acórdãos n.º 128/2009, 85/2010 e 399/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt).”

Sufragando este tribunal arbitral, como supra se referiu, o entendimento do Tribunal Constitucional vindo de citar, importa, à luz dos princípios orientadores de tal jurisprudência constitucional que sobre a interpretação do n.º 3 do artigo 103º da CRP versa, não vislumbra o presente tribunal arbitral singular como possa, no caso em apreço, existir uma violação a tal normativo constitucional.

Na verdade, como supra oportunamente se firmou, no caso em análise o legislador foi medianamente claro ao dar a conhecer, por via legislativa, a sua pretensão de proceder a uma avaliação geral predial, através do artigo 5º da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro.

Igualmente, dúvidas não subsistirão quanto ao facto de tal legislação ter entrado em vigor em momento temporal manifestamente anterior à ocorrência do facto tributário, sendo que, no caso do ato tributário em causa, as alterações legislativas que estão na base da avaliação levada a efeito tiveram o seu termo inicial de vigência ainda no ano de 2011.

Acresce ainda, e com particular relevância que, por via da alteração legislativa trazida por tal lei, o legislador fez desde logo prever que os valores patrimoniais apurados na sequência dessa mesma avaliação geral dos prédios entraria em vigor, para efeitos de IMI, a 31 de Dezembro de 2012.

Isto é, desde 2011 que os sujeitos passivos do imposto e titulares de património predial potencialmente abrangido por esta alteração legislativa não podiam desconhecer o teor da al. a) do n.º 4 do artigo 15.º-D do DL 287/2002, de 12 de Novembro, nos termos da qual, o resultado da avaliação geral predial sempre seria aplicável ao IMI de 2012, uma vez que o VPT por esse procedimento apurado, entraria em vigor em 31 de Dezembro de 2012.

E, nesta conformidade, o legislador deu, atempadamente, a conhecer o âmbito e alcance objetivo e temporal, nomeadamente, em matéria de tributação de Imposto Municipal sobre os Imóveis, ao fazer expressamente prever que o resultado de avaliação geral seria levado em consideração desde o dia 31 de Dezembro de 2012, data esta relevante para aferição do quantum de imposto final respeitante ao versado ano.

Destarte, não se vislumbra existir qualquer aplicação retroativa da norma tributária, nem sequer retrospectividade, na medida em que a disposição legal entrou em vigor logo em 2011, isto é, foi temporalmente anterior ao início do período do imposto a que se reporta o ato tributário ora arbitrariamente sindicado, não se mostrando violado, em consequência, o disposto no n.º 3 do artigo 103º da CRP.

4.5. Do direito a indemnização por garantia indevida:

Em face de tudo o quanto supra se expendeu e concluiu nos pontos 4.2., 4.3. e 4.4, não sendo emitido um juízo de ilegalidade sobre o ato tributário objeto da presente pronúncia arbitral, está prejudicada a apreciação da indemnização a suportar pela Requerida a favor do Requerente.

Decisão:

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral:

- b) Julgar improcedente o pedido de anulação relativamente ao ato tributário .º objeto destes autos – liquidação de IMI de 2012 – e já supra melhor identificada.**

Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.615,40

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 306,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Notifiquem-se as partes e, oportunamente, arquivem-se os autos

Lisboa, 27 de Abril de 2016

O Tribunal Arbitral singular,

Luís Ricardo Farinha Sequeira

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.