

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 355/2017-T

Tema: IMI – Falta de Fundamentação.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., LDA., sociedade comercial por quotas registada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais sob o número de identificação de pessoa colectiva..., com sede em..., n.º..., ..., freguesia de ..., concelho de Cascais, ...-..., ..., apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade da decisão do Serviço de Finanças de Cascais de indeferimento da reclamação graciosa dos actos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativos aos anos 2012 a 2015 identificados nos autos.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 1 de Junho de 2017 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 10 de Agosto de 2017.

A AT respondeu, defendendo a improcedência do pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

II. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam dos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é dona e legítima proprietária, na sua qualidade de sociedade imobiliária, do prédio urbano sito em ..., com a denominação ..., descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ...;
- B) Durante o ano de 2015, o Serviço de Finanças de Cascais ... realizou uma acção de fiscalização ao referido prédio, tendo concluído que este reunia as condições de habitabilidade necessárias à sua configuração enquanto prédio habitacional;
- C) Em conformidade, procedeu à inscrição do referido prédio na matriz competente, tendo este recebido o artigo provisório n.º P...;
- D) O registo do prédio em causa na respectiva matriz veio a dar origem aos actos de

- liquidação adicional de IMI, referentes aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015, no montante total de €23.211,15;
- E) A 31 de Maio de 2016, a Requerente apresentou reclamação graciosa dos actos de liquidação identificados nos autos;
 - F) A 14 de Fevereiro de 2017, a Requerente foi notificada do projecto de decisão da Reclamação Graciosa, que pugnava no sentido do seu indeferimento;
 - G) A Requerente exerceu o direito de participação, através de apresentação de audição prévia;
 - H) A 23 de Março de 2017, a Requerente foi notificada do indeferimento total da Reclamação por si apresentada;
 - I) A decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada fundamentou-se no relatório de avaliação do prédio;
 - J) Do relatório de avaliação consta que na determinação da idade do imóvel, teve-se como referência a visualização dos ortofotomapas da CM ... bem como a data da constituição da propriedade horizontal, concluindo-se que os imóveis estão concluídos desde 2007.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.MATÉRIA DE DIREITO

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber se o prédio identificado nos autos deve ou não considerar-se concluído desde o ano 2007, nos termos previstos nos artigos 10.º e 13.º, n.º 4 do Código do IMI.

A este propósito, com relevo para a decisão da causa, a Requerente alega no seu pedido de pronúncia arbitral o seguinte:

- a) A AT não curou minimamente de demonstrar os motivos que conduziram ao indeferimento da reclamação graciosa apresentada, nem, de resto, à emissão das liquidações adicionais de IMI sobre que versava a Reclamação Graciosa apresentada;
- b) Com efeito, a AT não empreendeu praticamente nenhum esforço para demonstrar os motivos que a levaram a concluir que “*o imóvel se encontrava finalizado desde 2007*”;
- c) Porquê 2007? Porque se entendeu que algumas moradias já estavam “habitadas” e outras em “condições de habitabilidade”? Quais são as primeiras e quais são as segundas? Contactaram-se alguns dos supostos moradores? Viu-se o interior das moradias?
- d) A AT limita-se, na decisão final da Reclamação Graciosa, a remeter expressamente para a avaliação realizada ao imóvel, pelo perito avaliador do Serviço de Finanças de Cascais –...;
- e) Analisada, porém a avaliação para que remete a AT na decisão contestada, verifica-se que não foram fornecidas à Requerente quaisquer explicações acerca dos motivos que levaram o Serviço de Finanças de Cascais –... a considerar os prédios como findos e, conseqüentemente, abrangidos pelo disposto no artigo 10.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- f) Em face do exposto, não restam dúvidas que, ao cingir o seu dever de fundamentação às parcas informações constantes da decisão final, bem como àquelas, igualmente parcas, da avaliação realizada pelo Serviço de Finanças de Cascais –..., a AT violou o seu dever de fundamentação, resultando assim na ilegalidade das liquidações, por falta de fundamentação;
- g) A Requerente não sabe ao certo – nem tem como saber – com base em qual das alíneas do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IMI julgou a AT estar o prédio urbano concluído, pelo que terá de exercer o seu direito de defesa afastando a verificação de qualquer uma das alíneas do referido artigo;
- h) A Requerente não consegue alcançar o que terá a AT querido demonstrar com tais fotografias aéreas, senão a simples circunstância de existir um condomínio, sito na

..., cujas moradias dispunham da parte estrutural concluída, encontrando-se, porém ainda em fase de construção;

- i) Das fotografias que a AT juntou, resulta precisamente uma realidade inacabada e provisória;
- j) Por tudo o que antecede, é manifesto que a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente se encontra ferida de manifesta ilegalidade, sendo igualmente ilegais as liquidações de IMI, efectuadas pela AT, que lhe subjazem.

Por sua vez, a Requerida alega o seguinte:

- a) A fundamentação por remissão é legalmente possível e sendo esta remissão para um relatório de avaliação este não pode, pois, ser parco em fundamentos, como entende, a Requerente;
- b) Também não é a extensão do texto que revela a existência de fundamentação, podendo esta até ser sucinta, contendo os factos e o direito que levaram à decisão;
- c) É o que sucede no presente processo cuja fundamentação resulta de fotografias do local e de documentos emitidos pela respetiva edilidade não pode resultar numa decisão com insuficiente fundamentação;
- d) Até a Requerente arguiu extensa petição, como sinal de que entendeu do que se devia defender (embora consideremos que não logrou neste desiderato);
- e) Mas vamos aquilatar da alegada insuficiente fundamentação vejamos o que o relatório da avaliação refere, podendo neste processo tal ser verificado no documento comprovativo de 1.^a avaliação a fls, 20 do PA, que ao se avaliar o prédio inscrito na matriz com o artigo matricial provisório P ..., diz-se na descrição da avaliação, o seguinte:

“AREAS – OBTIDAS ATRAVÉS DO XARC DA CM

VISITA AO EXTERIOR DO IMÓVEL E VISUALIZAÇÃO DO SIGWEB DA CM

ELEMENTOS CONSTANTES NA CAIXA DA CM ...: ...,
COMPLEMENTADOS COM ELEMENTOS EXISTENTES NO ARQUIVO DO
SF CASCAIS

PH 07-05-2007

NA DETERMINAÇÃO DA IDADE DO IIMÓVEL, TEVE-SE COO
REFERENCIA A VISULIZAÇÃO DOS ORTOFOTOMAPAS DA CM ... BEM
COMO A DATA DA CONSTITUIÇÃO DA PH, ASSSIM SENDO, CONCLUI-
SE QUE OS INÓVEIS ESTÃO CONCLUÍDOS DESDE 2007.

- f) Ora do transcrito e passando desde já ao contraditório, não podemos seguir a argumentação da Requerente quanto à falta de fundamentação e também quanto ao facto preciso que determinou que os prédios tivessem ficado concluídos em 2007- a constituição da propriedade horizontal;
- g) A propriedade horizontal só pode ser constituída, através de escritura publica em prédios concluídos, em que se possa determinar as partes individuais e as partes comuns;
- h) Ora, relevando o facto elencado na alínea d), ou seja: *“Em que se tornar possível a sua normal utilização para os fins a que se destina, competiria à AT provar que era possível essa utilização, e tal foi conseguido por força do ato avaliativo desencadeado pelo SF, ou seja através de elementos recolhidos no âmbito do processo de avaliação – veja-se o que ficou provado no PA;*
- i) Temos, pois, por provado, que as edificações/ moradias implantadas no terreno para construção têm as características e as condições para que possam ser consideradas aptas para habitação, não logrando a Requerente elidir a presunção com qualquer tipo de prova;
- j) Alias o contribuinte não indica qualquer data alternativa para a conclusão dos prédios, porque afirma, ou subentende-se que nem na data de apresentação da presente petição arbitral nenhuma moradia está concluída;

- k) Conclui-se, pois, que quer a decisão da reclamação graciosa, quer as liquidações emitidas são legais, tendo em conta o probatório, não colhendo, por consequência, os argumentos aduzidos pela Requerente.
- l) De tudo o que ficou exposto, não logra vingar o pedido da Requerente devendo manter-se os actos impugnados.

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos apresentados, para determinar se os actos de liquidação de IMI *sub judice* são ou não ilegais será necessário antes de mais, verificar se aqueles actos de liquidação estão ou não suficientemente fundamentados, considerando o disposto nos artigos 77.º da LGT, 36.º, n.º 2 do CPPT, 10.º e 13.º, n.º 4 do Código do IMI.

Assim vejamos:

A – DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO

O artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe *Direitos e garantias dos administrados*, estabelece no seu n.º 3 o dever de fundamentação expressa dos actos praticados pela Administração, designadamente pela Administração Tributária, quando afectem direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares.

Este princípio constitucional do dever genérico de fundamentação dos actos tributários veio a ser objecto de concretização nos procedimentos e processos de natureza tributária no artigo 77.º da LGT.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 77.º da LGT estabelece o seguinte:

“1. A decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera

declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

De acordo com o seu n.º 2, a fundamentação dos actos tributários “... pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável e do tributo. ...”.

Na génese da consagração constitucional e legal do dever de fundamentação encontramos o princípio da garantia de defesa dos direitos e interesses legítimos dos administrados.

O qual é, necessariamente, complementado (i) pelo dever de transparência da actividade administrativa e (ii) pelo direito dos particulares à reconstituição do *iter* cognoscitivo e ponderativo que presidiu à prática do acto de que são destinatários.

Conforme nos ensina José Carlos Vieira de Andrade, em O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos, Coimbra, 1991, pág. 13, “... No nosso entendimento, o dever de fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória.”

No âmbito do IMI, estabelece o artigo 119.º do Código do IMI que “1-Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.”

Resultando os actos de liquidação de IMI *sub judice* de um acto de inscrição oficiosa do Prédio na matriz pela Requerida, releva, ainda, na apreciação do dever de fundamentação

dos actos de liquidação, atender ao disposto no artigo 10.º do Código do IMI, que estabelece o seguinte:

“Artigo 10.º

Data da conclusão dos prédios urbanos

1 - Os prédios urbanos presumem-se concluídos ou modificados na mais antiga das seguintes datas:

- a) Em que for concedida licença camarária, quando exigível;
- b) Que a declaração de inscrição na matriz indique como data de conclusão das obras;
- c) Em que se verificar uma qualquer utilização, desde que a título não precário;
- d) Em que se tornar possível a sua normal utilização para os fins a que se destina.

2 - O chefe de finanças da área da situação dos prédios fixa, em despacho fundamentado, a data da conclusão ou modificação dos prédios, nos casos não previstos no número anterior e naqueles em que as presunções nele enunciadas não devam relevar, com base em elementos de que disponha, designadamente os fornecidos pelos serviços da administração fiscal, pela câmara municipal ou resultantes de reclamação dos sujeitos passivos.”

B – DA APLICAÇÃO DO DIREITO AO CASO CONCRETO

No caso em análise, os actos de liquidação constantes dos documentos de cobrança não dão a conhecer ao contribuinte a base legal que sustenta a aplicação do VPT a anos anteriores à realização da avaliação e inscrição oficiosa do prédio na matriz.

Sustenta a Requerida que a fundamentação daqueles actos é feita por remissão, legalmente admissível, para o relatório de avaliação constante a fls. 20 e ss. do PA.

Analisado o relatório de avaliação verifica-se que, para além da informação técnica relativa ao Prédio avaliado, no que respeita à data da conclusão do prédio/idade do imóvel – facto determinante da inscrição oficiosa do Prédio na matriz e dos actos de liquidação oficiosa de IMI, objecto do presente pedido - apenas se refere que a data de conclusão do prédio teve “como referência a visualização dos ortofotomapas da CM de ... bem como a data de constituição da PH. Assim sendo conclui-se que os imóveis estão concluídos desde 2007.”

Ora, dos ortofotomapas não é possível concluir que o Prédio está concluído, pois, apenas se visualizam imagens do exterior, sendo até, contrariamente ao concluído, perceptível através da visualização daquele documento que alguns dos andares do prédio não têm janelas. Também a data do registo provisório da constituição da propriedade horizontal não é determinante da qualificação de um Prédio, para efeitos de IMI, pois, o negócio constitutivo de propriedade horizontal pode ser realizado antes de concluído o edifício ou iniciada a sua conclusão – Vide artigo 59.º, n.º 2 do Código do Notariado.

Acresce que, mesmo que se entendesse que do relatório de avaliação constam fundamentadas as razões de facto subjacentes à avaliação realizada, não é possível ali encontrar qualquer fundamentação de direito. Na verdade, não é possível extrair do relatório de avaliação, nem tão pouco dos actos de liquidação de IMI *sub judice*, qual é a base jurídica subjacente à determinação da data de conclusão do Prédio.

Ora, conforme Jurisprudência constante do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 668/13, de 27 de Novembro de 2013, “I – O documento de cobrança a que se refere o artigo 119.º do Código do IMI não afasta a necessidade de fundamentação normativa dos actos de liquidação de IMI determinados por nova avaliação do prédio quando o novo valor patrimonial tributário vá servir de base a liquidações de imposto referentes a anos anteriores àquele no qual o acto de avaliação teve lugar.”

Por isso, entende-se que dos actos de liquidação de IMI ou do acto fundamentador integrante deveria constar expressamente se a data de conclusão do prédio era presumida nos termos do n.º 1 do artigo 10.º ou não, caso em que deveria ser objecto de despacho fundamentado do Chefe de Finanças, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do Código do IMI.

Veio agora, em sede de resposta à petição arbitral apresentada, a Requerida indicar que a base legal subjacente à determinação da data da conclusão do Prédio é a alínea d) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IMI.

Sucede que, não se reputa nem útil, nem lícito conhecer de factos que consubstanciem fundamentação *a posteriori* do acto tributário (Vide, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1260/11/BELRS, de 29 de Junho de 2017).

Em consequência, tendo em conta que o Prédio objecto de avaliação se encontrava omissa na matriz e que o relatório de avaliação efectuado em 2015, concluiu que o Prédio já existia desde o ano 2007, cabia à AT fundamentar os actos de liquidação, ora em crise, de facto e de direito, dando a conhecer ao contribuinte a base legal que sustentava a aplicação do novo valor patrimonial tributário a anos anteriores à realização da avaliação.

É pacífico que a falta de fundamentação expressa dos actos de liquidação, porque revelador da preterição de formalidade essencial à garantia do direito de defesa dos particulares contra actos que se reputam lesivos dos seus direitos e interesse legítimos, implica a anulabilidade do acto tributário, subjacente à liquidação final emitida, por vício de forma por falta de fundamentação conforme estabelecem os artigos 77.º da LGT e 36.º do CPPT.

Nesta conformidade, por padecer de vício de forma por falta de fundamentação devem ser anulados os actos de liquidação, assim como a liquidação de juros compensatórios subsequentes – Cfr., artigo 35.º e 77.º, n.º 1 e n.º 2 da LGT, 124.º, 125.º, 133.º do CPA, 268.º, n.º 3 da CRP, não havendo lugar ao pagamento de indemnização por prestação de

garantia indevida, dado não ter decorrido o prazo de 3 anos previsto no artigo 53.º, n.º 1 da LGT.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação do indeferimento da reclamação graciosa dos actos de liquidação de IMI identificados referentes ao ano 2012 a 2015;
- B) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o montante de imposto pago;
- C) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €23.211,15.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor

da taxa de arbitragem em €1.224,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Outubro de 2017

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)