

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 18/2012-T**

**Tema: IMT e IS – bens permutados**

CAAD - CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

Arbitragem Tributária

**Proc nº 18/2012 - T**

**ACÓRDÃO ARBITRAL TRIBUTÁRIO**

**I RELATÓRIO**

..., NIPC ..., com sede social no ..., ... e

..., NIPC 502835923, com sede social no Parque das Empresas dos ... – ...,

Requereram, em coligação voluntária, a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do artigo 10º nº 1 do DL nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Lei da Arbitragem Tributária – LAT), pedindo a declaração de ilegalidade de ato tributário de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e Imposto de Selo e a condenação da Requerida no reembolso das quantias pagas: 188.868,05 € de IMT e 23.245,30€ de Imposto de Selo.

A fundamentar o pedido alegaram, em síntese:

1. As requerentes celebraram por escritura pública outorgada em ... de Janeiro de 2004, um contrato de permuta, na qual declararam atribuir à ... um prédio

rústico denominado “...” (com a área de 183.080 m<sup>2</sup>, sito em ..., na freguesia e concelho da ..., inscrito na matriz rústica com o artigo matricial ... da secção ...), com o valor patrimonial de 762,13€, em troca de 38 lotes de terreno destinados a construção.

2. Para o efeito, as partes celebraram, em ... de Dezembro de 2003, um contrato de permuta de bens imóveis presentes por bens futuros.

3. A referida escritura pública estabeleceu duas prestações, que se consubstanciavam na transmissão onerosa do direito real de propriedade de um prédio rústico com estatuto de *bem presente* e na contraprestação que consistia na atribuição de um direito real de propriedade de 38 lotes de terreno com estatuto de *bem futuro*.

4. O prédio rústico, com o estatuto de bem presente, havia sido adquirido por ... e pela ..., por escritura pública em ... de Fevereiro de 2001, celebrada no Cartório Notarial de ..., pelo valor de 500 mil contos, (ou seja 500.000.000,00 escudos, aproximadamente 2.493.989,49 euros), constando da referida escritura que o prédio seria destinado a revenda, pelo que a aquisição se encontrava isenta de SISA, nos termos do artigo 11, n.º 3, do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISD).

5. Na escritura pública de ... de Janeiro 2004, as partes imputaram e declararam, em relação às duas transmissões de bens imóveis, o valor, de dois milhões e quinhentos mil euros (aproximadamente 501.205.000,00 mil escudos).

6. As requerentes desenvolveram um projeto de loteamento, designado no plano Diretor Municipal .... Em ... de Setembro de 2003 foi deferido o pedido de licenciamento para uma operação de loteamento, comprovado pelo Processo ../2003 da Camara Municipal da ... e pelo alvará de Loteamento ../2005.

7. A transmissão onerosa do direito real de propriedade de bens imobiliários presentes por bens futuros determinou, em ... de Janeiro de 2004, uma liquidação, no valor de 0,00€ (zero euros), de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de

Imóveis e de Imposto de Selo, uma vez que os valores dos bens permutados, declarados pelas partes na escritura, eram idênticos, daí o valor da liquidação ser 0,00€.

8. Em ... de Novembro de 2007, a AT procedeu a uma avaliação dos bens permutados, tendo definido como valor patrimonial tributário do prédio rústico 11.477,68 € e dos 38 lotes de terreno (bens futuros a serem avaliados) o valor patrimonial tributário de, 2.917.140,00€.

9. Na sequência dessa avaliação, o serviço de Finanças da ... notificou ambos os sujeitos passivos de uma liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, no valor total de 188.868,05€, correspondendo a cada sujeito passivo o valor de 94.434,03 €, e de Imposto de Selo no valor total de 23.245,30€, correspondendo a cada sujeito passivo o valor de 11.622,65 euros.

10. As requerentes apresentaram junto da AT, uma reclamação graciosa com os n.ºs ... e ..., respetivamente, face a liquidação adicional de Imposto de Selo e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

11. As requerentes sustentam que os critérios utilizados nesta avaliação não constam da notificação da liquidação, e que os mesmos são omissos. Mais dizem que a fundamentação jurídica invocada pelos serviços na alteração dos valores da liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis é confusa e manifestamente insuficiente para que se possa justificar os valores apurados na avaliação efetuada.

12. As requerentes, não aceitam que o valor atribuído ao prédio rústico pela AT, para efeitos de liquidação de IMT e Imposto do Selo, seja resultado da aplicação automática dos fatores da Portaria n.º1337/03 de 5 de Dezembro, porque esse valor não tem em consideração o valor declarado no contrato de permuta, violando no entender das Requerentes a legislação aplicável, e que a AT, ao realizar a liquidação adicional *atropelou* a lei e os critérios legalmente fixados.

13. As requerentes entendem que a AT ignora os princípios da segurança jurídica, da tipicidade tributária, e da capacidade contributiva, e que a mesma procedeu a uma nova liquidação e não a uma liquidação adicional.

14. As Requerentes entendem que não foram esclarecidas ou informadas sobre os critérios com base nos quais foram efetuadas as liquidações adicionais.

15. As Requerentes pretendem a anulação dos atos de liquidação adicional do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis e do Imposto de Selo – verba 1.1. da Tabela Geral (TGIS), nos montantes de 188.868,05€ e 23.245,30€ respetivamente, estribando-se na insuficiente e errónea fundamentação dos mesmos.

Não tendo as requerentes manifestado vontade de designar árbitro, procedeu-se à nomeação nos termos do artigo 6º/2-a), do DL 10/2011, de 20 de Janeiro (Lei da Arbitragem Tributária, abreviadamente LAT), tendo sido designados árbitros, após prévia aceitação, os signatários, Drs. José Poças Falcão (Presidente), António Jacinto Valadas Simões e Paulo Ferreira Alves.

Junto, mostra-se o respetivo processo administrativo (PA).

Teve lugar em 09-03-2012, neste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), a reunião de constituição do Tribunal Arbitral conforme previsto no artigo 11º-7, da LAT.

Na **resposta**, apresentada no prazo legal, o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira manteve as posições já anteriormente assumidas na fase administrativa, alegando, designada e sinteticamente:

1. A requerida entende que os atos de liquidação adicional não possuem qualquer vício, e que os mesmos são legais, válidos e resultam da aplicação de critérios estritamente vinculados, objetivos, aos valores patrimoniais previamente fixados e anteriormente notificados aos requerentes.

2. Mais diz no seu entender, que as requerentes pretendem ver discutido no presente tribunal arbitral, os atos de fixação dos valores patrimoniais atribuídos ao prédio rustico supra referido.

3. A Requerida refere que os atos de avaliação dos imóveis (terrenos para construção) foram efetuados em 2005 e devidamente notificados em 24 de Junho de 2005, aos quais as Requerentes, no entender da Requerida, não reagiram tempestivamente.

4. A AT entende que as requerentes, no presente pedido, não reagiram contra os atos de liquidação de IMT e Imposto do Selo em si, mas contra o ato de fixação dos valores patrimoniais, sendo que estes últimos são autónomos e destacáveis e com prazo diferentes de impugnação, 90 dias e 30 dias, respetivamente.

5. Alega que as requerentes atribuíram ao imóvel, destinado a revenda em 2001, o valor sobre o qual saberiam estar isentas de SISA, e que seria o valor patrimonial dos bens futuros avaliados nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 14º do CIMT, de onde resultaria ausência total de tributação.

6. A AT entende que existe uma diferença de valor entre o bem presente e o bem futuro, porque o valor dos 38 novos lotes de terreno para construção, a constituir no prédio rústico correspondente ao bem presente permutado, é superior ao valor prédio rustico no sentido estrito.

7. Tratando-se da primeira transmissão operada em sede de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, aplicam-se as novas regras vigentes à data, que obrigam à avaliação dos prédios urbanos permutados, efetuada com base em fatores objetivos, e da qual resultou o valor de 2.917.140,00€.

8. Não é *verosímil* que o valor de um prédio rústico seja o mesmo que a soma de 38 lotes de terreno para construção, ignorando os custos da operação de loteamento e a dependência de uma série de operações fiscais, decorrentes da

concretização da operação de loteamento, sendo que o valor atribuído aos lotes permutados terá necessariamente de refletir todos esses custos.

9. Procedeu-se à atualização do valor patrimonial tributário (VPT) com base no regime transitório fixado para os prédios rústicos, atendendo ao coeficiente de desvalorização da moeda, previsto na portaria 1337/2003 de 5 de Dezembro.

10. Essa atualização do VPT não foi objeto de contestação pelas requerentes.

11. As requerentes, em benefício próprio, não usaram a faculdade do art.º 130, n.º3/a), do CIMI, com vista a atualização do valor patrimonial.

12. Os critérios da avaliação ou atualização do VPT não têm de constar da liquidação, mas sim do ato administrativo de avaliação, que as requerentes não contestaram.

13. Desde que seja possível, na liquidação adicional, extrair do ato de liquidação o percurso cognitivo e valorativo seguido pelo agente, bem como conhecer as razões de fato e de direito que determinam a sua prática, o ato estará corretamente fundamentado.

14. Das diversas petições, perceberam as requerentes a forma como foram apurados os valores patrimoniais.

Em 13-04-2012 realizou-se, nas instalações do CAAD, a primeira reunião do Tribunal Arbitral (artigo 18º, da LAT), tendo aí sido requerida, pelas impugnantes, a junção aos autos de resposta escrita às exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e as alegações finais, junção que, após audição e não oposição da AT, o Tribunal decidiu admitir, concedendo prazo à AT para usar de idêntica faculdade (alegações finais escritas), faculdade que veio a usar.

## Saneamento

AAT alegou as seguintes **exceções dilatórias** processuais:

- A. **Exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral *rationemateriae*;**
- B. **Exceção dilatória de ilegitimidade (passiva) processual da AT;**
- C. **Exceção dilatória de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral.**

Apreciando as referidas exceções:

### **A – A EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL**

Suscita a Requerida a questão da incompetência material do tribunal arbitral, argumentando não possuir a AT competência para estar em juízo, como exclusiva demandada, em matéria respeitante ao Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), uma vez que o sujeito ativo (credor do tributo), são os Municípios, em concreto o Município da ..., face à natureza da relação jurídica controvertida ora *subjudice*, em virtude de se tratar de um tributo municipal, existindo como tal um interesse pessoal e direto em agir por parte do município, bem como no seu resultado.

A Requerida vem, assim, pedir a sanação da ilegitimidade passiva através do incidente de intervenção principal provocada, mediante um litisconsórcio necessário passivo ou da obrigatoriedade da chamada à demanda do Município da ....

O chamamento do Município para intervir e ser parte no presente processo arbitral cria um conflito, que tem como consequência a incompetência do tribunal arbitral coletivo para julgar a matéria *subjudice*, decorrente do facto de os municípios não se encontrarem submetidos à jurisdição arbitral, por falta de vinculação, não podendo desta forma a decisão tomada criar caso julgado, porque não produz efeitos na esfera jurídica dos Municípios.

Invoca a AT a incompetência do tribunal arbitral, provocada pela não presença em juízo do Município da ... como sujeito ativo do tributo IMT.

O presente Tribunal Arbitral assegurou o cumprimento dos princípios do contraditório e da igualdade das partes [cfr. alínea a) e b) do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e n.º 1 do artigo 153.º do Código do Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º do citado Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro].

As Requerentes consideram que a exceção invocada pela AT não é procedente.

As requerentes entendem que o tribunal é competente para julgar e proferir decisão sob a matéria *subjudice*, uma vez que a AT possui a legitimidade para estar presente em juízo e não há lugar a intervenção ou chamamento do município aos autos, não impossibilitando a decisão arbitral de fazer caso julgado.

### **Apreciando e decidindo:**

A competência dos tribunais arbitrais está definida no art.º 2.º do RJAT, de cujo n.º 1, alínea a) decorre deterem os tribunais arbitrais competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos.

Dispõe, por seu turno, o mesmo RJAT, no n.º 1 do seu art.º 4.º, que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça.

A referida vinculação foi estabelecida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em cujo art.º 1.º se postula a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC - entidades fundidas na atual Autoridade Tributária e Aduaneira, com efeitos a 1 de Janeiro de 2012.



Estabelece ainda o artigo 2.º da referida Portaria, que os organismos integrantes da DGCI e da DGAEIC se encontram vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais, “(...)que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida (...)”.

Deste modo, perante a moldura legal supra referida, afigura-se inquestionável a vinculação da Requerida à jurisdição dos tribunais arbitrais, decorrente do facto ou circunstância de ser a DGCI (actualmente, AT) a entidade que administra o IMT, sendo irrelevante, para tal efeito, ser, no caso concreto, o Município da ... (titular do crédito tributário), quem arrecada o imposto.

Na realidade, como ulteriormente se demonstrará, a Autoridade Tributária e Aduaneira é responsável pela administração do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

A matéria em litígio está assim incluída no âmbito da vinculação da AT e na competência deste tribunal arbitral.

Decorre do assim sumário, mas suficientemente exposto que este Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º n.º 2.º alínea a), 6.º n.º 1, 10.º n.º 1.º alínea a) e n.º 2.º do RJAT.

Assim, este Tribunal arbitral, constituído no âmbito do CAAD, é competente para apreciar e decidir o litígio.

**Improcede, por isso, a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria para a apreciação do litígio.**

**B - EXCEÇÃO DILATÓRIA DE ILEGITIMIDADE (PASSIVA)  
PROCESSUAL DA AT**

É invocado pela Requerida a ilegitimidade passiva da AT- Autoridade Tributária e Aduaneira, para estar presente em juízo como única demandada em matéria respeitante ao IMT, nomeadamente face à natureza da relação jurídica controvertida e ao interesse em agir do município, porquanto tem um interesse pessoal e direto no seu resultado.

Alega a AT que o sujeito ativo no IMT é o próprio município pelo facto de a competência para administrar o IMT estar cometida aos municípios. De acordo com os argumentos invocados pela AT, a relação jurídica substancial constitui-se entre a requerente e os municípios, sendo a AT inteiramente alheia a essa relação, só intervindo quando se verificam os pressupostos subjetivos e objetivos de apuramento do montante do imposto a pagar.

Para a Requerida os poderes da Administração Tributária e Aduaneira, consubstanciam-se apenas numa prestação de serviços de liquidação e cobrança aos Municípios, os quais são remunerados, através de uma comissão, segundo o art.º 13º n.º 4, da LFL (Lei das Finanças Locais), e nos termos do art.º 9º alínea b) do Decreto de Lei n.º 118/2001, de 15 de Dezembro.

E pede a AT que o município da ... possua legitimidade passiva para intervir no presente litígio, e que o mesmo seja chamado a intervir.

As Requerentes sobre a presente exceção vieram dizer que não concordam com os fundamentos apresentados pela requerida sobre a ilegitimidade passiva da AT para estar em juízo como única demandada em matéria de IMT e defendem que a AT viola o princípio da boa-fé ao invocar agora tal exceção quando anteriormente informou os contribuintes e impugnantes dos respectivos direitos de defesa e, designadamente, do direito de apresentarem impugnação judicial ou requerem a constituição de Tribunal Arbitral.

A decisão arbitral terá, assim, força vinculativa para a Autoridade Tributária e Aduaneira e igualmente para Autarquia Local quando, como é o caso, estejam em causa tributos cuja administração e gestão esteja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira como impõe a interpretação sistemática ou integrada do texto da

Constituição e do art.º 2º da Portaria nº112-A/2011, de 22 de Março e do nº1 do art.º2º DecLei nº10/2011, de 20 de Janeiro.

### **Apreciando e decidindo:**

Os Municípios, enquanto autarquias locais, possuem património próprio e finanças e receitas tributárias próprias, como resulta do art.º 238 e 254 da CRP.

O IMT consubstancia uma receita própria dos Municípios, possuindo estes poder de regulamentar através de deliberação da assembleia municipal (art.º 251 da CRP e 10º-a), da LFL) e dentro dos limites legalmente estabelecidos.

O art.º 11º alínea a) da LFL sob a epígrafe “Poderes Tributários” estabelece o direito dos Municípios ao “Acesso à informação atualizada dos impostos municipais e da derrama, liquidados e cobrados, quando a liquidação e cobrança sejam asseguradas pelos serviços do Estado, nos termos do n.º 4 do artigo 13º;”.

E o mesmo diploma estabelece que os municípios apenas possuem a possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, bem como a sua cobrança coerciva nos termos do art.º 11 alínea b) e c), dos impostos que não estejam assegurados pelos serviços do Estado, o que não é o caso do IMT.

É facto assente, que o IMT é um imposto municipal e que os Municípios são destinatários do IMT da área geográfica onde se gerou o facto tributário, no caso em apreço na área geográfica pertencente ao Município da ....

Entende-se que é o município quem possui o interesse na liquidação e cobrança do imposto, uma vez que é ele o seu destinatário, não possuindo, contudo, os poderes de lançar liquidações e efetuar cobranças. Apenas lhe é permitido nos termos do art.º 54 n.º 1 do CIMT, a fiscalização como autoridade pública em geral, dentro dos limites das suas competências e das obrigações impostas no CIMT, sendo que estas obrigações

abrangem também as repartições públicas e as pessoas coletivas de utilidade pública, e em especial a AT.

O próprio n.º 2 do art.º 54º do CIMT faz a ressalva de que cabe, em última instância aos serviços da AT em especial, aos serviços de finanças, promover as liquidações ou reformas dos documentos que lhe forem remetidos nos termos do art.º 54 n.º 2 do CIMT.

Adicionalmente refira-se que o Decreto-lei 118/2011, de 15 de Dezembro, que procedeu à aprovação da estrutura orgânica da AT, refere expressamente que a AT tem por missão administrar os impostos. O n.º 2 do artigo 2º do Decreto-lei 118/2011 enumera as atribuições da AT, entre as quais estão incluídas, entre outras, as de assegurar a liquidação e cobrança dos impostos, de exercer a ação de inspeção tributária, de exercer a ação de justiça tributária, de promover a correta aplicação das leis e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições.

Em suma, como regra geral, é à AT que cabe a administração de todos os impostos, entre eles, administração do IMT.

No caso específico do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, que substitui o imposto municipal SISA, regulado pelo Decreto de Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, resulta do art.º 21º do referido diploma que a competência para a liquidação do imposto cabe aos serviços centrais da Direção-Geral dos Impostos. No mesmo sentido, resulta do art.º 19 n.º 2 a iniciativa da liquidação que *“é promovida oficiosamente pelos serviços de finanças que forem competentes e sempre que os interessados não tomem iniciativa de o fazer dentro dos prazos legais, bem como quando houver lugar a qualquer liquidação adicional, (...)”*.

Os locais de pagamento do imposto são as Tesourarias das finanças ou outro local autorizado – cfr. art.º 37º n.º 1º do CIMT.

A cobrança do imposto é feita mediante notificação da DGCI, nos termos dos art.º 31º e 36º do CIMT, e a mesma pode ser feita conjuntamente com o imposto de selo

(art.º 36º n.º 8). A cobrança coerciva motivada pelo não pagamento do imposto devido, confere nos termos do art.º 38º n.º1º do CIMT o poder ao Chefe das Finanças para promover a sua liquidação oficiosa e notificar o sujeito passivo para pagar o imposto.

O CIMT é bastante claro sobre quem possui a capacidade de lançamento da liquidação e cobrança do IMT: a AT, actualmente.

Recebida a notificação de pagamento, o sujeito passivo possui a legitimidade para reclamar ou impugnar (art.º 43, do CIMT) perante a AT, nos termos da LGT e do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O recurso hierárquico é efetuado para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interposto perante o autor do ato recorrido (art.º 66º, n.º 2 do CPPT). A decisão cabe ao mesmo, nos termos do n.º 5 do art.º 66 do CPPT.

As reclamações gratuitas são dirigidas ao órgão periférico regional da administração tributária e instruída pelo serviço periférico local da sede do sujeito passivo, da situação dos bens ou da liquidação, como estabelece o art.º 73 n.º 1 do CPPT. O órgão periférico local instaura e instrui o processo e elabora a proposta fundamentada de decisão, em conformidade com o art.º 73 n.º 2, sendo que a entidade competente para a decisão é o dirigente do órgão periférico regional da área da sede do contribuinte, e não havendo este, caberá ao dirigente máximo do serviço nos termos do art.º 75 do CPPT, podendo contudo ser delegada a outros funcionários qualificados ou dirigentes de outros órgãos periféricos locais com a mesma competência (n.º 2 do mesmo artigo).

A instauração e instrução do processo é, assim, feita pelo Serviço de Finanças, e depois o processo remetido para Direção de Finanças

*In casu*, os recursos hierárquicos que as impugnantes interpuseram sobre a matéria *subjudicio*, foram aceites, apreciados e indeferidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não tendo esta em qualquer momento invocado a sua ilegitimidade, bem como pedido a intervenção dos municípios nesse procedimento.

Por outro lado, a AT é ainda responsável pela emissão de orientações genéricas respeitantes à aplicação do IMT, pela apreciação das reclamações graciosas, pela resposta aos pedidos de informação vinculativa, representando ainda, em juízo, a Fazenda Pública em caso de controvérsias relacionadas com o IMT.

Caso os municípios fossem os sujeitos ativos do IMT seriam os mesmos responsáveis por apreciar, decidir e emitir pedidos de informação vinculativa e outros pedidos de esclarecimento, reclamações graciosas e recursos hierárquicos, que versassem sobre questões relacionadas com o IMT.

Todas as declarações podem neste momento ser entregues, via eletrónica através do endereço *online* da Autoridade Tributária e Aduaneira ([info.portaldasfinancas.gov.pt](mailto:info.portaldasfinancas.gov.pt)).

Constata-se, no caso, que a reclamação graciosa foi dirigida ao Chefe do Serviço de Finanças da área respetiva, neste caso da ..., sendo a mesma rececionada e dada resposta, mediante despacho de indeferimento proferido pelo Exmo. Sr. Diretor de Finanças de ....

No mesmo sentido importa realçar o art.º 47º n.º1 do CIMT à data, (entretanto revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) que conferia poderes ao Ministro das Finanças para ordenar o reembolso do imposto pago, não sendo conferido esse poder aos Municípios.

Aos Municípios é apenas conferido, nos termos do art.º 12º n.º 2º e 3º da LFL, e dentro das limitações legalmente estabelecidas, o direito/ possibilidade de deliberarem através da assembleia municipal, mediante proposta da câmara municipal, sobre a concessão de isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios, ou seja antes de haver lugar ao pagamento.

Resulta, assim, para AT também a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias em sede do IMT. Cabe-lhe a imputação do procedimento do lançamento, liquidação e cobrança do IMT, conferir e comprovar a respetiva

autoliquidação do imposto pelo sujeito passivo e proceder às correspondentes liquidações oficiosas. É igualmente a AT a entidade responsável pela publicação dos modelos da declaração de rendimentos sujeitos a IMT, bem como a preparação e divulgação das respetivas instruções de preenchimento.

Resultam do CPPT as competências da AT, associadas ao IMT, designadamente a apreciação dos pedidos de informação vinculativa e respetiva publicação no seu endereço *online*, publicação de esclarecimentos prestados aos contribuintes, e apreciação dos requerimentos submetidos pelos contribuintes em sede do procedimento administrativo, como reclamações gratuitas, pedidos de revisão do ato tributário e recursos hierárquicos.

A relação jurídico-tributária é assim desenvolvida entre o contribuinte e a Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo que a posterior atribuição da receita aos municípios consubstancia uma relação jurídica diversa, na qual o contribuinte não tem qualquer intervenção.

A entidade responsável pela administração e exercício das diversas competências previstas no CPPT é, sem exceção, a Autoridade Tributária e Aduaneira, cabendo ao Município apenas a decisão de atribuir isenções e receber o tributo.

À luz do exposto não é correcta ou aceitável a conclusão da AT de que toda a intervenção da AT consubstancia uma verdadeira prestação de serviços ao Município.

Se até ao momento de constituição do tribunal arbitral não houve lugar a intervenção dos Municípios nos procedimentos desenvolvidos, nem tão pouco existe por parte da AT a intenção de os convocar, não havendo a obrigação legal de intervirem nos procedimentos de cobrança, liquidação e apreciação dos pedidos dos sujeitos passivos, não faria qualquer sentido os Municípios intervirem agora como sujeito ativo da relação, porque até ao momento nunca o foram.

Resulta do princípio da boa-fé, ao qual a AT está vinculada, que esta deve informar ao sujeito passivo, na notificação da decisão de indeferimento, as soluções

disponíveis, nas quais se inclui a apresentação de uma impugnação judicial ou requerer a constituição de tribunal arbitral.

Conclui-se que é da competência e responsabilidade da AT a liquidação, cobrança e fiscalização do imposto municipal do IMT, bem como a apreciação de requerimentos e reclamações, efetuados pelo sujeito passivo. Por isso mesmo, aquando da apresentação pela Requerente da reclamação graciosa, a AT não levantou a questão da sua ilegitimidade e procedeu à sua apreciação e respetivo indeferimento.

Não poderá senão concluir-se que o IMT constitui uma receita própria dos municípios, como resulta da atual Lei das Finanças Locais. Todavia, a sua administração, lançamento, liquidação e cobrança, incluindo a cobrança coerciva é da responsabilidade da AT, possuindo, assim, esta, a capacidade e competência tributária ativa no IMT.

A AT é, deste modo, parte legítima para, no caso, estar em juízo arbitral (legitimidade passiva) a coberto da força vinculativa da Portaria nº 112-A/2011.

Destarte, **decide-se julgar totalmente improcedente a deduzida exceção de ilegitimidade passiva, considerando que a AT tem legitimidade para estar em juízo.**

As partes são assim legítimas, têm capacidade jurídica e judiciária e estão devidamente representadas.

## **C - EXCEÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE (CADUCIDADE) DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL**

Invoca AT a caducidade do direito das requerentes formularem o pedido de constituição de tribunal arbitral, pelo facto de o pedido aqui em apreciação se tratar da anulação de um ato de fixação dos valores patrimoniais aos imóveis e não o ato de



liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e IS.

Alega a AT que os atos de liquidação não sofrem de qualquer vício, e resultam da aplicação de critérios estritamente vinculados e objetivos, aos valores patrimoniais previamente fixados e anteriormente notificados a requerente. Entende que a requerente apenas quer ver discutido os atos de fixação dos valores patrimoniais atribuídos ao imóvel.

As requerentes responderam que efetuaram os seus pedidos, no presente tribunal Arbitral, bem como em sede de contencioso administrativo, a anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e IS, com fundamento na falta de fundamentação e utilização de critérios contrários aos vertidos na lei constitucional e fiscal, pois entendem que a forma como; em concreto; obtiveram o apuramento dos valores liquidados, é omissa.

#### **Apreciando e decidindo:**

O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributaria, em especial o art.º 10º n.º 1 alíneas a) e b), estabelece os prazos de constituição do tribunal arbitral, que variam consoante o ato a impugnar. A alínea a) estabelece um prazo alargado de 90 dias para os “atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico”; enquanto a alínea b) estabelece um prazo de 30 dias a contar da notificação dos os atos que determinem “(...)a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

A obrigatoriedade da AT fundamentar a sua decisão resulta da garantia constitucionalmente expressa no art.º 268º n.º3º da CRP de que “(...) os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e

carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos (...).”

No mesmo sentido o art.º 77º n.º 1 da LGT “(...) a decisão de 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 (...)”, podendo ser efetuada de forma sumária, nos termos do art.º 77º n.º 2, mas deve conter as “(...) disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos fatos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (...)”.

Mais diz o art.º 84º n.º3 da LGT “(...) A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado (...)”, sendo que existe igualmente para o sujeito passivo o dever de esclarecer a AT, quando solicitado, sobre os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou, art.º 84º n.º2.

Destes dois diplomas resulta a obrigatoriedade para a AT bem como para o sujeito passivo de indicar os critérios utilizados, a ponderação dos fatores e a sua aplicação na determinação dos valores que determinaram o resultado.

Conforme resulta do requerimento de constituição de Tribunal Arbitral e se deixou já anteriormente expresso, o objeto do pedido é a declaração de ilegalidade de ato tributário de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e Imposto de Selo, e a condenação da Requerida no reembolso das quantias pagas: 188.868,05 €, de IMT e 23.245,30€, de Imposto de Selo.

O prazo para a formulação do pedido de constituição do Tribunal com vista à anulação do mencionado ato de liquidação, susceptível de impugnação autónoma, é de 90 dias contados a partir dos factos previstos no artigo 102º-1 e 2, do CPPT – Cfr artigo 10º-1/a), da LAT.

Ora tendo o pedido de constituição do Tribunal dado entrada no CAAD em 24 de Janeiro de 2011 – ou seja, dentro do prazo de 90 dias a que alude o citado artigo 10º-1, da LAT – é certamente inquestionável a respectiva tempestividade.

Destarte, **julga-se totalmente improcedente a invocada exceção.**

Não há outras exceções (dilatórias ou peremptórias), nulidades e/ou questões incidentais ou prévias que cumpra agora apreciar.

Admite-se a coligação de autores e a cumulação de pedidos considerando atendendo a que a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (Cfr. artigo 3º - 1, da LAT).

Cumpre então apreciar e decidir o litígio.

## **II FUNDAMENTAÇÃO**

### **Os factos essenciais:**

1. No dia 30 de janeiro de 2004 as requerentes efetuaram uma permuta de um prédio rústico de que eram proprietárias por o terem adquirido por compra em 2001, em comum e partes iguais, pelo preço de 500.000.000\$00, recebendo em troca trinta e oito lotes de terreno para construção, os quais resultam de uma operação de loteamento efetuada no prédio rústico permutado (Cfr. fls. 19 e segs., do PA).

2. Em resultado da permuta, o remanescente do prédio rústico permutado, ou seja, a parte excedente dos trinta e oito lotes de terreno, ficou propriedade da empresa que se obrigou, na escritura de permuta, a efectuar a operação loteamento.

3. As partes na permuta valorizaram o terreno rústico em €2.500.000,00 e os trinta e oito lotes de terreno foram também valorizados pelas partes em €2.500.000,00.

4. O pedido de licenciamento para a operação de loteamento no prédio rústico objecto de permuta, foi aprovado em Agosto de 2003 e notificado às ora requerentes pela Câmara Municipal da ..., através do ofício ....

5. Em ... de Janeiro de 2004, as requerentes apresentaram no serviço periférico local de finanças a declaração, Modelo 1 de IMI, para inscrição na matriz dos 38 lotes de terreno;

6. Na data da outorga da escritura de permuta estava ainda a decorrer o processo de avaliação do valor patrimonial tributário dos lotes de terreno pelo que, por só existir o valor patrimonial do prédio rústico, serviu de base à liquidação provisória de IMT e de Imposto do Selo a diferença entre os valores declarados na escritura, que por ser nula originou um ato tributário de liquidação de valor nulo.

7. Mais concretamente, o ato tributário de liquidação (identificado pelo documento nº ...), de ... de janeiro de 2004, menciona o sujeito passivo, identifica o fato tributário como «*permuta de imóveis*» e descreve a operação, identificado cada um dos permutantes e cada um dos bens permutados.

8. Mais refere o ato tributário de liquidação (nº...) que as partes atribuem o valor de 2.500.000€ ao terreno rústico e o valor global de 2.500.000€ ao conjunto dos lotes de terreno, por último, tomando em consideração o declarado pelas partes, afirma-se no teor do referido acto tributário, o seguinte: «*Valor global do acto ou contrato: €2.500.000,00. ... Não há I.M.T. a pagar pois serviu de base à sua liquidação a diferença de valores patrimoniais, nos termos do artigo 12º do C.I.M.T.*»

9. Através dos ofícios ... e ..., cujos avisos de recepção foram assinados em ...-07-2005 e ...-06-2005, respetivamente, foram as requerentes notificadas dos atos de

avaliação dos lotes de terreno para construção, com somatório dos valores patrimoniais tributários de todos os lotes fixado em €2.917.140,00.

10. As requerentes não contestaram, autonomamente, os atos que fixaram os valores patrimoniais tributários dos lotes de terreno para construção, apurados com base na avaliação efetuada pela Autoridade Tributária.

11. Os valores patrimoniais tributários resultantes da avaliação dos lotes de terreno foram os valores utilizados no cômputo das liquidações adicionais de IMT e de Imposto do Selo, ora impugnadas.

12. O mencionado prédio rústico foi inscrito na matriz em 1976 com um valor patrimonial equivalente a 30,73€.

13. Na data da permuta o valor patrimonial tributário desse prédio rústico era de €762,13, sendo esse valor patrimonial tributário atualizado para €11.477,68, após a sobredita permuta.

14. Uma vez avaliados os lotes de terreno e actualizado o valor patrimonial tributário do prédio rústico, a AT verificou que a diferença entre os valores patrimoniais tributários dos bens permutados era superior à diferença do valor desses bens declarada pelas partes e, em consequência, procedeu ao ato tributário definitivo de liquidação de IMT e Imposto do Selo, com base na diferença entre os valores patrimoniais dos bens permutados.

15. Os atos de liquidação de IMT definitivos, emitidos em ...-02-2008, seguiram o modelo usado pelos serviços locais de finanças (*IMT203*) com a epígrafe «*detalhe da declaração de liquidação modelo 1*».

16. Mais concretamente o acto de liquidação (a que corresponde o nº de registo 362563), identifica o sujeito passivo (quadro I) e descreve o facto tributário (quadro II) como «*permuta de imóveis*».

17. No quadro VIII, com a epígrafe «*discriminação de outros valores que integram o ato*», pode ler-se o seguinte:

«*Valor global: €1.452.831,20.*

*Importância IMT: €94.434,03*

*Descrição:*

*Bem 1 ...Valor patrimonial:€762,13, Valor Patrimonial para IMT: €11.477,68;  
Valor Declarado: €2.500.000,00.*

*Bens*

*2,3,4,5,,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,  
33,34,35,36,37,38,39 Valor patrimonial total: 2.917.140,00, valor patrimonial parte:  
€1.458.570,00; Valor declarado: €2.500.000,00; Valor declarado parte: €1.750.000,00*

*ALIANANTE DOS BENS 2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,*

*21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39 RECEBE O BEM 1;*

*ALIENANTE DO BEM 1 RECEBE OS BENS*

*2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,*

*30,31,32,33,34,35,36,37,38,39;*

*SUJEITO PASSIVO, Diferença de valores declarados: € 0,00, Diferença de valores patrimoniais para IMT: €2.905.622,00, Parte 1/2, Matéria colectável: €1.452.831,20, Taxa 6,5%, Colecta: €94.434,03.*

18. Por último, no quadro IX, com a epígrafe «*Outros elementos referentes ao facto tributário*», refere-se expressamente o seguinte:

«*Liquidação adicional ao IMT ... com o DUC ...*»

19. A AT emitiu na mesma data um outro ato de liquidação (a que corresponde o nº de registo ...) em tudo idêntico ao anterior, diferindo apenas o sujeito

passivo do imposto, uma vez que as ora requerentes eram comproprietárias de  $\frac{1}{2}$  do terreno rústico permutado, pelo que, assim sendo, foram emitidos dois atos tributários de liquidação de IMT de valor equivalente a  $\frac{1}{2}$  do valor total do IMI e do Imposto do Selo apurado definitivamente.

20. A atualização do valor patrimonial tributário do prédio rústico, para efeitos de cálculo do IMT, não foi objeto de notificação autónoma, tendo as ora requerentes tomado conhecimento dessa atualização, no momento em que lhes foram notificadas a liquidações adicionais de IMT e de Imposto do Selo, que ora impugnam.

21. Em resultado da avaliação decorrente da permuta mencionada supra em 1. e 2., a requerente ..., foi notificada do ato tributário de liquidação adicional de IMT e de Imposto do Selo, mencionado supra em 16., através do ofício nº ... de ...-11-2007, expedido pelo Serviço de Finanças da ..., para realizar o pagamento de IMT, na importância de €94.434,03 e do Imposto de Selo no valor de €11.622,65 não tendo usado faculdade prevista no artigo 37º-1, do CPPT para as situações de notificação insuficiente.

22. Em resultado da avaliação decorrente da permuta mencionada supra em 1. e 2., a requerente ... foi notificada do ato de liquidação adicional de IMT e de Imposto do Selo, mencionado supra em 19., pelo ofício nº ..., de ...-11-2007, do Serviço de Finanças da ... para realizar o pagamento de IMT, na importância de €94.434,03 e do Imposto de Selo no valor de €11.622,65 (fls. 68, do proc. administrativo) não tendo usado faculdade prevista no artigo 37º-1, do CPPT para as situações de notificação insuficiente.

23. A fundamentar as notificações das liquidações refere a AT nas sobreditas notificações o seguinte: *“(...) fica notificada nos termos do nº 4 do art. 31º (do CIMT) e do art. 36º (do CPPT), da liquidação adicional do (IMT) efectuada em resultado da avaliação efectuada ao bem objecto de transmissão, nos termos da parte final do nº 2 do artº 31º do CIMT, com fundamento nos artigos 12º, nº 1 e 14º, nº 4, do CIMT, bem como da alínea a) do nº 1 do artº 27º do Dec.-Lei 287/2003, para no prazo de 30 dias*

(...) realizar o pagamento do IMT no valor de € 94.434,03 e do Imposto de Selo no valor de € 11.622,65, nos termos do nº 3, do artº 44º do Código do Imposto de Selo e do CPPT, da liquidação do imposto de selo previsto na verba 1.1 da Tabela Geral relativo ao IMT de partilhas liquidado em 2004-01-27 neste Serviço de Finanças, em que V Exa ficou com os bens de maior valor, Alínea b) nº 5 Artº 2º e regra 4ª do artigo 12º, ambos do CIMT. Da liquidação do IMT e do IS, poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º, 99º e 102º, do CPPT. (...)” – Cfr. fls 65 e ss., do PA.

24. Ambas as requerentes, em coligação, apresentaram reclamação graciosa em ...-02-2008 (Processo ... – Cfr. fls. 3 e 4, do PA) que foi indeferida por despacho de ...-07-2008, notificada a ambas (fls. 114, 116 e 119, do PA).

25. Desta reclamação foi interposto recurso hierárquico em 14-08-2008 que foi indeferido totalmente por despacho de 28-07-2011 (fls. 3, 4 e 40 – Vol. II, do PA)

### **Motivação**

Não se revela existir qualquer controvérsia relativamente aos factos invocados.

Para a convicção do Tribunal foram essenciais os documentos incorporados no processo administrativo junto pela AT, designadamente quanto aos factos que carecem de prova documental ou legal [Cfr. supra, entre parêntesis, especificação precisa de alguns documentos incorporados no processo administrativo (PA)]

### **O DIREITO**

As requerentes afirmam que «a fundamentação carece de aptidão para justificar os valores apurados na avaliação efetuada» e concluem «que o ato de liquidação ... está ferido de morte, pois a fundamentação é marcada pela insuficiência e ilegalidade» (cfr. arts. 24. e 25.. da P.I.).



A respeito da avaliação do prédio rústico as requerentes alegam que *«a fazenda nacional ...ignorou os valores praticados pelo mercado e as legítimas expectativas jurídicas resultantes da possibilidade de urbanização...»* (cfr. art. 21. da P.I.).

Adicionalmente alegam que *«os critérios utilizados pela Administração Fiscal ... não constam da notificação da liquidação»* (cfr. art. 23. da P.I.).

E, por último, alegam que, *«ontem como hoje, sempre que se permutam bens presentes por bens futuros, a determinação da matéria colectável, impõe a avaliação de todos os bens nela envolvidos, a qual se fará após a celebração do respectivo contrato mas reportar-se-á à data da celebração deste como de resto defende a doutrina e a jurisprudência»*. E em seguida concluem que *«a Administração Fiscal presa a uma interpretação literal nega ... a orientação da doutrina e jurisprudência»*.(cfr. art. 31. da P.I.).

Estas últimas alegações, embora tal não resulte de modo explícito do teor da P.I., parecem remeter para a regra 8, do parágrafo 3º do artigo 19º do Código da SISA, que estipulava, nos casos de permuta de bens presentes por bens futuros, a obrigatoriedade de uma avaliação de todos os bens envolvidos na permuta, a qual deve ser efectuada após a celebração do respectivo contrato e reportar-se-á à data deste.

Em sequência do exposto, no entender das requerentes, o prédio rústico deve ser avaliado, após a permuta, de acordo com as regras do CIMI, à semelhança do que sucedeu com os lotes de terreno para construção e, por esse motivo, as requerentes entendem ser ilegal, a mera atualização do valor patrimonial tributário do prédio rústico, que foi efectuada com base nos coeficientes de correção monetária fixados na portaria nº1337/2003 de 5 de Dezembro, aplicável por força do artigo 27.º nº1 alínea c) do Decreto-lei 287/2003.

Em suma, os vícios que devem ser apreciados pelo tribunal arbitral, são os seguintes:

- i) Insuficiência da notificação dos atos tributários de liquidação de IMT e Imposto do Selo;
- ii) Insuficiência da fundamentação dos atos tributários de liquidação de IMT e de Imposto do Selo;
- iii) Incumprimento das regras substantivas de avaliação do prédio rústico.

As requerentes não indicam no teor da P.I. as normas de direito tributário que, em seu entender, foram infringidas, limitando-se a remeter para o incumprimento do princípio da legalidade tributária, consagrado no artigo 103º, nº2 da Constituição da República. O teor da P.I. também não indica uma ordem pela qual se pretende ver apreciados os vícios do ato.

A falta de indicação das normas de direito fiscal que consideram infringidas não tem relevo decisivo, pois o tribunal não está subordinado à apreciação das normas invocadas pelas requerentes. A ordem do conhecimento dos vícios seguirá o previsto no artigo 124º do CPPT, considerando, designadamente, a Jurisprudência unânime e reiterada do STA sobre a matéria ( Cfr, v.g., Acs de 30.05.2000 - Proc 45339; de 07-02-2002 - Proc 47767 e 19.05.2004 - Proc 0228/03 no sentido de que o vício de forma por falta de fundamentação deve preceder o conhecimento do vício de violação da Lei quando o ato impugnado não permite, alegadamente, vislumbrar com segurança a motivação e, conseqüentemente, subsumi-la inequivocamente nos textos legais aplicáveis. No caso vem alegado que as notificações não mencionam os critérios que presidiram à atualização dos valores patrimoniais e, além disso, alega-se ainda que os próprios atos impugnados não permitem compreender os critérios que presidiram à atualização dos valores patrimoniais; só em seguida poderá o Tribunal aferir do acerto ou desacerto dos critérios utilizados.

Assim sendo, apreciam-se liminarmente os vícios de forma da notificação e do ato notificado.

Conhecendo:

## A –DA NOTIFICAÇÃO DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO

No teor da notificação do ato tributário, a AT remete – no que diz respeito à fundamentação jurídica do ato tributário de liquidação - para a regra geral do artigo 12º nº1 do CIMT e para a norma constante do artigo 14º nº4 do CIMT, enumerando, ainda, como fundamento da liquidação de IMT, a alínea a) do nº 1 do artigo 27º do Decreto-Lei 287/2003.

Sendo este o teor da notificação, é de concluir que a Autoridade Tributária não faz referência à norma específica que fundamenta o apuramento do valor patrimonial atribuído ao prédio rústico, ou seja, a alínea c) do nº 1 do artigo 27º do Decreto-Lei 287/2003, para efeitos de liquidação de IMT. A AT também não menciona, no teor da notificação, a metodologia de cálculo utilizada para actualizar o valor patrimonial tributário do prédio rústico.

O artigo 36º nº2 do CPPT prescreve que as notificações devem conter, entre outros requisitos, os fundamentos da decisão.

Concluimos que a notificação é insuficiente, por não mencionar expressamente a alínea c) do nº 1 do artigo 27º do Decreto Lei 287/2003, na qual se fundamenta a atualização do valor patrimonial do prédio rústico, para efeitos de liquidação de IMT, uma vez que a referida notificação limita-se a indicar, a regra geral do artigo 12º nº1 do CIMT e a alínea a) do nº 1 do artigo 27º do Decreto Lei 287/2003, não fazendo qualquer referência à(s) norma(s) específica(s) que fundamenta(m) aos critérios de atualização do valor do prédio rústico.

O artigo 39º nº11 do CPPT prevê que o ato de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do ato e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data. Esta norma foi aditada pela Lei 3-B/2010 de 18 de Abril e corresponde na íntegra ao anterior número 9 do mesmo preceito legal. As restantes situações de ausência ou insuficiência da notificação não abrangidas pela nulidade (prevista nº9 do artigo 39º do CPPT) são sancionadas com a anulabilidade.

Neste caso concreto, estamos perante um vício sancionado com a anulabilidade. Na situação em apreço não foi requerida à AT, no prazo legal, pelas entidades ora requerentes, a comunicação dos todos os fundamentos de direito e dos critérios que foram utilizados na atualização do valor patrimonial do prédio rústico, conforme previsto no artigo 37º do CPPT.

Nesta matéria acompanhamos a doutrina dominante, nomeadamente a opinião do Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no sentido de que *«se não for pedida, no prazo legal, a comunicação dos requisitos omitidos, a notificação produz todos os seus efeitos como se os contivesse, o que implica que se considere sanada a irregularidade da notificação»* cfr. Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª Edição, in anotação nº6 ao artigo 37º.

Neste mesmo sentido remetemos para as conclusões do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo nº 552/09, a saber: *«I - O regime previsto no art. 37º, nºs 1 e 2, e 39º, nº 9, do CPPT é o de que, fora dos casos previstos nesta última disposição, em que a notificação se considera nula, o ato de comunicação ao destinatário de um ato em matéria tributária que não o informa de todos os elementos do ato notificado só é irrelevante para efeitos de determinação dos prazos de reação contra o ato notificado, por via administrativa ou judicial, e mesmo esta única consequência apenas ocorre se for utilizada a faculdade prevista no nº 1 daquele art. 37º (Acórdão do STA de 7 de Outubro de 2009, rec. nº 128/09); II - Assim, a notificação do ato de liquidação que não contém a fundamentação de facto e de direito, mas contém a indicação do prazo de pagamento voluntário, torna aquele ato eficaz e exigível a dívida nele apurada (idem), não se verificando, pois, o fundamento de oposição previsto na alínea i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT;»*

Esta mesma jurisprudência já havia sido expressa pelo STA no Processo nº 577/04, de 22 de Setembro de 2004. E também, nesta mesma linha de orientação jurisprudencial, no ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL (TCAS), proferido no âmbito do Processo nº 2302/08 de 05/13/2008 concluiu-se que *«I) - A notificação não é um elemento intrínseco do ato e, portanto, não é um*

*requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia, aliás, suprível por outras formas de conhecimento (cfr. Código do Procedimento Administrativo, art. 67º). II) -O recorrente podia lançar mão da faculdade do nº 1 do artigo 37º do CPPT, para se habilitar com todos os dados de que precisasse para se esclarecer sobre a legalidade dos atos recorridos e se decidir pela apresentação ou não apresentação da impugnação, não sofrendo dúvida de que só a falta de fundamentação do ato constitui preterição de formalidade legal. III) -A faculdade consentida pelo art. 37º do CPPT é o modo único de sanção da deficiência da notificação, com diferimento do início do prazo para uso dos meios gratuitos ou contenciosos de impugnação, não constituindo condição para o acesso a esses meios. IV) -A falta de uso daquela faculdade terá como consequência a impossibilidade de invocar o vício de forma por falta de fundamentação como causa de pedir da impugnação judicial deduzida contra o ato cuja fundamentação não tenha sido comunicada ao contribuinte.»*

Em conformidade com o Acórdão supra vejam-se ainda, entre outros, os Acórdãos do TCAS, nomeadamente, no Processo nº 2131/07 e no Processo nº 872/05, respectivamente, de 15-01-2008 e de 14-02-2006.

Conclui-se que está sanado o vício de insuficiência da notificação dos atos tributários de liquidação, porque não tendo sido pedida, no prazo legal, pelas requerentes, a comunicação dos requisitos omitidos, a notificação produziu todos os seus efeitos como se os contivesse, o que implica que se considere sanada a irregularidade da notificação.

## **B – DA FUNDAMENTAÇÃO DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO**

Nos termos do artigo 125º nº2 do C.P.A. o ato tributário considera-se não fundamentado se, por obscuridade, por contradição ou por insuficiência, a fundamentação não esclarecer concretamente a motivação do ato.

Dito de outra forma, entende-se que a fundamentação só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, ou seja, quanto permite ao destinatário identificar as razões que justificam a prática do ato. Neste sentido vejam-se, entre outros, os acórdãos do STA de 4-11-1998, processo n.º. 40618, de 10-03-1999, processo n.º. 32796, de 6-6-1999, processo n.º. 42142, de 9-2-2000, processo n.º. 44018, de 28-3-2000, processo n.º. 29197, de 16-3-2001, processo n.º. 40618, de 14-11-2001 processo n.º. 39559, de 12-12-2002 processo n.º. 48366.

Adicionalmente, a respeito dos atos tributários, refira-se que a fundamentação dos atos de liquidação deve conter sempre *«as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria coletável e do tributo»* (cfr. artigo 77º n.º 2 da LGT).

Assim sendo, haverá que aferir se o ato tributário, satisfaz os requisitos de fundamentação legalmente exigidos.

a) *A qualificação do facto tributário*

Quer o ato de liquidação inicial (provisório) a que corresponde o DUC ..., efectuado antes de ser conhecido o valor patrimonial tributário dos lotes de terreno permutados, quer o ato de liquidação adicional (definitivo) efectuado após ser conhecido o valor patrimonial tributário dos lotes de terreno permutados, qualificam expressamente o facto tributário como *«permuta de imóveis»* (cfr. Pontos 7 e 16 supra).

b) *A quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria coletável e do tributo.*

Quer o ato de liquidação inicial (provisório) quer o ato de liquidação adicional (definitivo), quantificam os factos tributários e descrevem as operações de apuramento da matéria coletável e apuramento do tributo, (cfr. pontos 8 e 17 supra).

c) *As disposições legais aplicáveis (a fundamentação de direito)*

Recapitulamos os factos relevantes:

No ato de liquidação inicial (provisório), afirma-se:

*«Não há I.M.T. a pagar pois serviu de base à sua liquidação a diferença de valores patrimoniais, nos termos do artigo 12º do C.I.M.T.»*

No ato de liquidação adicional (definitivo) a AT não faz referência expressa às normas aplicáveis, contudo existe uma remissão expressa para o DUC ... (ato de liquidação inicial – provisório-) ao afirmar:

*«Liquidação adicional ao IMT ... com o DUC ...»*

Assim sendo, haverá que entender-se a remissão para as regras do artigo 12º do IMT, mais concretamente para a regra 4ª do artigo 12º nº4 do IMT, a saber: *«nas permutas de bens imóveis, toma-se para base de liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários»*.

Em suma, a fundamentação do ato tributário faz uma referência genérica ao regime legal aplicável, - o artigo 12º do IMT. Ou seja, o ato de liquidação não menciona expressamente todas as normas aplicáveis ao caso concreto em análise, mais concretamente, o ato não menciona especificamente as regras previstas nas alíneas a) e c) do nº 1 do artigo 27º do Decreto-lei 287/2003, as quais especificam, concretizam, o modo como é efetuada a liquidação de IMT nos prédios objeto de permuta (os terrenos para construção e o rústico).

Importa portanto aferir se a fundamentação de direito do ato de liquidação em análise é insuficiente, por não incluir uma menção expressa às normas constantes do mencionado artigo 27º.

Entendemos que a referência à regra do artigo 12º do CIMT, acima transcrita, conjugada com a afirmação expressa, no teor do ato, de que a diferença dos valores declarados é nula e a diferença dos valores patrimoniais para efeitos de IMT ascende a um determinado valor, o qual corresponde à matéria coletável de IMT (neste caso

concreto a matéria coletável de IMT corresponde a ½ desse valor por as ora Requerentes serem comproprietárias) permite a um qualquer destinatário normal conhecer itinerário cognoscitivo da entidade que praticou o ato.

Repetimos o teor do ato, no que concerne à matéria ora objeto de análise: «Diferença de valores declarados: € 0,00, Diferença de valores patrimoniais para IMT: €2.905.622,00, Parte 1/2, Matéria colectável: €1.452.831,20, Taxa 6,5%, Colecta: €94.434,03.

Pelo exposto, concluimos que um destinatário normal entenderá que a liquidação de IMT foi efetuada com base na diferença dos valores patrimoniais.

Adicionalmente refira-se que no teor da notificação do ato tributário a AT refere-se expressamente ao artigo 27º do Decreto-lei 287/2003, o que permitiu aos destinatários tomarem conhecimento desta norma que concretiza o modo como é efetuada a liquidação de IMT nos prédios objeto de permuta (os terrenos para construção e o rústico).

Por último, refira-se que o teor da notificação faz referência a outros preceitos para fundamentar o ato, alguns dos quais sem aplicação direta ao caso concreto ora em análise, o que poderá confundir os destinatários.

Nomeadamente faz-se referência no teor da notificação ao artigo 14º nº4 do CIMT, o qual prevê que *«os valores dos bens ou direitos que não possam ser determinados por aplicação do CIMI são avaliados com base no valor normal de mercado»*. A referência a esta norma no teor da notificação do ato parece indiciar que não foi possível determinar os valores patrimoniais dos bens permutados de acordo com as regras do CIMI e que, por esse motivo, os valores patrimoniais que serviram de base à liquidação foram apurados com base nos valores de mercado. Por sua vez no teor da mesma notificação refere-se o nº1 alínea a) do artigo 27º do Decreto-lei 287/2003, o qual remete expressamente para as regras de avaliação nos termos do código do IMI. Parece tratar-se efetivamente de uma contradição entre estes dois fundamentos legais invocados no teor da notificação, que poderá confundir o destinatário.



Trata-se, no entanto, de uma contradição de fundamentos legais inscrita no teor da notificação, (não existe contradição no fundamento legal expresso no ato tributário, artigo 12º do CIMT) pelo que, como anteriormente referimos, as deficiências da notificação, que não sejam sancionadas com a nulidade, consideram-se sanadas, porque não tendo sido pedida, no prazo legal, pelas requerentes, o suprimento das irregularidades, a notificação produziu todos os seus efeitos, o que implica que se considere sanada a deficiência da notificação.

Em resumo, entendemos que a fundamentação do ato tributário, ainda que incompleta, é suficiente, porque permite a um qualquer destinatário normal conhecer itinerário cognoscitivo da entidade que praticou o ato e, conseqüentemente, habilitou as requerentes a reagirem contra o ato tributário. E entendemos existirem irregularidades no teor da notificação, contudo, não tendo sido pedida, no prazo legal, pelas requerentes, o suprimento dessas irregularidades, a notificação produziu todos os seus efeitos, o que implica que se considere sanada a irregularidade da notificação.

### **C – DAS REGRAS DE SUBSTANTIVAS DE LIQUIDAÇÃO DE IMT e IMPOSTO do SELO.**

Liminarmente, a respeito dos lotes de terrenos, saliente-se que as ora requerentes foram notificadas (através dos ofícios ... e ..., conforme melhor descrito supra) dos atos de avaliação dos lotes de terreno para construção.

Refira-se que o ato de fixação do valor patrimonial tributário dos lotes de terreno é suscetível de ser impugnado autonomamente, conforme previsto no artigo 134º do CPPT e nos artigos 76º e 77º do CIMI.

As requerentes não impugnaram, em tempo, o ato de fixação do valor patrimonial tributário dos lotes de terreno, pelo que não podem, posteriormente, atacar o ato tributário de liquidação de IMT e de Imposto do selo, com fundamento na incorreta avaliação dos lotes de terreno.

Na impugnação do ato tributário de liquidação de IMT e de Imposto do Selo, as requerentes podem atacar os eventuais vícios da atualização do valor patrimonial tributário do prédio rústico, efetuada para efeitos de cálculo do IMT, na medida em que essa atualização do valor do prédio rústico, para efeitos de liquidação de IMT, foi notificada às ora requerentes no ato tributário que ora se impugna.

No entender das requerentes, o prédio rústico deve ser avaliado, após a permuta, de acordo com as regras do CIMI, à semelhança do que sucedeu com os lotes de terreno para construção e, por esse motivo, entendem ser ilegal, a mera atualização do valor patrimonial tributário do prédio rústico, que foi efectuada com base nos coeficientes de correção monetária fixados na portaria nº1337/2003 de 5 de Dezembro, aplicável por força do artigo 27.º nº1 alínea c) do Decreto-lei 287/2003.

Discordamos do entendimento das ora requerentes.

Vejamos as normas aplicáveis:

O artigo 27.º nº1 alínea c) do Decreto-lei 287/2003 estabelece uma regra de determinação da matéria coletável de IMT a aplicar aos prédios rústicos transmitidos, no período transitório, enquanto não for efectuada a avaliação geral da propriedade imobiliária.

Mais concretamente, a norma supra referida prescreve o seguinte.

*1 - O IMT relativo aos prédios cujo valor patrimonial tributário tenha sido determinado nos termos do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, e enquanto não for efectuada a avaliação geral da propriedade imobiliária, nos termos previstos no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), é liquidado, sem prejuízo das regras especiais previstas no CIMT, nos termos seguintes: ...*

*c) O imposto relativo a prédios rústicos é liquidado sobre o valor patrimonial tributário inscrito na matriz à data da liquidação, actualizado com base em fatores de correção monetária cujo limite não poderá exceder 44,21, a fixar em função do ano da*

*última avaliação geral ou cadastral, a publicar em portaria do Ministro das Finanças, ou pelo valor constante do ato ou do contrato, consoante o que for maior.*

A situação de facto objeto de análise enquadra-se na previsão normativa supra transcrita, uma vez que o prédio rústico permutado, à data da transmissão (da permuta), não se encontra avaliado pelas regras gerais do CIMI.

Esta norma transitória de determinação da matéria coletável reafirma a regra geral prevista no artigo 12º, nº1 do Código do IMT (a qual prevê que o imposto é liquidado sobre o valor patrimonial tributário, ou pelo valor constante do ato ou contrato, consoante o que for maior) embora esteja expressamente salvaguardado, no teor desta norma transitória, a aplicação das regras especiais previstas no CIMT.

O artigo 12º nº 4 do CIMT prevê uma regra especial de determinação da matéria coletável, no caso de permutas de bens imóveis. Mais concretamente, a norma prevê que *«nas permutas de bens imóveis, toma-se para base de liquidação a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais tributários»*. Esta regra especial de determinação da matéria colectável é de aplicar ao caso concreto ora em análise.

Em suma, a norma transitória não altera os critérios (a regra geral e as regras especiais) de determinação da matéria coletável, previstos no CIMT. A norma transitória apenas prevê que, para efeitos de liquidação de IMT e de Imposto do Selo, enquanto não for efectuada a avaliação geral da propriedade imobiliária, o valor patrimonial tributário de um prédio rústico (que tenha sido apurado com base no anterior Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre e Indústria Agrícola) deverá ser actualizado com base em fatores de correção monetária, a publicar em portaria do Ministro das Finanças, não podendo o valor da atualização exceder 44,21. A portaria nº1337/2003 de 5 de Dezembro fixou os coeficientes de correção.

A aplicação ao caso concreto do coeficiente de correção, previsto na portaria 1337/2003, determinou uma atualização do valor patrimonial tributário do prédio rústico de €762,13 para €11.477,68, isto é, uma atualização do valor patrimonial

tributário no montante de €10.715,55. Esta atualização corresponde a aplicar um fator de correção de 15,06 ao valor patrimonial tributário do prédio à data da permuta ( $€762,13 \times 15,06 = €11.477,68$ ).

Nos termos do artigo 12º nº4 do CIMT, uma vez que a diferença apurada entre os valores patrimoniais tributários dos prédios objecto de permuta (lotes de terreno / prédio rústico) é superior à diferença dos valores desses bens permutados, que foi declarada pelas partes na escritura de permuta, a matéria coletável do IMT corresponde à diferença dos valores patrimoniais tributários dos bens.

O IMT liquidado foi de €188.868,05 ( $(€2.917.140 - €11.477,68) \times 6,5\%$ ) conforme resulta da conjugação do artigo 27.º nº1 alínea c) do Decreto-lei 287/2003 com os artigos 2º nº5 alínea b) e 12º nº4 do Código do IMT. O imposto do Selo liquidado foi no valor de €23.245,30 ( $(€2.917.140 - €11.477,68) \times 0,8\%$ ) conforme resulta do artigo 27.º nº2 alínea c) do Decreto-lei 287/2003, conjugado com a artigo 1º nº1 do Código do Imposto do Selo e com a Verba 1.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Em suma, o ato tributário de liquidação adicional de IMT e de Imposto do Selo aplicou as normas em vigor, no que concerne à incidência e à determinação da matéria coletável.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Contudo, ainda que sem relevo decisivo para afetar o sentido da decisão do tribunal, pelos motivos expostos em seguida, entendemos conveniente referir a existência de duas incorreções na metodologia de aplicação das normas supra referidas. Em primeiro lugar, refira-se que o prédio rústico foi inscrito na matriz no ano de 1976 e, por esse facto, nos termos do artigo 16º nº3 do Decreto-lei 287/2003 conjugado com a Portaria 1337/2003, o coeficiente de correção a aplicar é de 19,62 (pelo que foi incorretamente aplicado o coeficiente de 15,06 – o qual é aplicável aos prédios inscritos na matriz no ano de 1977). Em segundo lugar, o Valor Patrimonial Inicial do prédio rústico era no ano de 1976 no valor de €30,73, sendo que não foi este o valor tido em consideração para base de cálculo da atualização do Valor Patrimonial, conforme previsto no artigo 16º nº4 Decreto-lei 287/2003.

As duas situações supra identificadas – sendo no seu conjunto desfavoráveis às requerentes, por originarem liquidações de imposto de valor superior ao efetivamente liquidado - não são mencionadas pelas requerentes e a AT, no âmbito do exercício do direito de resposta que lhe assiste, também nada alega sobre esta matéria. Nos termos do artigo 99º nº1 da LGT e do artigo 13º nº1 do CPPT, os poderes de cognição do tribunal são, em regra, delimitados pelos factos alegados, salvo quanto às questões que são

Também não sufragamos o alegado na P.I. quando afirma que, no caso em análise, se verifica uma permuta de bens presentes (prédio rústico) por bens futuros (lotes de terreno para construção).

Os lotes de terreno para construção já não eram bens futuros, à data da permuta, porque a sua inscrição na matriz (a entrega do Modelo 1 de IMI) foi efetuada em data anterior à escritura de permuta. Em 24 de Janeiro de 2004 (seis dias antes da escritura de permuta outorgada em 30 de Janeiro) as requerentes apresentaram no serviço periférico local de finanças a declaração, Modelo 1 de IMI, para inscrição na matriz dos 38 lotes de terreno.

Assim sendo, na data da outorga da escritura de permuta estava ainda a decorrer o processo de avaliação do valor patrimonial tributário dos lotes de terreno. Contudo, nos termos do artigo 37º, nº 5 do CIMI a avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição na matriz, pelo que é essa a data relevante para os mencionados lotes adquirirem a qualidade de prédio urbano.

Consequentemente, não é aplicável ao caso a norma que prevê que, nos casos de permuta de bens presentes por bens futuros, a avaliação do bem futuro será efectuada quando o bem adquirir a natureza de prédio (artigo 14º nº 2 do CIMT) nem é aplicável a regra prevista no nº3 do artigo 5º, que regula o nascimento da obrigação tributária no caso de transmissão de bens futuros.

E mesmo admitindo, por mera hipótese de raciocínio, que os lotes de terreno eram bens futuros à data da permuta, entendemos que a norma consagrada no artigo 14º nº2 do CIMT, não permite efetuar uma avaliação do bem presente (o prédio rústico) em desconformidade com o critério consagrado no artigo 27.º nº1 alínea c) do Decreto-lei 287/2003. Ou seja, quer os lotes de terreno sejam bens presentes quer sejam bens futuros na data da outorga do contrato de permuta, entendemos que atualização do valor

---

do conhecimento oficioso. Em cumprimento do princípio do dispositivo o tribunal não irá utilizar, para resolução das questões colocadas pelas partes, factos não alegados, desfavoráveis aos sujeitos passivos ora requerentes, os quais não são do conhecimento oficioso.

patrimonial tributário do prédio rústico deverá, em qualquer das situações, ser efectuada com base em fatores de correção monetária, nos termos e com os limites estabelecidos na supra referida norma.

Em suma, não vislumbramos no ordenamento jurídico vigente, à data da ocorrência dos factos tributários ora em análise, a existência de uma norma que determine que a avaliação do prédio rústico, para efeitos de liquidação de IMT no caso subjude, seja efetuada de acordo com as regras de avaliação previstas no Código do IMI.

Concordamos com o alegado pelas requerentes ao afirmarem que, no caso concreto em apreço, o valor do prédio rústico, para efeitos de liquidação de IMT, apurado de acordo com a aplicação dos coeficientes de correção monetária, diverge significativamente do valor de mercado desse prédio rústico. Efetivamente em 2001 (3 anos antes da permuta) o prédio rústico foi transmitido por um preço (declarado na escritura de compra e venda) de aproximadamente €2.500.000, pelo que o valor de €11.477,68, atribuído ao prédio rústico para efeitos de liquidação de IMT, parece ser manifestamente desajustado do valor de mercado do referido imóvel.

Sabemos que atualização do valor tributário dos prédios rústicos através dos coeficientes de desvalorização da moeda foi uma solução legislativa de recurso, face à impraticabilidade de proceder a uma avaliação geral de todas as matrizes, que visou diminuir as diferenças, motivadas pelo decurso do tempo, existentes entre os valores inscritos nas matrizes e os valores de mercado. (cfr. Silvério Mateus, J. e Curvelo de Freitas, L., Os impostos sobre o património imobiliários anotados e comentados, Engifisco, 2005) Por outras palavras, o legislador não contemplou a avaliação dos prédios rústicos de acordo com as regras do CIMI aquando da sua transmissão, tendo optado por um regime de mera atualização do valor patrimonial com base na aplicação de coeficientes de correção monetária, em virtude de a AT não dispor de recursos suficientes para efetuar a avaliação de todas as matrizes, de acordo com as regras do Código do IMI, aquando da transmissão dos imóveis.

No caso concreto em análise esta solução legislativa «de recurso» prejudica as ora requerentes, comparativamente com uma hipotética solução legislativa que tivesse consagrado a avaliação dos prédios rústicos, aquando da sua transmissão, de acordo com as regras do Código do IMI. Esta hipotética solução legislativa seria, em nosso entender, mais conforme com o princípio da capacidade contributiva que está subjacente aos impostos, consagrado no artigo 4º nº1 da LGT e, conseqüentemente, mais conforme a com equidade. 2

Contudo, entendemos que a opção legislativa em vigor, ainda que não seja aquela que mais se coaduna com o princípio da capacidade contributiva<sup>3</sup>, tal opção não viola os princípios estruturantes do sistema fiscal, desde logo porque o legislador permite, nos termos dos artigos 30º do CIMT e 13º nº5 do Código do Imposto do Selo, a possibilidade de os interessados poderem requerer uma avaliação dos imóveis que vão adquirir, efectuada de acordo com as regras do CIMI, relevando essa avaliação quer para efeitos de IMT quer para efeitos de Imposto do Selo, quer para efeitos de IMI.

Por último, «é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído» (cfr. preâmbulo do RJAT) e, por ser assim, o tribunal decide «de jure constituto»

### III DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, **decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente a impugnação, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.**

- Considerando que se trata de duas liquidações de valor idêntico, pese embora a coligação dos impugnantes (artigo 104º, do CPPT), nos termos conjugados dos arts. 97º-A, do CPPT, 12º, da LAT (DL 10/2011) e 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo

---

<sup>2</sup> Sobre a manifestação do princípio da capacidade contributiva no caso de permuta de bens, Cf. Nuno Sá Gomes, Tributação do Património, Coimbra, Almedina, 2005.

<sup>3</sup> A capacidade contributiva «é um corolário do princípio da igualdade, o que parece ter sido o motivo pelo qual não foi expressamente consagrada pelo legislador constitucional», cfr. Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2001, anotação ao artigo 4º.



---

de Arbitragem Tributária (RCPAT), o valor fixado à causa é de €212.113, 36, conforme despacho anteriormente proferido.

- Custas nos termos da Tabela I, do RCPTA, no valor de €4.284,00, calculadas em função do sobredito valor (€ 212.113,36) a cargo das impugnantes.

- **Notifiquem-se as partes.**

Lisboa e CAAD, 4 de julho de 2012

Os Juízes-árbitros,