

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 10/2023-T**

**Tema: IMI-Valor Patrimonial Tributário dos Terrenos para Construção- Artigo 45º do CIMI- Falta de Fundamentação.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **SUMÁRIO:**

*Não se encontram fundamentados os actos de fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, quando não estão explicitadas e justificadas, as razões para ter sido aplicado um percentagem de 40% sobre o Veap, na fórmula/ expressão prevista nos n.ºs 1 e 2 do artigo 45º do CIMI.*

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I -RELATÓRIO**

1. A..., LDA., (*doravante designada por Requerente ou sujeito passivo*) pessoa colectiva com o NIF..., com sede na..., ...-... ..., apresentou em 2023-01-04 pedido de constituição de tribunal arbitral tributário singular, e conseqüente pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto da alínea b) do nº 1 do artigo 2º ,alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 5º e na (*doravante referido por RJAT*) e dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A, de 2 de Março, em que é requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à anulação dos actos de fixação de valores patrimoniais tributários (segundas avaliações) relativos a quatro terrenos para construção, sitos na freguesia de ..., concelho de ..., distrito de Setúbal (melhor identificados nos autos)

2.O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente da CAAD em 2023-01-06 e notificado à Requerida, nos termos legais, nessa mesma data.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e notificado às partes nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. Em 2023-02-27 foram as partes notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 3, alíneas a) e b) do RJAT, na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2023-03-20, de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho de 2023-03-20 a Requerida apresentou em 2023-05-02 sua resposta, tendo em 2023-07-13 procedido à junção aos autos do processo administrativo (PA).

7. Por despacho proferido em 2023-05-04, devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais a dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, foram as partes convidadas a apresentar, querendo, alegações escritas, e designada como data limite para a prolação da decisão e sua comunicação às partes, até ao prazo limite previsto no nº1 do artigo 21º do RJAT-

8. A Requerente apresentou em 2023-05-30 alegações escritas, onde, fundamentalmente, reitera e reforça o constante do seu pedido de pronúncia arbitral, procedendo ainda à indicação de jurisprudência, em abono da sua tese, traçando ainda um quadro conclusivo das suas alegações.

9. A AT não apresentou alegações escritas.

10. O tribunal arbitral singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído, nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 1, alínea a) 5º e 6º do RJAT

11. Estão verificados os pressupostos da cumulação de pedidos, face ao disposto no artigo 3º do RJAT.

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, estão devida e legalmente representadas (artigos 3º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº1, alínea a) do RJAT).

13. A acção é tempestiva, tendo o pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sido apresentados, no prazo de trinta dias previstos na alínea b) do nº 1 do artigo 10º, nº 1. alínea do RJAT, de acordo com a remissão para o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

14. O processo não enferma de nulidades.

15. Inexiste, deste modo qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **II-FUNDAMENTAÇÃO**

### **A.MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

Perante os documentos aportados ao processo, da factualidade aceite pelas partes, e o processo administrativo, junto pela AT, consideram-se provados os seguintes factos:

a- a Requerente é proprietária de quatro terrenos para construção melhor identificados sob o documento nº 1 junto com o petítório,

b- a declaração modelo 1 do IMI relativa aos terrenos para construção foi entregue em 27.01.2022 (cfr., documento nº 3, junto com o petítório),

c- em todas as declarações Modelo 1 do IMI entregues, a “data do facto” relevante e aí indicado, é 05.11.2021, data correspondente à data do aditamento ao alvará de loteamento que deu origem aos terrenos para construção e que motivou nos termos legais aplicáveis, as novas avaliações, cfr., decorre do documento nº 4 junto pela Requerente,

d- na sequência da entrega do Modelo 1 a Requerente foi notificada do resultado das primeiras avaliações, conforme resulta do documento nº 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral,

e- das referidas avaliações resulta que, na avaliação dos terrenos para construção foi aplicado o coeficiente de localização (CI) no valor de 1.30,

f- na sequência da avaliação dos artigos matriciais (provisórios) em questão nos presente autos, correspondentes a terrenos para construção, cujos officios de avaliação se identificam na tabela 2 *infra*, a Requerente apresentou pedido de segunda avaliação, junto dos Serviços de Finanças de ... segunda avaliação, conforme se alcança do documento nº 6, junto pela Requerente com o seu articulado,

g- em 20 de Outubro de 2022 teve lugar no Serviço de Finanças de ..., a reunião da comissão de avaliação de peritos.(...) – documento 7

h- em 24-11-2022 a Requerente foi notificada do resultado das segundas avaliações através dos respectivos officio, melhor identificados no documento nº1,

i- em- 2023-01-04, a Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, inexistem factos que devam considerar-se não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada**

Relativamente à matéria dada como provada, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 670º, nº 3 do CPCivil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 2, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da (s) questão (ões) de Direito. (cfr, artigo 596º do CPCivil, *ex vi* artigo 29º, alínea e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às produzidas na sua íntima convicção tomada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo, e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr, artº 607, nº 3 do CPCivil, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho)

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontrem pré-estabelecidos por lei (vg, força probatória dos documentos autênticos (cfr, artigo 371º, nº3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação

Deste modo, tendo em consideração, as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, e a prova documental carreada para os autos, consideram-se provados com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

Não se deram como provados, nem como não provados, as alegações produzidas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações conclusivas, insusceptíveis da prova, e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto supra t

## **B-DO DIREITO**

### **B.1. Pretensão da Requerente**

Nos presentes autos está em causa a avaliação e determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

Do seu articulado de pedido de pronúncia arbitral, replicado em sede de alegações escritas, resulta claro que a Requerente propugna pela anulação dos actos de valores atribuídos às segundas avaliações por esta suscitadas ao abrigo do disposto nos artigos 76º e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis ( CIMI), assacando a tais actos vícios conducentes

à sua nulidade por falta de fundamentação e, noutra vertente pela verificação de várias inconstitucionalidades, nomeadamente (i) violação do princípio da capacidade contributiva, (ii) violação do princípio da proporcionalidade, e (iii) violação do princípio da igualdade.

## **B.2. Ordem de conhecimento dos vícios.**

De conformidade ao estatuído no artigo 124º do CPPT, aplicável ex vi alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, não sendo imputáveis aos actos impugnado vícios que conduzam á declaração do inexistência ou nulidade, nem indicada qualquer relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios, deverá ser aquela que segundo o prudente arbítrio do julgador, se mostre a mais estável ou eficaz à tutela dos interesses do sujeito passivo.

Nos presentes autos, e salvo opinião diversa, afigura-se-nos que procedendo à interpretação do pedido de pronúncia arbitral, poder-se-á concluir que a Requerente não estabeleceu qualquer ordem de conhecimento dos vícios que assaca aos actos tributários impugnados.

## **B.3. Falta de fundamentação**

### **B.3.1. Posição da Requerente**

A fundamentar o seu pedido, a Requerente no segmento impugnatório “*Da Falta de Fundamentação do Critério de Fixação da Percentagem de Veap de 40%*” aduz com relevo para o que aqui importa o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*) não sem antes convocar o quadro normativo pertinente no que concerne ao dever de fundamentação dos actos tributários.

(...) qualquer ato que venha a ser praticado pelos serviços da administração tributária deverá conter a respetiva fundamentação a qual estará necessária e materialmente associada à decisão de procedimento, e que não deverá deixar de ser clara, congruente, suficiente e expressa” (*cf: artigo 21º do pedido de pronúncia arbitral*);

Resulta assim, que o dever de fundamentação tem por escopo uma dupla finalidade: por um lado, “obrigar” a administração tributária a refletir sobre a adequada solução, no caso concreto

e, por outro lado, permitir ao “administrado” analisar da qualidade e mérito da solução encontrada, nomeadamente se a mesma é ou não conforme a lei, e bem assim se deve ou não recorrer ou impugnar”. (*cf.* artigo 22º do pedido de pronúncia arbitral).

“Tal entendimento tem sido unanimemente propugnado pela jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais, neste sentido, atente-se-exemplificativamente no entendimento do Supremo Tribunal Administrativo acolhido no acórdão de 22.02.2006, proferido no âmbito do processo nº 01077/05, segundo o qual a fundamentação deve ser exteriorizada “(...) de modo claro, suficiente e congruente (...) por forma a que se percebam as razões pelas quais o ato administrativo “(...) foi praticado com o sentido decisório que lhe foi dado, permitindo ao destinatário conhecer os seus fundamentos, de modo a que ele perceba a motivação do seu autor (...) “e fique habilitado a decidir acatá-lo ou, ao invés impugná-lo sendo nesta último caso, como deve desferir o seu ataque, como contra-argumentar” (*cf.* artigo 23º do pedido de pronúncia arbitral)

“Acresce por outro lado, que também não poderá invocar-se que, caso venha a ocorrer uma explicitação posterior da administração tributária no âmbito do presente processo que permita então à Requerente conhecer da fundamentação que subjaz aos atos notificados, sempre este vício ficaria sanado”. (*cf.* artigo 24º do pedido de pronúncia arbitral).

“Na verdade qualquer futura fundamentação aduzida para o ato, porque não contemporânea da emissão deste, não pode ser aceite”. (*cf.* artigo 25º do pedido de pronúncia arbitral).

“(...) sendo a percentagem do Veap absolutamente determinante no valor resultante da fórmula de avaliação dos Terrenos para Construção notificada a Requerente, entende a mesma que tais notificações padecem de vício por falta de fundamentação, devendo ser anuladas.” (*cf.* artigo 35º do pedido de pronúncia arbitral).

### **B.3.2. Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira**

---

De forma sumária, em brevíssima síntese, e no que ao segmento da falta de fundamentação dos actos de avaliação respeita, afirma a AT o seguinte (*que de igual modo se menciona por transcrição*):

- a Requerente sustenta que não consegue alcançar qual o critério ou base legal aplicados para determinar a percentagem de 40% do valor das edificações autorizadas ou previstas (Veap), considerada nas segundas avaliações, porque a respetiva fundamentação não acompanhou os atos notificados (*cf.*, *artigo 5º da resposta*),

- com a Lei nº 75-B/2020, de 31.12, que aprovou o Orçamento do Estado para 2021, o artigo 45º do CIMI passou a ter a seguinte redação:

“Artigo 45º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1- A determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A_x \times C_a \times \% \text{ Veap}$$

Em que (...)

% Veap - percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído.

2. A percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído varia entre 15% e 45% (*cf.*, *artigo 8º da resposta*);

- (...) a nova versão do artigo 45º do CIMI não alterou as percentagens do valor das edificações autorizadas ou previstas para os terrenos e o respetivo intervalo de variação, dado que essas percentagens continuam a poder variar entre 15% e 45%, como já sucedia na anterior redação do artigo 45 do CIMI (*cf.*, *artigo 12º da resposta*);

- na avaliação fiscal dos terrenos para construção, a percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído varia entre 15% e 45% (*cf.*, artigo 45º, nº 2 do CIMI) - *artigo 14º da resposta*.

---

- no caso concreto, os termos das segundas avaliações mencionam expressamente que a percentagem de 40%, a que se refere o artigo 45º, nº 2 do CIMI, foi aplicada com base a Portaria nº 420-A/2015, de 31/12 (*cfr., artigo 29º da resposta*);

\*\*\*\*\*

Por regra, o vício de falta de fundamentação é um vício de forma que, em caso de anulação não obsta necessariamente à renovação do acto anulado, com eliminação do vício.

Todavia, sempre se realça que *“embora o vício de falta de fundamentação não assegure a mais eficaz tutela dos direitos da Requerente, o seu conhecimento prioritário pode ser necessário de que em situações em que a falta de fundamentação afecta a própria possibilidade de o tribunal se aperceber de qual o real conteúdo do actos impugnado, quanto aos seus pressupostos de facto e/ou de direito.”*<sup>1</sup>

Em idêntico sentido, pode ler-se, ainda que a título exemplificativo, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/10/2010, prolatado no âmbito do processo 0151/09 (Relatora Conselheira Dulce Neto”):

*“II – Apesar de a mais eficaz tutela dos interesses do recorrente impor, em princípio, o conhecimento prioritário dos vícios fundamentais ou de fundo em relação aos vícios de forma, tal regra não é absoluta, podendo essa tutela passar pelo conhecimento prioritário dos vícios de forma, mais do vício de falta de fundamentação, sempre que a descoberta da motivação do acto possa oferecer elementos necessários ao juízo de verificação de fundo, o que acontece sempre que ocorra uma absoluta falta de fundamentação (de facto e/ou de direito), por isso implicar a impossibilidade dos factos em que assentou o acto e/ou o seu enquadramento jurídico, inviabilizando o controlo jurisdicional dos vícios de fundo”.*

\*\*\*\*\*

---

<sup>1</sup> Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume II, página 341, Áreas Editora, 6ª Edição, 2011.

---

Como já afirmado noutra contexto <sup>2</sup>, é inquestionavelmente adquirido e consensualizado que os actos administrativos têm que ser objecto de fundamentação, dever esse, de resto, com acolhimento constitucional, no artigo 286º, nº 3 da CRP, nos termos do qual “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses igualmente protegidos*”, densificando-se na lei ordinária, nos artigos 152º e 153º do Código do Procedimento Administrativo para a generalidade dos actos administrativos, e no artigo 77º da Lei Geral Tributária para os actos administrativos tributários.

Parafraseando Diogo Freitas do Amaral “*a fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo*”.

No que contende com a fundamentação dos actos tributários, determina o nº 2 do artigo 77º da LGT que “*a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos actos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”.

Fundamentação essa que, de resto, assume algumas singularidades em função da presença de situações de relevo “anormal” para os contribuintes.

Por outro lado, e como corolário da obrigatoriedade de fundamentação dos actos administrativos colocar-se-á o exercício do contraditório que, em última instância terá como virtualidade que o administrado possa afrontar os argumentos contra si produzidos.

É hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência, incluindo a arbitral, que a fundamentação legalmente exigível tem de reunir as seguintes características :

- oficiosidade: deve partir sempre da iniciativa da administração não sendo admissíveis fundamentações a pedido,

---

<sup>2</sup> Cfr. Processo nº 211/2017-T, de 30/11/2017, proferido sob a égide do CAAD.

- 
- contemporaneidade: deve ser coeva da prática do acto não podendo haver fundamentações diferidas ou a pedido,
  - clareza: deve ser compreensível por destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos,
  - plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada, sendo que esta característica desdobra no dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e no dever de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Isto posto,

Tendo em consideração que os actos de fixação do valor patrimonial tributaria dos terrenos para construção, impugnados, são os consubstanciados nos autos sob os documentos nº 1, e respeitante às matrizes provisórias números P..., P..., P... e P..., somos levados a concluir pela leitura e interpretação dos mesmos que tais notificações não se encontram fundamentas, desde logo pela inexistência de qualquer motivo ou razão para que em sede de cálculo da percentagem sobre o valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído, se tenha aplicado uma percentagem de 40% num horizonte possível entre 15% e 45%, conforme se prevê n nº 3 do artigo 45º do Código Municipal sobre Imóveis.

Não é assim possível à Requerente, através das notificações relativas às segundas avaliações, aqui em causa, descortinar qual a razão pela qual a Administração Tributária fixou uma percentagem de 40% sobre o Veap.

E isso é, quanto basta para que os actos impugnados não se encontram fundamentados.

De tudo quanto supra veio *supra* de expor-se, subscreve este tribunal posição de que tal omissão, consubstancia falta de fundamentação dos actos impugnados, que por tal motivo devem ser anulados, concedendo-se procedência ao pedido da Requerente.

\*\*\*\*\*

### **- Questões de conhecimento prejudicado**

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade dos actos administrativos /tributários de fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, objecto do presente processo, por vício de falta de fundamentação, fica prejudicado, por se mostrar inútil (cfr., artigos 130º e 608º, nº 2 do CPCIVIL, aplicáveis), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

### **IV-DECISÃO**

Face ao que vem exposto, acorda este Tribunal Arbitral Tributário em:

- (i)- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade e conseqüente anulação dos actos de fixação do valor patrimonial tributários dos terrenos para construção, aqui em apreço, a que correspondem as inscrições, matriciais números P..., P..., P..., e P..., da freguesia de ..., concelho de..., distrito de Setúbal com as legais conseqüências;
- (ii) – condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

### **V- VALOR DO PROCESSO**

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 46/20123, de 26 de Junho, 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 3.911,82 € (*três mil novecentos e onze euros e oitenta e dois euros*)

### **VI-CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, d RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela 1 à mesma anexa, fixa-se o montante de custas em 612,00 € (*seiscentos e doze euros*) a cargo da Requerida.

**NOTIFIQUE**

Onze de Setembro de dois mil e vinte e três

O árbitro

*j. coutinho pires*

[A redação da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas]