

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 599/2023-T

Tema: IMI, AIMI; VPT – Artigo 76º e 77º CIMI: Artigo 135º B - CIMI

Sumário:

I - Não é admissível a impugnação de liquidações de IMI ou AIMI com fundamento em ilegalidade na fixação dos valores patrimoniais tributários constantes da matriz, caso estes tenham sido consolidados e aceites pelo sujeito passivo. Os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objeto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos atos de liquidação que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos.

II – Seguindo a jurisprudência vertida no recente Acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo STA em 23-02-2023 (Processo n.º 0102/22.2BALS), «*deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicarem o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.*»

III – Mesmo considerando a alienação das frações B e C (como bens futuros a construir), o pedido da Requerente improcede, porquanto não estão em causa liquidações de IMI incidentes sobre as frações B e C. As liquidações impugnadas incidem objetivamente sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana com o n.º ..., descrito como terreno para construção, o qual é para todos os efeitos legais propriedade da Requerente. Não foi alegado nem demonstrado que este prédio tenha sido alienado ou que já não seja propriedade da Requerente. Tal prédio (terreno para construção) está objetivamente sujeito a AIMI, por força do disposto no n.º 2, do artigo 135º B do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO**, com numero de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, (doravante designada por “Requerente”), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. O pedido arbitral foi apresentado no dia 23/08/2023, após o decurso do prazo que faz presumir o indeferimento tácito das reclamações gratuitas referentes às liquidações de IMI dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, e de AIMI referente aos anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, no valor global de 32.759,33€. Solicita a sua anulação parcial e a devolução do valor que entende ter sido liquidado e pago em excesso, no valor global de **€32.476,07** (trinta e dois mil, quatrocentos e setenta e seis euros e sete cêntimos). Requer a anulação do indeferimento tácito das reclamações gratuitas, com a consequente anulação das liquidações de IMI e AIMI subjacentes, atentos os vícios de que, alegadamente, padecem. Mais se requer a restituição à Requerente dos valores já pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 61.º do CPPT.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 23/08/2023, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT em 25-08-2023. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, no dia 10/10/2023, designou a ora signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação

2.

do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram.

4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 31/10/2023. De seguida, foi proferido despacho arbitral, notificado à Requerida em 06/11/2023, para apresentar a sua
5. resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
6. No dia 20/12/2023, a Requerida juntou aos autos o processo administrativo e, em 22/12/2023, apresentou Requerimento em resposta ao pedido arbitral no qual se pronuncia *«...fazer a junção do Processo Administrativo que é composto pelas Reclamações Graciosas n.º ...2023... e ...2023..., a cujo teor se adere, atendendo a que os fundamentos são esclarecedores sobre a matéria em questão e representam a posição da AT. Mais se refere que a AT não prescinde da apresentação de Alegações quando for notificada para esse efeito.»*
7. Em 14/01/2024, foi proferido despacho arbitral no qual o tribunal, fundamentadamente, dispensa a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, considerando a ausência de prova testemunhal a produzir, que a questão a decidir se afigura como sendo exclusivamente de direito e, assim sendo, há que evitar atos inúteis e promover a tramitação subsequente do processo para alegações escritas, podendo as partes exercer aí o contraditório sobre qualquer aspeto que entendam dever ser explanado com maior rigor e pormenor. Foi, ainda, fixado o prazo de quinze dias, igual e sucessivo, para alegações. A Requerente foi, ainda, notificada para no mesmo prazo efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente. Quanto à prolação da sentença arbitral ficou determinada a sua prolação dentro do limite de prazo fixado no artigo 21º do RJAT, sem prejuízo do disposto no nº 2 do mesmo normativo legal, até ao dia 1 de maio de 2024. Por despacho arbitral proferido em 30-04-2024 foi prorrogado o prazo para proferir a

3.

decisão arbitral, nos termos legalmente previstos, com os fundamentos constantes do despacho proferido e que se dá por reproduzido.

8. Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas, que se dão por reproduzidas.
9. No seu pedido a Requerente pretende a declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento tácito das reclamações gratuitas ...2023... e ...2023..., apresentadas, respetivamente, com fundamento em ilegalidade das liquidações de IMI referentes aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 e de AIMI dos anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022
10. Assim, concretamente estão em causa as liquidações:
 - a. De IMI dos anos de 2018, 2019 e 2020, em relação as quais peticiona a anulação parcial;
 - b. Liquidação de IMI referente ao ano de 2021, cuja anulação total peticiona;
 - c. Liquidações de AIMI de 2018, 2019, 2020 e 2021, para as quais peticiona a anulação total;
 - d. E, subsidiariamente, caso o Tribunal Arbitral entenda que as liquidações de AIMI de 2018, 2019, 2021 e 2021 não devem ser anuladas totalmente, peticiona a Requerente a sua anulação parcial.
 - e. Por último, peticiona, ainda, a anulação da liquidação de AIMI de 2022.
11. A soma dos montantes das liquidações em crise, segundo o pedido formulado pela Requerente, é de 32.759,33 €, já pagos, pelo que peticiona o seu reembolso acrescido de juros nos termos legais. Fundamenta o seu pedido em violação de lei, alegando em síntese, que o valor patrimonial tributário que serviu de referência às liquidações impugnadas não foi o correto, e, no que se refere às liquidações de AIMI, alega que as mesmas violam o disposto no artigo 135º B, do CIMI, nos termos do qual não estão

sujeitos a tributação em sede de AIMI os bens imóveis afetos à atividade do sujeito passivo, como é o caso dos presentes autos.

12. Por sua vez, a AT no prazo de resposta veio requerer a junção aos autos do processo administrativo, reiterando a posição aí vertida, que reforça em sede de alegações. Em síntese alega a AT que, no que se refere ao pedido de inscrição na matriz das frações B e C mencionadas no pedido de pronúncia arbitral, o pedido foi indeferido por despacho de 30-12-2019, que concluiu: *«as frações autónomas designadas pelas letras “B” e “C” que correspondem, segundo o título constitutivo do regime de propriedade horizontal, a edifícios situados no ARMAZÉM NÚMERO DOIS compostos de piso zero para armazém e de piso um para escritórios, na medida em que estes ainda não foram construídos, não existem fisicamente e, por isso, não constituem prédios para efeitos de IMI e, em consequência, não podem ser inscritas na matriz.*

Contrariamente ao que vem afirmado pela requerente, tais frações autónomas não são compostas por um “terreno para construção”, são, segundo o título constitutivo da propriedade horizontal compostas por edifícios situados no ARMAZÉM NÚMERO DOIS com piso zero para armazém e piso um para escritórios e ainda não construídos, o que impede a sua inscrição matricial como foi referido anteriormente.

O “terreno para construção” ainda existente corresponde à parte sobrance do prédio urbano onde foi sendo, faseadamente, construído o “conjunto imobiliário” constituído sob o regime de propriedade horizontal, o qual deve ser inscrito na matriz por ter existência física, fazer parte do património da requerente e ter valor económico. Donde, se pode concluir que ficou explicada a razão pela qual, as referidas frações não poderiam ser inscritas no artigo U-..., nos termos requeridos pelo Requerente, pois ainda não estavam construídas. Mais alega a AT que, nesta matéria, a Requerente ter-se-á conformado com o referido despacho proferido no âmbito do Recurso Hierárquico n.º ...2019..., que transitou e se consolidou na ordem jurídica.»

Alega, ainda a AT que «o Requerente sabendo que não era possível a inscrição na matriz, tal como havia solicitado, também sabia que iriam ser inscritas enquanto parte

sobrança do prédio que foi sendo construído, pois têm existência física e fazem parte do património do Requerente e têm valor económico.»

Por último, alega ainda que «o Requerente foi notificado da inscrição e do artigo provisório (P...), conforme o documento nº 6 junto ao processo administrativo, datado de **06-04-2020**. Mesmo dispondo destas informações, o Requerente celebrou escritura de venda das frações ainda não construídas mencionando o artigo U-... e não o artigo P... . Usando as expressões da Requerente no ponto 9 das Alegações, a realidade fáctica corresponde à inscrição [designação matricial], ou seja, que as frações ainda não construídas estão inscritas na matriz no artigo ..., já antes da celebração da escritura de venda, que apenas ocorreu em **16-09-2021**.»

Quanto ao pedido na parte em que considera que não é sujeito passivo de AIMI, porque as frações autónomas “B” e “C” configuram terrenos para construção para edificação de prédios com fins logísticos (armazenamento de bens e espaço de escritório) afetos à atividade económica do sujeito passivo, alega a AT que «o prédio correspondente ao artigo urbano nº ... da União de Freguesias de ... e ..., sendo constituído por um prédio urbano da espécie “terreno para construção”, está objetivamente sujeito a AIMI por força do determinado no nº 2 do artigo 135º-B do CIMI, a contrario, sendo que não há previsão legal de qualquer exclusão ou delimitação negativa de incidência para prédios afetos à atividade dos respetivos sujeitos passivos.»

Conclui a AT pela legalidade das liquidações impugnadas e pela improcedência do pedido arbitral.

III – SANEAMENTO DO PROCESSO

13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 5.º e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, todos do RJAT.

14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
15. O processo é o próprio e as partes são legítimas e detêm personalidade e capacidade jurídicas e judiciárias.
16. A cumulação de pedidos é legalmente admissível, porquanto o presente pedido arbitral tem subjacentes liquidações de IMI e de AIMI relativas aos mesmos prédios, assentes na mesma matéria de facto e da apreciação de questões de direito conexas. Assim, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, que a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes atos, é admissível quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
17. O processo não enferma de nulidades.
18. Posto isto, cumpre decidir sobre a **matéria de facto assente** e, em conformidade, sobre **a matéria de direito** cuja apreciação foi suscitada no pedido arbitral.

IV - DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS:

19. Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:
- a) A Requerente A... é um fundo imobiliário, representado pela sociedade gestora do fundo, B..., SA, com atividade imobiliária e turística, que é proprietária de diversos prédios urbanos, incluindo terrenos de construção;

- b) A Requerente é sujeito passivo do IMI e AIMI, em conformidade com o valor tributável correspondente aos valores patrimoniais tributários, reportados a 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, que constam das respetivas matrizes prediais juntas aos autos no processo administrativo;
- c) Na origem das liquidações de IMI e AIMI impugnadas está o prédio adquirido pela Requerente, por escritura pública outorgada a 15/04/2008, nos termos da qual a Requerente adquiriu diversas frações autónomas por construir, **do prédio urbano em propriedade horizontal inscrito sob o atual artigo ...**, da União de Freguesias de ... e ..., anteriormente inscrito sob o artigo ... da freguesia de ... (extinta), como consta do documento nº1 junta em anexo ao pedido arbitral, corroborada pelo processo administrativo junto aos autos;
- d) Ao tempo desta aquisição as frações B e C não estavam construídas, situação que se mantém até à atualidade;
- e) Posteriormente, à medida que a construção das frações mencionadas no título aquisitivo foi terminando a Requerente apresentou as declarações Modelo 1 de IMI para a inscrição na matriz urbana, como resulta dos documentos nºs 2 e 3, juntos ao pedido arbitral;
- f) Quanto às frações B e C, tal não sucedeu, uma vez que as mesmas ainda não se encontram construídas;
- g) A Requerente, apresentou em 2019, requerimento para a inscrição das frações B e C na matriz urbana no artigo U-..., o qual foi indeferido em 30-12-2019, uma vez que estas frações não se encontravam construídas, por despacho do qual se destaca a seguinte fundamentação:

« xix. Concluindo, as frações autónomas designadas pelas letras “B” e “C” que correspondem, segundo o título constitutivo do regime de propriedade horizontal, a edifícios situados no ARMAZÉM NÚMERO DOIS compostos de piso zero para armazém e de piso um para escritórios, na medida em que estes ainda não foram construídos, não existem fisicamente e, por isso, não constituem prédios para efeitos de IMI e, em consequência, não podem ser inscritas na matriz.

xx. Contrariamente ao que vem afirmado pela requerente, tais frações autónomas não são compostas por um “terreno para construção”, são, segundo o título constitutivo da

propriedade horizontal compostas por edifícios situados no ARMAZÉM NÚMERO DOIS com piso zero para armazém e piso um para escritórios e ainda não construídos, o que impede a sua inscrição matricial como foi referido anteriormente.

xxi. O “terreno para construção” ainda existente corresponde à parte sobrance do prédio urbano onde foi sendo, faseadamente, construído o “conjunto imobiliário” constituído sob o regime de propriedade horizontal, o qual deve ser inscrito na matriz por ter existência física, fazer parte do património da requerente e ter valor económico.»;

- h) A Requerente conformou-se com este despacho, o qual não foi impugnado administrativamente, nem judicialmente;
- i) No seguimento da análise do requerimento mencionado em g) e da situação relativa às frações B e C, a AT procedeu à inscrição oficiosa da parte sobrance do prédio, descrito como terreno para construção, no qual está prevista a construção das frações B e C, o qual recebeu a inscrição matricial provisória com o nº..., da União de Freguesias de ... e ..., conforme documento nº 6 junto ao pedido, datado de 06-04-2020, confirmado pelo teor do processo administrativo junto aos autos;
- j) Em 06/04/2020 foi emitida a ficha de avaliação nº ..., referente ao artigo matricial nº ..., com um valor patrimonial tributário de 829.780,00 €, como bem consta do documento nº6 junto ao pedido arbitral;
- k) Na caderneta predial urbana do artigo ..., consta como ano de inscrição na matriz o ano de 2022, e um valor patrimonial tributário (VPT) de 1.257.240,00 €, tendo sido notificada uma nova ficha de avaliação nº ..., através do ofício nº ..., de 01.04.2022, rececionado na caixa postal do sujeito passivo, B..., SA, sociedade gestora do Fundo de Investimento Imobiliário A..., **em 24/04/2022 (registo VIA CTT nº ...2022...)**, o qual não foi reclamado ou impugnado;
- l) Conforme informação constante de fls. 108 e seguintes do processo administrativo de Reclamação Graciosa que antecedeu o presente pedido arbitral, junto aos autos, este valor resultou de um pedido de 2ª avaliação, efetuado pelo sujeito passivo nos termos do

disposto no artigo 76º do CIMI, apresentado em resultado da primeira avaliação efetuada, conforme informação que a seguir se transcreve:

Comunicação

- 1.a anulação total das liquidações de 2018, 2019, 2020 e 2021 – por entender que o lote de terreno em causa, o qual se encontra afeto á atividade económica do SP não deveria estar abrangido pela incidência de AIMI;
2. anulação para 2022 – foi alienado por escritura publica;
3. anulação parcial das liquidações de 2018, 2019, 2020 e 2021 - por o VPT ser diferente do que foram notificados;

Descrição e resumo da situação:

1. Em requerimento entregue em 16/11/2018, o SP veio informar que pretende alienar as frações B e C, do prédio P (adquirido por escritura pública em Abril de 2008, ainda por construir), com renúncia à isenção de IVA, pelo que, é necessário, que o serviço de finanças crie o artigo referente a estas frações com vista à submissão do pedido de renúncia de isenção de IVA e liquidação do respetivo IMT e IS;
2. O requerimento mereceu despacho de indeferimento por parte do chefe do Serviço de Finanças, na medida em que, a situação não se enquadra no pressuposto elencado na alínea d) do n.º 1 do artigo 13º do CIMI, o qual determina que a inscrição dos prédios na matriz se faz com a conclusão das obras de edificação, na data determinada nos termos do previsto no artigo 10º também do CIMI (após informação dada pela DSIMI – () 2019(), de 10/05/2019);
3. Através do nosso ofício n.º de 03/07/2019, foi o mandatário do recorrente, notificado do despacho, tendo assinado o AR em 05/07/2019.

4. Em 26/07/2019, foi apresentado recurso hierárquico – SICAT () 2019 (), indeferido por despacho da Diretora de serviços da área do Património, em 30/12/2019;
5. No âmbito desse procedimento, foi verificado que o "terreno para construção" ainda existente corresponde à parte sobrance do prédio urbano onde foi sendo, faseadamente, construído o "conjunto imobiliário" constituído sob o regime de propriedade horizontal, o qual deve ser inscrito na matriz por ter existência física, fazer parte do património da requerente e ter valor económico;
6. Em 28/01/2020, através do ofício (), foi o SP notificado para submeter via portal da Finanças, a modelo 1 do IMI, nos termos do artigo 37º do CIMI, para inscrição do lote de terreno na matriz, sob pena, de findo o prazo atras indicado sem que se mostre suprida a falta, se proceder à sua inscrição oficiosamente, com base nos elementos disponíveis no serviço.
7. Em 14/02/2022 o SP veio solicitar prorrogação de prazo, uma vez que entendia validar junto da CRP qual o melhor enquadramento para a situação;
8. Através do ofício 1205, foram notificados do indeferimento do pedido por não haver base legal;
9. Em 28/02/2022, foi inserido oficiosamente a modelo 1 de IMI para inscrição do lote de terreno para construção, como prédio omissis;
10. Deu origem à ficha de avaliação n.º (), notificada ao contribuinte em 24/04/2020, com um VPT de 829.780,00;
11. Em 24/06/2022, vieram requerer 2ª avaliação nos termos do artigo 76º do CIMI, solicitando a rectificação da avaliação notificada, no sentido de serem avaliadas as frações B e C com base nos elementos constantes da modelo 1 de IMI n.º () de 04/04/2008;

12. Em 17/07/2020, através do ofício 3106, foram notificados para nomear representante para a segunda avaliação, o que foi feito através de requerimento entregue em 28/07/2020;

13. Atendendo ao teor da informação vertida no processo nº 2020/2021 da Srª Subdiretora Geral de 29/03/2021, através do GPS nº 2021/2021, de 07/05/2021, foi solicitado à DF de Lisboa, informação sobre o melhor procedimento a adotar nesta situação em concreto, pois apesar de não estar em discussão por parte do SP o valor tributário atribuído ao lote de terreno em sede de 1ª avaliação, mas sabendo que pretende impugnar o procedimento de avaliação por pretender que sejam avaliação frações autónomas (queixa apresentada no SEAF, indeferida e recurso hierárquico n.º 2019/2019), nomeadamente se se deveria reavaliar o lote de terreno de conformidade com o atual entendimento difundido pela IS nº 2021/2021 da DSJT, para de certo de modo a minimizar contencioso futuro;

14. Em resposta, a 28/01/2022, pelo GPS nº 2022/2022, veio a DF de Lisboa, informar que a avaliação deve ser promovida conjugando a Informação nº 2019/2019, de 05-12-2019, da DSIMI, com a Informação nº 2020/2020, de 10-11-2020, da DS Justiça Tributária;

15. Assim, em 15/02/2022, por despacho proferido pela Chefe do SF, ratificada a anulação da ficha de avaliação n.º 2022/2022 (de 2ª avaliação), e a submissão de uma nova ficha para avaliação do lote de terreno, tendo em conta as regras vigentes, notificada ao SP através do ofício nº 25/02/2022, assinado o AR em 28/02/2022;

16. A nova ficha de avaliação, n.º 2022/2022, com um VPT de 1.257.240,00 foi notificada ao SP

(no NIF B... - SGOIC, S.A., na qualidade de Sociedade Gestora) através do ofício 18636525, entregue na caixa postal eletrónica em 06/04/2022, e considerado notificado em 24/04/2022, sem que se verificasse qualquer tipo de contestação por parte do SP;

17. Assim, o prédio foi inscrito, indo produzir efeitos na matriz em 19/07/2022, originando as liquidações agora reclamadas, de IMI e AIMI para os anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022;

18. Em 19/04/2022, pelo CRM nº 2022/2022, veio o SP - C... GMBH, solicitar o acesso às cadernetas prediais das frações B e C do imóvel U- D..., juntando para o efeito a escritura celebrada em 16/09/2021 no CN de D...

D..., em Lisboa de onde se retiram os seguintes excertos:

- O fundo é titular das frações individualizadas pelas letras B e C, do prédio urbano inscrito sob o artigo da união de freguesias de E;
- Qua ambas as frações foram adquiridas em 15/04/2008, tendo o correspondente registo de aquisição lavrado provisoriamente por não estar concluída a construção do prédio;
- Que a construção das frações nunca chegou a ser iniciada, pelo que nesta altura, física e materialmente correspondem apenas a terrenos para construção onde serão implantados os edifícios projetados;
- As frações B e C foram vendidas pelo valor de 1.450.000,00, sendo 725.000, cada uma;
- O registo de aquisição vai ser lavrado provisoriamente e a sua conversão fica dependente da conclusão da construção dos edifícios correspondentes à composição das frações;

m) Em 16/09/2021, a Requerente alienou, por escritura pública de compra e venda, as frações “B” e “C”, conforme documento nº7 junto ao pedido arbitral, que se dá por integralmente reproduzido e do qual se transcreve o seguinte excerto:

----- Que o Fundo seu representado é titular da *fracções individualizadas pelas letras "B" e "C"*, do prédio urbano denominado _____, sito em _____, concelho de _____, descrito na Segunda **Conservatória do Registo Predial de _____** sob o número _____, da freguesia de _____, afecto ao regime da propriedade horizontal registada, provisoriamente por natureza, pela apresentação *mil quatrocentos e vinte e sete, de dez de Janeiro de dois mil e catorze*, prédio inscrito na respectiva matriz sob o artigo _____, da **União das Freguesias de _____ e _____**

- n) Em documento complementar à escritura de 16-09-2021, que faz parte integrante da mesma e que se dá por integralmente reproduzido, foi declarado, entre outras condições, as seguintes:

adquirente. -----
----- Que a adquirente tem perfeito conhecimento e aceita que o registo da aquisição aqui titulada vai ser lavrado provisoriamente por natureza, e a sua conversão fica dependente da conclusão da construção dos edifícios correspondentes à composição das fracções, constante das respectivas descrições subordinadas. -----

----- Que, uma vez que a construção não foi sequer iniciada, conforme vai referido, a transmissão aqui titulada é feita como venda de bem futuro, quanto às fracções autónomas transmitidas, cuja construção o adquirente

vai promover, em conformidade com o respectivo projecto de construção aprovado pela Câmara Municipal de _____ : -----

-----Que as partes (vendedora e compradora) proferiram ainda as declarações e acordaram os termos e condições constantes do documento, que solicitaram ficasse a instruir esta escritura, como documento complementar, e dela ficasse a fazer parte integrante, nos termos do n.º 2, do artigo 64º, do Código do Notariado.-----

----- 1.4. Tendo em consideração que as FRAÇÕES ainda não se encontram construídas e que o registo da compra pelo COMPRADOR poderá ser lavrado sempre provisoriamente por natureza, sendo que o registo de aquisição poderá ser apenas efectuado de forma definitiva após conclusão da construção, emissão das Licenças de Utilização e apresentação dos Modelos 1 CIMI, pelo que, a verificar-se, o VENDEDOR obriga-se (constituindo tal uma obrigação de resultado) a praticar todos os actos necessários à proteção dos interesses do COMPRADOR enquanto proprietário das FRAÇÕES, designadamente a não permitir que seja efetuada qualquer inscrição ou registo com prioridade sobre o registo de propriedade do COMPRADOR ou, caso tal ocorra, a praticar todos os actos necessários ao cancelamento de qualquer inscrição ou registo que tenha prioridade sobre o registo de aquisição (definitivo) a favor do COMPRADOR. -----

----- 1.5 O VENDEDOR mais se obriga a: renovar - pelo tempo que for necessário e até que os registos provisórios sejam convertidos em registos definitivos - e manter em vigor e válido o registo da propriedade horizontal e da titularidade das FRAÇÕES, sem quaisquer ónus ou encargos; -----

----- O VENDEDOR não recebeu quaisquer notificações relativas a processos administrativos pendentes ou processos judiciais (incluindo arbitragem) relativos às FRAÇÕES e o VENDEDOR não foi notificado de nenhum processo administrativo ou judicial (incluindo arbitragem) relativos às FRAÇÕES. O VENDEDOR não tem conhecimento ou suspeita da existência ou possibilidade de quaisquer ações, disputas, reclamações ou demandas de terceiros que afetem ou possam afetar as FRAÇÕES, incluindo por referência a aspetos ambientais;-----

----- O VENDEDOR não recebeu quaisquer notificações de entidades públicas relativas a qualquer matéria fiscal respeitante às FRAÇÕES. No entanto, está pendente procedimento de avaliação nº _____, oficiosamente desencadeado pelo Serviço De Finanças de _____, reportado Terreno para Construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo P _____ da freguesia de _____ e _____, que, de acordo com a decisão do referido Serviço de Finanças corresponderá à área de terreno sobrando do prédio originário inscrito na matriz sob o artigo _____ e no âmbito do qual foi apresentada pedido de segunda avaliação, nos termos do artigo 76º do CIMI, pendente de decisão. -----

- o) A Requerente foi notificada das liquidações de IMI referentes aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, e das liquidações de AIMI referentes aos anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, constando em todas como valor tributável de 1.257.240,00€, referentes ao prédio urbano identificado pelo artigo matricial ..., conforme documentos juntos aos autos em anexo ao pedido arbitral e do processo administrativo junto aos autos, a saber:
- i. liquidação de IMI n.º 2021..., datada de 20/07/2022, referente ao prédio urbano com o artigo matricial ..., para o pagamento de IMI, relativo ao ano de 2018, no valor de 3.946,14 €, composto pelo valor de imposto de 3.771,72 € e pelo valor de juros de 174,42 €;
 - ii. liquidação n.º 2021..., datada de 20/07/2022, quanto ao artigo matricial..., para o pagamento de IMI, referente ao ano de 2019, no valor de 3.795,69 €, composto pelo valor de imposto de 3.771,72 € e pelo valor de juros de 23,97€;

- iii. liquidação n.º 2021..., datada de 20/07/2022, quanto ao artigo matricial ..., para o pagamento de IMI, referente ao ano de 2020, no valor de 3.771,72€;
- iv. liquidação n.º 2021..., datada de 02/09/2022, quanto ao artigo matricial ..., para o pagamento de IMI referente ao ano de 2022, no valor de 3.771,72€;
- v. demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., referente à liquidação n.º 2018..., ambas relativas a 2018, com um valor de AIMI a pagar de 5.028,96 €, que coincide com a aplicação da taxa de AIMI, de 0,4 %, destinada às pessoas coletivas, ao valor patrimonial tributário constante da caderneta predial urbana do prédio com o artigo matricial ..., de 1.257.240,00%;
- vi. demonstração de acerto de contas n.º 2022..., referente à liquidação n.º 2019..., ambas relativas a 2019, apresentava um valor de AIMI a pagar de 5.024,63 €, que coincide com a aplicação da taxa de AIMI, de 0,4 %, destinada às pessoas coletivas, ao valor patrimonial tributário constante da caderneta predial urbana do prédio com o artigo matricial ..., de 1.257.240,00 €, deduzido o montante de regularização anterior (no valor de 4,33 €);
- vii. demonstração de acerto de contas n.º 2022..., referente à liquidação n.º 2020..., ambas relativas a 2020, apresentava um valor de AIMI a pagar de 5.028,96 €, que coincide com a aplicação da taxa de AIMI, de 0,4 %, destinada às pessoas coletivas, ao valor patrimonial tributário constante da caderneta predial urbana do prédio com o artigo matricial ..., de 1.257.240,00€;
- viii. demonstração de acerto de contas n.º 2022..., referente à liquidação n.º 2021..., ambas relativas a 2021, apresentava um valor de AIMI a pagar de 5.028,96 €, que coincide com a aplicação da taxa de AIMI, de 0,4 %, destinada às pessoas coletivas, ao valor patrimonial tributário constante da caderneta predial urbana do prédio com o artigo matricial ..., de 1.257.240,00€;
- ix. demonstração de acerto de contas n.º 2022..., referente à liquidação n.º 2022..., ambas relativas a 2022, apresentava um valor de AIMI a pagar de 5.028,96 €, valor esse, que coincide com a aplicação da taxa de AIMI, de 0,4 %, destinada às pessoas coletivas, ao valor patrimonial tributário constante da caderneta predial urbana do prédio com o artigo matricial ..., de 1.257.240,00 €.

- p) Em 25/01/2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações de IMI e das liquidações de AIMI, cujos procedimentos de reclamação graciosa receberam os números ...2023... e ...2023... .
- q) Estas reclamações não foram alvo de decisão expressa notificada à Requerente;
- r) A Requerente pagou todas as liquidações impugnadas, no valor total de 32.476,07€;
- s) Em 20-03-2023 a Requerente apresentou pedido arbitral, presumindo o indeferimento tácito das reclamações graciosas apresentadas.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

20. Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

21. Os factos descritos foram dados como provados com base na prova documental que a requerente juntou ao pedido arbitral, não impugnados pela AT, bem assim como no reconhecimento expresso ou tácito como verdadeiros, pela posição assumida pelas partes nos respetivos articulados.

Concretamente, todos factos que foram considerados provados têm por base os documentos juntos aos autos com o pedido arbitral, corroborados pelos documentos que constam no processo administrativo junto aos autos pela AT, nos termos devidamente referenciados no dispositivo dos factos provados.

De resto, a matéria de facto considerada provada, resulta integralmente provada por prova documental integrante dos autos.

Importa referir que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e nºs 2 a 4 do artigo 607.º,

ambos do CPC, aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do CPPT. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta a prova documental junta aos autos reconhecida pelas partes como verdadeira.

V – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

22. Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões de direito suscitadas pela Requerente, concretamente, da alegada ilegalidade das liquidações de IMI e AIMI, devidamente descritas nos autos e na alínea o) do probatório. A questão essencial que fundamenta a alegada ilegalidade das liquidações é a do VPT que serviu de base ao cálculo das mesmas. A esta alegação acresce, ainda, o fundamento do pedido de anulação das declarações de IMI e de AIMI referentes aos anos de 2021 e 2022, que segundo a Requerente já não era proprietário das ditas frações B e C, à data de 31 de dezembro de 2021 e 2022, porquanto alienou as frações B e C em 2021. Desde então deixou de ser proprietária destes prédios.
23. Para decidir o pedido formulado, importa ter em conta a realidade predial efetiva, conforme a respetiva inscrição na matriz predial urbana e, bem assim, o VPT relevante para a liquidação do imposto, nos períodos em referência. Ora, a descrição da matéria de facto, em grande parte sustentada pela documentação junta aos autos pela Requerente e, naturalmente, pelo processo administrativo junto aos autos pela AT, não permite acompanhar a alegação de ilegalidade das liquidações de IMI e de AIMI, nos termos deduzidos pela Requerente, como a seguir se demonstrará.
24. Dito isto, há que reconhecer alguma confusão gerada pela existência de dois prédios com inscrição na matriz predial, o prédio inscrito na matriz predial urbana com o n.º ... e o

prédio nº ..., sendo que entre os quais existe uma conexão derivada do facto deste último corresponder à parcela sobrança do primeiro, após a autonomização das sucessivas frações que foram sendo construídas e inscritas na matriz.

Assim, é possível concluir da extensa documentação constante dos autos, nomeadamente do processo administrativo, que desde 2008 até à atualidade foram sendo construídas as diversas frações originalmente previstas, com exceção das frações B e C. Estas, embora se encontrem projetadas e licenciadas, ainda não foram construídas. Ora, por força do requerimento efetuado pela Requerente em 2019, peticionando a inscrição destas frações B e C na matriz, o qual foi indeferido porquanto estas se encontravam (e encontram) por construir, entendeu a AT promover oficiosamente a correção da realidade predial subjacente, o que conduziu à inscrição de um novo artigo matricial, descrito como um terreno para construção, inscrito com o atual nº ... da matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e Isso mesmo, aliás, está muito bem descrito no pedido arbitral e, sobretudo, no processo administrativo devidamente documentado.

25. Da análise do conteúdo da escritura de venda das frações B e C, ocorrida em 16/09/2021, constata-se que do mesmo consta a referência ao prédio inscrito na matriz predial urbana com o nº ..., e não ao prédio ..., sendo que este já se encontrava inscrito provisoriamente, é mencionado no documento complementar à escritura de alienação das frações B e C, pelo que se conclui que tal realidade predial era já do conhecimento da Requerente. Tanto mais que, foi o requerimento da própria Requerente que despoletou este procedimento de inscrição oficiosa e posteriores liquidações.

26. Chegados aqui, parece-nos evidente que a alegação da Requerente constante das alegações, segundo a qual a realidade fática do prédio é idêntica, faz sentido. O que já não faz sentido é a menção constante na escritura de alienação, na qual expressamente é declarada a venda de bens futuros, concretamente, das frações B e C, ainda por construir, com menção ao prédio inscrito na matriz com o nº Acresce que, no documento complementar, por sua vez, +e feita menção ao prédio com inscrição matricial nº ..., bem assim como um conjunto de condições a cumprir pelo vendedor. A interpretação da

vontade declarada pelas partes é a que só foram alienadas as frações B e C, enquanto bens futuros, e não o terreno para construção no qual as mesmas se encontram projetadas e licenciadas. Dito de outro modo, se alguma causa superveniente viesse a impedir a construção das frações B e C, o vendedor teria de assumir as consequências daí resultantes, pois só as frações futuras foram objeto de transação. O que nos leva a concluir que o prédio inscrito na matriz com o nº..., correspondente a um terreno para construção, não foi alienado ou, a não ser assim, persiste um erro grosseiro na declaração na escritura de alienação, o qual deve ser corrigido, o que é da responsabilidade exclusiva da Requerente.

Por outro lado, as condições efetuadas no documento complementar, nomeadamente a menção ao procedimento de inscrição do prédio..., permite concluir que a Requerente bem sabia que o prédio que estava a alienar se encontrava em fase de alteração da sua inscrição matricial e que daí resultariam consequências em matéria fiscal, pelo que devia ter acautelado essas mesmas consequências futuras.

Do que vem exposto, resulta que, na verdade, o prédio inscrito na matriz predial urbana com o nº ..., terreno para construção, não foi alienado, encontrando-se ainda hoje, na titularidade da Requerente. Isso mesmo veio alegar a AT e, face à prova documental junta aos autos, com razão.

Na verdade, a AT só pode cumprir a sua função orientando-se pela realidade constante da matriz predial e, nessa medida, o terreno para construção inscrito na matriz predial urbana com o nº ... é, ainda hoje, propriedade da Requerente, uma vez que esta apenas alienou coisa futura, a saber; as frações B e C, por referência ao prédio inscrito na matriz com o nº ..., nas condições especiais e com as ressalvas constantes da respetiva escritura e documento complementar juntos aos autos.

27. Face ao que vem exposto, considerando que na escritura de compra e venda realizada em 16/09/2021, foram vendidas as frações B e C, ainda não construídas, e como fazendo parte integrante do prédio urbano «P ...», conclui-se que o prédio urbano «P ...», descrito como terreno para construção, não foi alienado ou, pelo menos, essa declaração não consta da referida escritura. E, é com este referencial, bem assim como nas condições e

obrigações do vendedor (Requerente) constantes do documento complementar à escritura, que este Tribunal tem de analisar as questões de alegada ilegalidade das liquidações de imposto suscitadas nos autos.

A) Quanto às liquidações de IMI:

28. Face ao que vem exposto e à matéria provada nos autos, resulta que as liquidações de IMI promovidas oficiosamente pela AT. Alega a Requerente que o VPT de referência para a emissão das liquidações de IMI impugnadas nos presentes autos está errado, porquanto a ficha de avaliação n.º ..., que havia sido notificada em 06/04/2020, dava conta de um VPT de 829.780,00€, referente ao artigo matricial

Pois bem, resultou provado nos presentes autos que o VPT que veio a ficar apurado e que consta na caderneta predial urbana do artigo n.º ... foi, efetivamente, o de 1.257.240,00 €, como consta com inscrição na matriz. Isto porque, o procedimento avaliativo não encerrou com a emissão da primeira ficha de avaliação. Como resulta do processo administrativo junto aos autos, veio a ser posteriormente emitida nova ficha de avaliação com o n.º ..., com o novo valor patrimonial tributário, a qual foi notificada na caixa postal do sujeito passivo B..., SA, sociedade gestora do Fundo de Investimento Imobiliário A..., em 24/04/2022, o qual não foi reclamado ou impugnado. Mais ainda, resulta da informação constante de fls. 108 e seguintes do processo administrativo de Reclamação Graciosa que antecedeu o presente pedido arbitral. Este novo valor resultou de um pedido de 2ª avaliação, efetuada nos termos do disposto no artigo 76º do CIMT, apresentado em resultado da primeira avaliação efetuada. Pelo que, a Requerente não podia desconhecer tal procedimento ao qual não faz qualquer alusão no seu pedido arbitral.

Face ao VPT de 1.257.240,00€ que ficou determinado na inscrição da matriz do prédio urbano com o n.º..., propriedade da Requerente, as liquidações de IMI emitidas para os anos em referência estão corretas e não padecem de qualquer ilegalidade.

Já quanto à responsabilidade pelo pagamento do IMI, mesmo após a alienação das frações B e C, o pedido da Requerente também terá de improceder, por duas razões, a saber:

1^a) porque não estão em causa liquidações de IMI incidentes sobre as frações B e C alienadas, como «coisa futura» e nas condições supra enunciadas, e, sendo assim, é também irrelevante a alegação de que tais frações se encontram afetas à atividade da Requerente.

2^a) porque tais liquidações incidem, apenas e só, sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana com o n.º..., descrito como terreno para construção, o qual é para todos os efeitos legais propriedade da Requerente. Não foi alegado nem demonstrado que este prédio tenha sido alienado ou que já não seja propriedade da Requerente.

29. Em reforço que vem exposto, ressalta ainda o facto de a Requerente ter solicitado a inscrição das duas frações na matriz predial urbana das ditas frações B e C, o que foi indeferido (e bem) uma vez que estas não se encontram construídas. Desse indeferimento foi interposto recurso hierárquico, igualmente indeferido em 02-01-2020 e com o qual a Requerente se conformou, uma vez que não o impugnou, nem administrativa nem judicialmente. Logo, desde essa data a Requerente ficou ciente que a realidade do prédio sobre esta questão era a da impossibilidade de inscrever na matriz as frações, as quais são um bem futuro, projetado, mas não construído, logo sem realidade física suscetível de justificar tal inscrição. Tudo o que existe é, pois, um terreno para construção nos termos constantes na inscrição matricial com o n.º P... .

30. E, sendo assim, ficou claro que não existem, enquanto realidade predial suscetível de inscrição matricial, as frações B e C em causa nos autos, que ainda hoje não se encontram construídas, como bem resulta, aliás, da escritura de compra e venda junta aos autos, realizada em 2021, na qual são identificadas como coisa futura. Neste ponto assiste razão à AT quando alega que *a realidade efetiva do prédio é a de terreno de construção, pelo menos enquanto as frações não forem concluídas, logo é nessa qualidade que tem de ser tributado, porque é essa a sua realidade efetiva.*

31. Dito de outro modo, as liquidações que o Requerente pretende impugnar não padecem, em si mesmas, de qualquer vício gerador de ilegalidade, porquanto elas são o resultado lógico da aplicação da taxa de imposto à base tributável, ou seja, ao valor patrimonial tributável fixado. Em relação a este VPT o Requerente conformou-se, não tendo impugnado o VPT determinado no procedimento de inscrição e avaliação do prédio «P ...». A questão é, pois, saber se é admissível permitir a impugnação do VPT fixado por decisão que não foi impugnada pela Requerente, e a resposta é claramente negativa, como vem sendo amplamente entendido pela Jurisprudência dos nossos tribunais arbitrais e superiores. Pelo que não se acompanha a conclusão da Requerente quando alega que a Autoridade Tributária incorreu em lapso claro e manifesto ao considerar o VPT do artigo ... constante da caderneta predial urbana e não o da avaliação da ficha n.º ..., de 06/04/2020.

Como bem alega a AT, na Informação com despacho da Sra. Subdiretora Geral dos Impostos sobre o Património, constante das Reclamações Graciosas juntas, concretamente o excerto da RG ...2023... a fls. 130:

«Por se ter concluído pela existência de tal "terreno para construção" e não das frações autónomas designadas pelas letras "B" e "C", que, embora constantes do título constitutivo da propriedade horizontal, não se encontravam concluídas (nem sequer em fase de construção), e não tendo o sujeito passivo procedido a apresentação da declaração modelo 1 do IMI para a sua inscrição matricial, em 28.02.2020, foi pelo Chefe do SF de promovida a sua inscrição oficiosa, nos termos previstos na alínea a) do n.º 3 do artigo 13.º do CIMI (declaração modelo 1 n.º ...).

Feita a avaliação (ficha de avaliação n.º ..., de 25.03.2020), foi o respetivo resultado (VPT: €829.780,00) notificado ao sujeito passivo, através do ofício n.º ..., de 31.03.2020, o qual foi recebido em 24.04.2020 (registo VIA CTT n.º ...). Por ter sido detetado erro nesta avaliação, foi efetuada nova avaliação (ficha n.º ..., de 28.03.2022) e o resultado obtido (VPT: €1.257.240,00), igualmente notificado ao sujeito passivo, através do ofício n.º ..., de 01.04.2022, recebido por este em 24.04.2022 (registo VIA CTT n.º ...2022...).

Não tendo sido requerida segunda avaliação, este valor patrimonial tributário (€1.257.240,00) tornou-se definitivo após o decurso do prazo de 30 dias previsto no artigo 76º do CIMI e procederam os serviços à liquidação do IMI e do AIMI que se mostrava devido.»

32. Acresce que o Requerente não atribui qualquer erro na quantificação do Valor patrimonial tributário (VPT), mas apenas alega que deveria ter sido aplicado nas liquidações, um VPT em detrimento de outro, não podendo desconhecer todo o procedimento que decorreu, que acompanhou, no qual teve a iniciativa de requerer a inscrição na matriz e que mencionou expressamente no documento complementar à escritura. Assim, não se compreende como centra toda a sua alegação na primeira ficha de avaliação ignorando tudo o que se processou e tramitou posteriormente. Ora, como ficou demonstrado, o Requerente foi notificado da nova ficha de avaliação efetuada, no seguimento da sua iniciativa, sendo que não impugnou o resultado firmado nesta segunda avaliação, tendo-se formado caso decidido relativamente ao VPT fixado.

33. Esta questão não é nova e tem sido alvo de inúmeras decisões arbitrais e judiciais. Assim, dispõe, o artigo 86º, n.º 1, da LGT que a avaliação direta é suscetível de impugnação contenciosa autónoma, prevendo também o artigo 134.º do CPPT que os atos de fixação dos valores patrimoniais tributários podem ser impugnados no prazo de 90 dias após a sua notificação, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Resulta do artigo 15.º do CIMI que a avaliação dos prédios urbanos é uma avaliação direta e, por isso, suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta, depois de esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão (artigo 86.º, 1 e 2 da LGT). Por sua vez, o artigo 134.º, n.º 1, do CPPT, estabelece que os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, determinando o seu n.º 7 que a impugnação não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação. Estes normativos são reafirmados no artigo 77º do Código do IMI, exigindo também que se esgotem

previamente os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação, impondo aos interessados, como condição de impugnabilidade, o ónus de requererem uma segunda avaliação nos termos do artigo 76.º do mesmo Código.

A este propósito, adere-se às decisões arbitrais proferidas, entre outros, nos processos arbitrais 266/2022-T¹ de 27-02-2023 e 752/2021 – T², de 12-08-2022, que se dão por reproduzidas.

Acresce que este entendimento, vertido em muitas outras decisões arbitrais que não se mencionam por desnecessário, foi sufragado no recente Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, emanado pelo pleno do STA, proferido em 23-02-2023, com o n.º de processo n.º 0102/22.2BALS³, a propósito de oposição de julgados resultante, precisamente, de duas decisões arbitrais, ambas sobre a mesma questão, mas com diferente desfecho. Certo é que vingou a tese de que não podem eventuais erros na determinação desse VPT ser discutido na apreciação da validade dos atos de liquidação de imposto que os utilizaram como referência de matéria tributável, como resulta dos termos da jurisprudência consolidada através do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23.02.2023 proferido no processo n.º 102/22.2BALS³, do qual se destaca o seguinte excerto:

“(...) Ora, a avaliação direta é um dos casos em que o legislador afastou o princípio da impugnação unitária e admitiu a impugnação imediata do ato de avaliação. Estabelece o artigo 86.º, n.º 1 da LGT que a avaliação direta é suscetível nos termos da

¹ Decisão arbitral 266/2022-T de 27-02-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Maria+do+Ros%C3%A1rio+Anjos&id=6969

² Decisão arbitral 752/2021-T de 12-08-2022, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Maria+do+Ros%C3%A1rio+Anjos&id=6549

³ Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, do pleno do STA, proferido em 23-02-2023, disponível em:

<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/0102-2023-209361075>

lei de impugnação contenciosa direta. O que significa que se essa avaliação se inserir num procedimento de liquidação, o ato de avaliação é diretamente impugnável. A impugnabilidade fica, no entanto, dependente do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão (n.º 2 do artigo 86.º da LGT).

No que respeita em particular aos atos de fixação de valores patrimoniais rege o artigo 134.º do CPPT, em consonância com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 86.º da LGT, que admite a sua impugnação com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1), não tendo a impugnação efeito suspensivo, e só podendo ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação (n.º 7).

Particularizando ainda mais, e centrando-nos no caso sub judice, o procedimento de determinação do valor patrimonial tributário (ato de fixação de valores patrimoniais – artigo 37.º a 46.º, e 71.º a 77.º, do Código do IMI) é uma espécie de procedimento de avaliação direta, prevendo o Código do IMI um expediente especial de reação contra as ilegalidades da avaliação.

Assim, quando o sujeito passivo não concorda com o resultado da avaliação (primeira avaliação) pode requerer uma segunda avaliação, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 76.º do Código do IMI. E do resultado desta segunda avaliação cabe impugnação judicial, tal como o prevê o artigo 77.º do mesmo Código.

O disposto nestes dois artigos 76.º e 77.º do Código do IMI devem ser interpretados em conjugação com o disposto no referido artigo 134.º do CPPT, que prevê, como atrás referimos, a impugnação dos atos de fixação dos valores patrimoniais, e no seu n.º 7 condiciona a impugnabilidade ao esgotamento dos meios gratuitos (“7- A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.”), que por sua vez está em consonância com o artigo 86.º, n.º 2, da LGT, que determina, como também já se referiu, que os atos de avaliação direta só são contenciosamente impugnáveis quando estiverem esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão.

Esta necessidade de esgotamento dos meios gratuitos como condição de impugnação do valor fixado através de avaliação direta, reiterada nas diferentes disposições legais,

evidencia que a segunda avaliação não é, para efeitos de impugnação, uma mera faculdade.

Tendo em conta o que fica dito duas conclusões se podem retirar, desde já, no que toca à impugnabilidade do ato de fixação do valor tributário: (i) as ilegalidades de que possa padecer a primeira avaliação no que tange à fixação do valor patrimonial não é diretamente impugnável admitindo o Supremo Tribunal Administrativo que poderá ser impugnada com fundamento em vícios de forma ou com base em erro de facto ou de direito, designadamente errada classificação do prédio (acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16/04/2008, proferido no processo 004/08, de 30/05/2012, proferido no processo 01109/11, de 27/06/2012, proferido no processo 01004/11 e de 27/11/12, de 27/11/2013); (ii) do resultado da segunda avaliação, que esgota os meios gratuitos à disposição dos interessados, cabe impugnação judicial que pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial do prédio.

E uma terceira conclusão se impõe: a de que prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do valor patrimonial tributário, proferido em procedimento tributário autónomo, as mesmas não podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação.

Na verdade, o ato que fixa o valor patrimonial tributário encerra um procedimento autónomo de avaliação que servirá de base a uma pluralidade de atos de liquidação que venham a ser praticados enquanto o valor dela resultante se mantiver, designadamente às liquidações de impostos sobre o património (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/10/2020, proferido no processo 050/11.1BEAVR, consultável em www.dgsi.pt).

Distingue-se daqueles outros procedimentos em que o ato de avaliação direta se insere num procedimento tributário tendente à liquidação do tributo, e que assim assumem a natureza de atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, isto é, apesar de serem atos preparatórios da decisão final (liquidação) por disposição legal especial são direta e imediatamente impugnáveis. No caso, como referimos, o ato final do procedimento de avaliação é o ato que fixa o valor patrimonial.

De qualquer forma, quer o ato de avaliação direta se insira no procedimento de liquidação do imposto (aplicando-se neste caso a exceção ao princípio da impugnação unitária), quer, como é o caso, finalize um procedimento de avaliação direta autónomo, os vícios que afetem o valor encontrado apenas podem ser invocados na sua impugnação e já não na impugnação da liquidação que com base no valor resultante da avaliação vier a ser efetuada.

*O mesmo é dizer que para além de a impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial depender do esgotamento dos meios gratuitos, a não impugnação do ato preclui que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado. **Não tendo sido impugnado judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida** (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10).*

Aliás, como refere Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. I, 6.ª edição, 2011, Áreas Editora, pág. 472 Neste caso da avaliação directa da matéria tributável, resulta claramente do n.º 4 do at.º 86.º da LGT, embora a contrario, que a invocação das ilegalidades de actos de avaliação direta só pode ser efetuada em impugnação autónoma. Na verdade, tratando este art. 86.º da LGT da impugnação de actos de avaliação directa e de avaliação indirecta da matéria tributável, o facto de se prever no seu n.º 4, apenas para os atos de avaliação indirecta, a possibilidade de invocação das respectivas ilegalidades na impugnação do acto de liquidação, revela com clareza uma intenção legislativa de que só nesses casos de avaliação indirecta tal é possível, pois, se assim não fosse, decerto se faria referência cumulativa à generalidade de actos de avaliação da matéria tributável. Acrescenta-se que a solução contrária traria, por um lado, irracionalidade ao sistema, que exige para a impugnação do resultado da avaliação directa, uma segunda avaliação (visando eliminar a carga subjetiva inerente à avaliação e promover a fixação tão objetiva quanto possível da matéria coletável), e já a dispensaria se as ilegalidades a ela inerentes pudessem ser tratadas em sede de impugnação da liquidação do tributo; e por

outro, deixaria sem sentido a previsão de impugnação autónoma do ato de fixação do valor patrimonial tributário, pois o corolário lógico da sua previsão só pode ser a preclusão da possibilidade de impugnação posterior. (...)”

34. Em conclusão, por tudo o que vem exposto não se vislumbra qualquer ilegalidade das liquidações de IMI em apreciação nos presentes autos, incluindo as referentes aos anos de 2021 e 2022. Encontra-se consolidada a fixação do valor patrimonial tributário atribuído ao artigo matricial nº..., no valor de 1.257.240,00 €, na titularidade do Requerente, pelo que improcede o pedido de anulação dos atos de liquidação impugnados nos presentes autos. Ressalta-se, mais uma vez, quanto às liquidações os anos de 2021 e 2022 que as mesmas também não padecem de qualquer vício, porquanto o prédio sobre o qual incidem não foi alienado, encontrando-se na titularidade da Requerente, como já se demonstrou. A não ser assim, a Requerente terá, efetivamente, de retificar a escritura de modo que fique claro qual o prédio e que tipo de prédio está a alienar, promovendo posterior revisão das liquidações nos termos previstos na lei.

B) Quanto às liquidações de AIMI

35. Reitera-se tudo o que se expôs quanto à análise das liquidações de IMI, na medida da sua aplicação em sede de AIMI. Assim, improcede a alegação do Requerente quanto ao AIMI de 2021 e 2022, decorrente da alegada alienação do prédio, por não corresponder à situação jurídica tributária comprovada nos autos. O que foi objeto de alienação foram as frações autónomas B e C, enquanto bens futuros, por não estarem construídas, existindo sim um prédio urbano de tipo «terreno para construção» inscrito na matriz urbana com o nº ..., o qual continua a ser propriedade do Requerente. Assim a única questão que falta dirimir é a de saber se este prédio, sendo terreno para construção, está objetivamente sujeito a AIMI, por força do disposto no nº2, do artigo 135º B do CIMI. A verdade é que não há previsão legal de qualquer exclusão ou delimitação negativa de incidência de AIMI para prédios afetos à atividade dos respetivos sujeitos passivos.

36. Quanto ao pedido, na parte em que considera que não é sujeito passivo de AIMI, porque as frações autónomas “B” e “C” configuram terrenos para construção para edificação de prédios com fins logísticos (armazenamento de bens e espaço de escritório) afetos à atividade económica do sujeito passivo, pelo que não estão abrangidas pelas normas de incidência do AIMI, sempre se dirá, em coerência com o que vem exposto, que o prédio correspondente ao artigo urbano nº ... da União de Freguesias de ... e ..., sendo constituído por um prédio urbano da espécie “terreno para construção”, está objetivamente sujeito a AIMI por força do disposto no nº 2 do artigo 135º-B do CIMI.

37. Por último, diga-se que esta questão não é nova, tem sido amplamente discutida em sede arbitral, bem assim como nos Tribunais superiores, com destaque para a jurisprudência do Tribunal Constitucional.⁴

O artigo 135.º-B, n.º 2 do Código do IMI dispõe que “[s]ão excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.”, operando, desta forma, uma remissão expressa para o artigo 6.º que visa caracterizar o que se entende por prédios urbanos «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» para efeitos da exclusão do âmbito de incidência do adicional ao imposto. Ora, como refere a Decisão Arbitral no processo n.º 664/2017-T:

“É a todos os títulos evidente que o legislador, ao definir a delimitação negativa da incidência do imposto por referência aos prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º» do Código do IMI, está precisamente a remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui. [...]

De facto, o artigo 135.º-B do Código do IMI limitou-se a excluir do adicional ao imposto os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e

⁴ Cfr.: Acórdão do Tribunal Constitucional de 04-03-2019, proferido no processo nº Processo nº 521/2018-T, disponível in <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

«outros», remetendo para a caracterização que é efetuada no artigo 6.º desse Código quanto a essas espécies de prédios urbanos.

Como vimos, esse preceito distingue, no seu n.º 1, entre prédios “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros” e define nos números subsequentes os critérios normativos de que depende a classificação de um prédio urbano em qualquer uma dessas espécies. Os terrenos para construção são, como resulta do n.º 3 desse artigo 6.º, os terrenos que tenham sido abrangidos por operação de loteamento ou licença de construção e não se destinem a outros fins de natureza urbanística, e não se confundem com os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, que são aqueles que se encontrem licenciados para esses fins ou, na ausência de licença, tenham como destino normal cada um desses fins. (...)

Tendo o legislador definido uma cláusula de exclusão por referência expressa e precisa a certas espécies de prédios urbanos, que são imediatamente identificáveis no contexto da lei, não é possível efetuar uma interpretação extensiva de modo a aí incluir outras tipologias que o legislador manifestamente não quis considerar. Não podendo sequer chegar-se a esse resultado interpretativo com base em meras considerações de ordem pragmática ou de identidade teleológica.

Ainda que se justificasse, numa perspetiva de política fiscal, conferir aos terrenos para construção destinados a edificações para fins comerciais, industriais ou para serviços o mesmo estatuto que veio a ser atribuído aos prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços”, o certo é não foi essa a opção legislativa, que se limitou a excluir do âmbito de incidência do imposto esses tipos de prédios e não aqueles outros que potencialmente pudessem ser utilizados para esses mesmos fins.”

Esta posição, com a qual se concorda inteiramente, é reiterada em múltipla jurisprudência arbitral supra referenciada, im procedendo a posição da Requerente no sentido de a cláusula de exclusão do AIMI. É de rejeitar qualquer interpretação extensiva por forma a abranger os terrenos para construção.

Em suma, o n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI contém norma de não sujeição tributária (ou de desagravamento fiscal), na modalidade de exclusão tributária, espécie acolhida no n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, alterado por último pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), e definida como medida estrutural de caráter normativo que estabelece delimitações negativas expressas da incidência. Conclui-se, pois, em coerência com a vasta jurisprudência vertida sobre esta questão, que no caso dos presentes autos o prédio descrito como terreno para construção está objetivamente abrangido pela norma de incidência de AIMI, pelo que improcede o pedido da Requerente, também, nesta parte.

38. Face ao que vem exposto, improcedem todos os pedidos formulados pelo Requerente, mantendo as liquidações impugnadas.

C) Quanto ao pedido de juros:

39. Tendo-se concluído pela validade dos atos de liquidação de IMI e AIMI controvertido, não se encontram reunidos os pressupostos subjacentes à constituição da obrigação de juros indemnizatórios: o pagamento de uma prestação superior à devida e o erro imputável aos Serviços, pelo que improcede o pedido dependente de juros indemnizatórios.

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – cf. artigo 608.º do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Em conclusão, atendendo a tudo o que vem exposto e à Jurisprudência enunciada (que se subscreve na íntegra) decide-se pela improcedência de todos os pedidos formulados pela Requerente, e em consequência, improcede também o pedido de reembolso do valor petitionado pela Requerente e respetivos juros.

VI- DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedentes os pedidos formulados pelo Requerente e absolver a Requerida de todos os pedidos formulados.
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€32.759,33** (trinta e dois mil, setecentos e cinquenta e nove euros e trinta e três cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€1.836,00** (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da parte vencida.

Notifique-se.

Lisboa, 04/06/ 2024

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)