

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 617/2025-T

Tema: IMT e IS; Valor tributável; art. 12º, nº 1 e nº 4, regra 16 do CIMT; al. n) do nº 3, e nº 7, do art. 130 do CIMI.

SUMÁRIO:

I- Não obstante a lei não prever expressamente idêntico regime para efeitos de Imposto Municipal sobre as transmissões Onerosas de Imóveis e imposto de selo ao estabelecido no art. 139º, nº 2, do CIRC, art. 31º-A, nºs 5º e 6º e art. 44º, 5º e 6º, do CIRS, por força da proibição da vigência de presunções absolutas no âmbito da incidência tributária, face à teleologia do artigo 12º, nº 1, do CIMT, reforçada pela *ratio* que se extrai da regra 16ª, do nº 4, do mesmo artigo, esta norma deve ser interpretada no sentido de que, caso resulte provado que inexistente simulação quanto ao valor do preço do contrato em causa, será o valor real que deve prevalecer para efeitos de matéria tributável, solução que se harmoniza com o princípio da coerência sistemática, que seria violado caso se entendesse que tal prova não poderia ser feita em sede de IMT, podendo sê-lo em sede de IRS/IRC.

II- Caso assim se não entendesse, tendo o preço do imóvel sido fixado por Autarquia Local, que controlou e autorizou os termos do negócio, sempre se impor a idêntica solução por aplicação da regra 16.ª, do nº 4, do art. 12º do CIMT, devidamente interpretada à luz da teleologia da norma.

-III- Por outro lado, resultando da matéria de facto que, antes da prática dos atos tributários objeto do processo, a Requerente apresentou nova declaração modelo 1 de IMI e a Requerida, nesta sequência, fixou, também em data anterior à prática das liquidações objeto do processo, novo valor patrimonial tributário, com fundamento na al. n), do nº 3, do artigo 130º do CIMI e sendo este valor inferior ao preço declarado no contrato, também com este fundamento o valor tributável deveria ter sido este e não o valor patrimonial tributário anterior, que já não estava em vigor à data da liquidação, por ter sido alterado com fundamento em erro, previsto na referida al. n), do nº 3, do artigo 130º do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1.No dia 24.06.2025, a Requerente, A..., S.A., sociedade comercial anónima, titular do NIPC..., com sede na..., apartado ..., ... –... ... (doravante apenas designada por “Requerente”), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (o qual aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante apenas designada por “Requerida”), com vista à anulação:

-Do Despacho proferido, no dia 17 de Março de 2025, pela Exma. Senhora Subdirectora Geral da Justiça Tributária e Aduaneira, ao abrigo de subdelegação de competências, que indeferiu o Recurso Hierárquico interposto pela REQUERENTE contra a liquidação de IMT n.º

-Do Despacho proferido, no dia 17 de Março de 2025, pela Exma. Senhora Subdirectora Geral da Justiça Tributária e Aduaneira, ao abrigo de subdelegação de competências, que indeferiu o Recurso Hierárquico interposto pela REQUERENTE contra a liquidação de IS n.º

- Da liquidação de IMT cima referida, no valor de € 239.117,45 (duzentos e trinta e nove mil, cento e dezassete euros e quarenta e cinco centimos)

- Da liquidação de IS, também acima identificada, no valor de € 29.429,84 (vinte e nove mil, quatrocentos e vinte e nove euros e oitenta e quatro centimos).

A Requerente peticiona ainda o reembolso do imposto que considera ter sido indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (doravante apenas designado por “LGT”).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do

Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 2.09.2025.

6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido.

7. Por despacho de 21.10.2025 ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

POSIÇÃO DAS PARTES

8. Posição da Requerente

- a. Na sequência da interposição do Recurso Hierárquico, a Requerente foi notificada de dois Despachos proferidos pela Exma. Senhora Subdirectora Geral da Justiça Tributária e Aduaneira, ao abrigo de subdelegação de competências, através dos quais foi indeferido o recurso hierárquico sem que a Administração Tributária tenha concedido à Requerente a possibilidade de se pronunciar previamente sobre os projetos de indeferimento do Recurso Hierárquico por si interposto.

- b. Tal significa que a Requerente não foi notificada nos termos e para os efeitos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.
- c. Sempre que se esteja na presença de um procedimento tributário, há que permitir a participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito, de forma a que possam contribuir para um cabal esclarecimento dos factos e para uma mais adequada e justa decisão, sob pena de preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão.
- d. A falta de audição prévia do contribuinte, nos casos em que é obrigatória, como o era no caso *sub judice*, constitui um vício de forma do procedimento tributário suscetível de conduzir à anulação da decisão que vier a ser tomada ilegalidade essa que inquina os Despachos de indeferimento sob exame, tornando-os anuláveis nos termos do artigo 163.º do CPA, aplicável ex vi alínea d) do artigo 2.º do CPPT.

Se assim não se entender,

DOS FACTOS

- e. No âmbito da constituição do loteamento do Parque Empresarial do Casarão (“PEC”), em ..., a sociedade comercial por quotas “B..., Lda.”, adquiriu, em 28 de Setembro de 2017, o lote 13N, para nele construir a sua unidade industrial.
- f. Todavia, dois anos após a aquisição do referido lote, a “B..., Lda.” encontrava-se numa situação económica difícil, pelo que tomou a decisão de avançar com um Processo Especial de Revitalização (“PER”), tendo em vista a reestruturação e a continuação da sua atividade económica.
- g. Tal PER correu termos no Juiz 1 do Juízo do Comércio do Tribunal Judicial da Comarca de Aveiro, sob o número de processo .../19...T8AVR.
- h. Na pendência do PER, e em face da necessidade de reestruturação imposta pelo mesmo, a “B..., Lda.” concluiu que não necessitaria de ocupar a totalidade da área do lote de terreno que adquiriu, pelo que requereu à Câmara Municipal de ... o fracionamento do respetivo lote em dois, para subsequente venda da área remanescente à aqui Requerente.

- i. Nessa sequência, o Executivo Municipal de ... deliberou, em reunião extraordinária realizada em 30 de Julho de 2020, aprovar o sobredito pedido da “B..., Lda.”, tendo para o efeito sido alterado o alvará de loteamento municipal n.º .../2011, com a divisão do lote 13N, nos lotes 13N-1 e 13N-2.
- j. Ato contínuo, em 18 de Agosto de 2020, o Município de ..., a “B..., Lda.” e a Requerente celebraram um contrato-promessa de compra e venda do futuro lote ... no PEC, segundo o qual a ora Requerente prometeu comprar à “B..., Lda.”, livre de ónus e encargos, o futuro lote 13N-2, com a área de 23.050 m², resultante da divisão do lote 13N, pelo preço de € 345.750 (trezentos e quarenta e cinco mil setecentos e cinquenta euros).
- k. O preço do futuro lote ... foi fixado nos termos constantes da Cláusula Quinta do sobredito contrato-promessa, na qual se pode ler que *“o preço da venda ora prometida será, conforme previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do Regulamento Municipal do PEC, de 15€/m² que, tendo em conta que o futuro lote terá uma área de 23.050m², totalizará o montante de 345.750,00 (trezentos e quarenta e cinco mil setecentos e cinquenta euros) (...)”*.
- l. Já em 21 de Setembro de 2020, após a concretização da alteração ao alvará de loteamento, com a divisão do lote ... em dois lotes distintos, a “B..., Lda.”, enquanto legítima proprietária do lote de terreno ..., apresentou, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, a competente Modelo 1 de IMI para inscrição do lote de terreno para construção.
- m. Em 9 de Outubro de 2020, a Requerente e a “B..., Lda.” outorgaram o Documento Particular Autenticado de compra e venda do lote de terreno para construção 13N-2, entretanto já constituído e a que foi atribuído o artigo urbano ...-P, da freguesia de ..., concelho de
- n. Antes da outorga do Documento Particular Autenticado de compra e venda, a ora REQUERENTE procedeu à liquidação e ao pagamento, através dos respectivos documentos únicos de cobrança, do IMT, no montante de €22.473,75 (vinte e dois mil, quatrocentos e setenta e três euros e setenta e cinco centavos), e do Imposto do Selo, no valor de €2.766 (dois mil, setecentos e sessenta e seis euros), calculado com base no montante de €345.750 (trezentos e quarenta e cinco mil, setecentos e cinquenta euros),

- correspondente ao valor do preço constante do contrato, determinado nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do Regulamento Municipal do PEC, que define o valor base para a compra de qualquer lote de terreno aí situado, de 15€/m2.
- o. Em 16 de Outubro de 2020, e uma vez que a REQUERENTE, entretanto, já se tinha tornado a legítima proprietária do lote de terreno ..., foi notificada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ..., do resultado da avaliação do terreno para construção levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira e do Valor Patrimonial Tributário resultante de tal avaliação, que *in casu* ascendeu ao valor de €3.678.730 (três milhões, seiscentos e setenta e oito mil, setecentos e trinta euros).
- p. O referido Valor Patrimonial Tributário resultou dos lapsos cometidos pela “B..., Lda.” no preenchimento da declaração Modelo 1 de IMI, entregue em 21 de Setembro de 2020, na qual os elementos declarados no que respeita à área de implantação do prédio e às áreas brutas, dependente e privativa, não têm qualquer adesão à realidade de facto.
- q. Por não se poder conformar com o exacerbado resultado da avaliação, a REQUERENTE apresentou, no dia 30 de Outubro de 2020, um pedido de segunda avaliação do lote de terreno, em que invoca, por um lado, o facto de que, *“para efeitos da determinação do valor patrimonial tributário relevam 62.920 m2 como área bruta de construção, quando na realidade o terreno inscrito na matriz predial urbana (...) não contém qualquer tipo de construção.”* e, por outro, o facto de que *“o terreno foi adquirido a uma entidade pública (Município de ...) por um valor de 15€/m2, conforme previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do Regulamento Municipal do Parque Empresarial do ..., e considerou que o mesmo tem uma área de 23.050 m2, resultou o valor 347.750,00€ (...)”*.
- r. Passados quase dois meses da apresentação do pedido de segunda avaliação, sem que tivesse obtido qualquer resposta por parte da Administração Tributária, e uma vez que, da Modelo 1 de IMI entregue, em 21 de Setembro de 2020, pela “B..., Lda.”, constavam elementos de facto que não correspondiam à realidade, designadamente quanto às áreas brutas de construção e dependentes indicadas, a REQUERENTE apresentou, em 28 de Dezembro de 2020, junto do Serviço de Finanças de ..., uma nova declaração Modelo 1 de IMI, em que já são indicadas as áreas correctas do terreno para construção.

- s. Com referência ao procedimento de segunda avaliação, em pleno confinamento decorrente da pandemia Covid-19, a REQUERENTE foi notificada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ...n.º ...-SF/..., datado de 15 de Fevereiro de 2021, para “(...) *informar este Serviço de Finanças, através de declaração devidamente fundamentada se considera o VPT distorcido e a avaliação solicitada é nos termos do n.º 3 e 6 do art.º 76.º do CIMI ou se é um pedido de avaliação nos termos n.º 1 e 2 do referido artigo. Deverá indicar o nome, NIF, morada e contacto de quem o representará na comissão de avaliação, de acordo com o art.º 74.º do CIMI, ou declarar se pretende integrá-la.*”.
- t. Nessa sequência, por carta datada de 4 de Março de 2021, a REQUERENTE respondeu ao referido Ofício, em que, para além da indicação de quem seria o seu representante na comissão de avaliação, informa que “(...) *na vossa notificação do VPT, no valor de 3.678.730,00€, constam factos que não correspondem à realidade, nomeadamente a área de implementação do prédio (20.009 m²), a área bruta dependente (20.009 m²) e a área bruta de construção (62.920 m²), quando na realidade já se encontra aprovado pelo Município de ..., desde o passado mês de dezembro de 2020, um projeto construção para aquele artigo, onde as áreas efetivas são:*
área de implementação do prédio: 4.304,21 m²;
área bruta dependente: 981,73 m²;
área bruta de construção: 5.083,89 m².

Estando assim declarado, fundamentadamente, que o VPT se considera distorcido, vimos por este meio solicitar que a avaliação se realize nos termos do n.º 3 e 6 do Art.º 76.º do CIMI.”.

- u. Passados mais de três meses da acima aludida carta, a Requerente foi informada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ...-SF/..., datado de 17 de Junho de 2021, de que, na sequência da alegação de que o VPT apurado está distorcido, “(...) *não foram enviados documentos comprovativos das alegações enunciadas como fundamentação para este facto, nem foi apresentada uma proposta com o valor considerado mais ajustado, comprovada através da descrição das características do prédio que o diferenciam do padrão normal na área de localização do prédio e de estudos do*

mercado reportados à data do pedido de atualização do prédio na matriz ou de pareceres técnicos”, pelo que foi “(...) notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias, enviar a este Serviço de Finanças, os documentos indicados no parágrafo anterior.”

- v. Por comunicação datada de 2 de Julho de 2021, e de forma a poder propor à Administração Tributária um VPT mais ajustado à realidade, a REQUERENTE veio solicitar que a Administração Tributária considere que “(...) o atual VPT, no valor de 3.678.730,00€ se encontra distorcido, tendo como base de análise, a avaliação obtida no portal da AT/Simulação do Valor Patrimonial Tributário, que no nosso entender, não deveria ser divergente dos valores considerados”, reproduzindo, de seguida, o resultado da simulação do Valor Patrimonial Tributário, realizada no Portal das Finanças, da qual resultou um VPT de € 816.520,00.
- w. Em resposta, a REQUERENTE foi informada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ...-SF/..., datado de 8 de Julho de 2021, que “(...) os fundamentos e comprovativos agora enviados não são válidos, pelo que se pretender uma avaliação, nos termos do n.º 3 e 6 do art.º 76º do CIMI, deve apresentar (...) uma proposta com o valor considerado mais ajustado, comprovado através:

Da descrição das características do prédio que o diferenciam do padrão normal na área de localização do prédio e de estudos do mercado reportados à data referida no n.º 4 do art.º 37 do CIMI (data do pedido de inscrição ou atualização do prédio na matriz);

ou

De pareceres técnicos.

(...)

Assim, a manter aqueles fundamentos fica notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias, enviar a este Serviço de Finanças, os documentos indicados no segundo parágrafo.”

- x. Com efeito, a Requerente não dispunha, nem podia dispor, de tais estudos de mercado ou de pareceres técnicos que visem os terrenos para construção sítos no Parque Empresarial do ..., em ..., uma vez que os mesmos nem sequer seriam passíveis de ser realizados, atendendo a que a fórmula de cálculo do valor dos lotes de terreno que integram o referido Parque Empresarial já se encontra definida à partida, no seu

- Regulamento Municipal, razão pela qual nem se pode dizer que exista propriamente um “mercado” imobiliário no dito Parque Empresarial.
- y. Na verdade, para que a segunda avaliação peticionada pela REQUERENTE fosse tramitada e deferida, bastava que a Administração Tributária, ao abrigo dos princípios do inquisitório e da colaboração com o contribuinte, que pautam a sua atuação enquanto entidade administrativa, tivesse reconhecido que as áreas brutas de construção e dependentes do prédio urbano em causa estavam erradas e não correspondiam à realidade.
- z. Posteriormente, a Requerente foi notificada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ...-SF/..., datado de 16 de Agosto de 2021, “(...) o pedido de 2.ª avaliação por valor distorcido (...) foi indeferido por despacho da Chefe deste Serviço de Finanças, por falta de entrega dos elementos solicitados através do nosso Ofício n.º ...-SF/..., de 08-07-2021.”
- aa. Após a apresentação da nova declaração Modelo 1 de IMI, por parte da REQUERENTE, da qual já constavam os corretos elementos de facto do terreno (designadamente, no que às áreas brutas de construção e dependentes diz respeito), em 17 de Março de 2022, a REQUERENTE veio a ser notificada do resultado da avaliação e do novo Valor Patrimonial Tributário, que ascendeu tão-somente ao montante de €122.480,00), conforme decorre do enquadramento factual realizado na informação que acompanha os Despachos de indeferimento do Recurso Hierárquico.
- bb. Já em Setembro de 2022, a REQUERENTE foi notificada da liquidação adicional de IMT n.º ..., no valor de € 239.117,45 (duzentos e trinta e nove mil, cento e dezassete euros e quarenta e cinco centimos), e da liquidação adicional de IS n.º ..., no valor de € 29.429,84 (vinte e nove mil, quatrocentos e vinte e nove euros e oitenta e quatro centimos), calculadas com base no VPT que foi apurado após a primeira avaliação do lote de terreno para construção, atos contra os quais a Requerente apresentou reclamação graciosa que foi indeferida, decisão da qual foi interposto recurso hierárquico.
- cc. Nesta decisão considera-se que de acordo com o número 8 do referido artigo 130º, do CIMI, os efeitos dessas correções apenas produzem efeitos nas liquidações respeitantes

- ao ano em que é apresentado o pedido ou promovida a retificação, mas não é assim pois a norma em causa só se aplica a liquidações de IMI, e já não a liquidações de IMT ou de Imposto do Selo.
- dd. Na mesma decisão considera-se inaplicável a regra 16.^a do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, tendo em conta que o negócio subjacente à liquidação de IMT e IS foi celebrado entre entidades privadas e sem a intervenção do Município de ... mas a Requerente considera tal norma aplicável uma vez que o Município de ... foi um dos três outorgantes do contrato-promessa de compra e venda do lote de terreno 13N-2, para além de que o preço foi definido por si, ao abrigo do definido no Regulamento Municipal do PEC-..., aprovado pela Assembleia Municipal de ..., bem como foram assumidas diversas obrigações pela Requerente impostas pelo Município de
- ee. Encontrando-se devidamente comprovado que a determinação do preço de venda do lote de terreno em causa foi obrigatoriamente fixado por uma entidade pública, imperioso se torna concluir que, no caso vertente, existe a certeza de que o valor declarado corresponde ao valor real da transmissão onerosa sujeita a imposto, pelo que, não se verificando o risco de fraude ou evasão fiscal (que se pretende acautelar com a regra geral de determinação do valor tributável do IMT), apenas o valor declarado deve servir de base à liquidação de imposto, sendo desnecessário comparar o mesmo com o VPT do imóvel (que, mais uma vez, reitere-se, teve por base elementos de facto que não correspondem à realidade).
- ff. Na verdade, entende a Requerente que o princípio constante da regra 16.^a do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT aplica-se às aquisições de bens ao Estado, às Regiões Autónomas ou às Autarquias Locais, mas, pelas mesmas razões, deve alargar-se a sua aplicação a outro tipo de aquisições sujeitas a imposto em que essas entidades públicas intervenham, uma vez que o valor real da transmissão imobiliária é sempre do conhecimento dessas entidades, o que assegura que não foi acordada a dissimulação daquele valor entre o alienante e o adquirente, com o intuito de diminuir o valor do imposto a pagar em virtude da transação.
- gg. Por outro lado, o montante de imposto contido nas liquidações objeto dos presentes autos configura uma tributação excessiva e desproporcional, não pretendida por aquele

- é o fim do IMT, que consiste em tributar o aumento do acervo patrimonial de um adquirente de imóvel, enquanto manifestação direta da sua riqueza.
- hh. Acresce que, os pressupostos de facto subjacentes ao resultado da 1.^a avaliação do novo lote de terreno ... estão ostensivamente errados, tendo até a própria Administração Tributária reconhecido tal situação, quando, após a entrega de uma nova Modelo 1 de IMI, reduziu o Valor Patrimonial Tributário da 1.^a avaliação de €3.678.730 para €122.480, o que corresponde a uma redução do VPT inicial superior a 95%!!
- ii. Em face do exposto, entende a Requerente que as liquidações de IMT e de IS objeto dos presentes autos padecem de erro sobre os pressupostos de facto, tornando-a anuláveis, de acordo com o disposto no artigo 163.º do CPA, aplicável ex vi alínea d) do artigo 2.º do CPPT.

9. Posição da Requerida

- a. A jurisprudência e a doutrina têm sublinhado a possibilidade de, em determinadas situações, a preterição desta formalidade (dever de audição) se degradar em formalidade não essencial, dela não decorrendo qualquer ilegalidade determinante da anulação do ato.
- b. Esta não relevância da preterição do direito de audição, por via da aplicação do princípio do aproveitamento do ato administrativo, é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insuscetível de influenciar a decisão final. Isto mesmo é defendido no Acórdão de 2024-05-16, proferido no âmbito do Processo nº 1991/11.1BELRS, de 16 de maio)
- c. É precisamente esta situação que ocorre neste caso, visto que, quando a Requerente interpôs Recurso Hierárquico – n.ºs ...2023... (IS) e n.º ...2023... (IMT) -, das decisões de indeferimento proferidas em sede de Reclamação Graciosa – n.ºs ...2022... (IS) e ...2022... (IMT) -, esta apresentou os mesmos fundamentos que havia apresentado em sede de reclamação graciosa, onde lhe foi concedido direito de audição quanto ao projeto de indeferimento de cada uma.

- d. E mesmo nos casos em que a formalidade preterida assume a característica de essencial (o que, em princípio, determinaria a anulação do ato tributário), esta pode considerar-se sanada (caso em que o ato tributário se deve manter na ordem jurídica), designadamente, quando o sujeito passivo, em sede de reclamação graciosa, já se tenha pronunciado sobre a liquidação oficiosa e sobre as questões em relação às quais pretendia que lhe fosse (novamente) concedida a faculdade de emitir pronúncia.
- e. Este mesmo entendimento, que subscrevemos na totalidade, está patente no Acórdão do STA - Pleno da Secção do CT, de 20-05-2020, proferido no âmbito do processo n.º 0274/14.0BEMDL que admite a dispensa do direito de audição nos casos em que a decisão *“seja no mesmo sentido da decisão da reclamação graciosa e não haja novos factos ou questões jurídicas a considerar.”*
- f. Pelo que, em qualquer caso, conclui-se que, no caso em apreço, quer se considere que a preterição desta formalidade (dever de audição) se degrada em formalidade não essencial (porque o seu exercício seria insuscetível de alterar o sentido da decisão), quer se considere que assume a característica de essencial, mas em que a Requerente não apresenta novos factos ou questões jurídicas a considerar em sede de recurso hierárquico, relativamente à reclamação graciosa (na qual exerceu o referido direito), dela não decorre qualquer ilegalidade determinante da anulação dos ato tributários contestados.

Por outro lado,

- g. A Requerente entende que, nas liquidações contestadas, deveria ter sido aplicada a regra 16.ª do n.º 4 do citado artigo, daquele diploma legal, contudo, verifica-se que o bem não foi adquirido:
 - 1. A uma Autarquia Local; e/ ou – tão pouco,
 - 2. Mediante arrematação judicial ou administrativa.
- h. Pelo que, ao referido contrato de compra e venda celebrado entre a sociedade A... e a sociedade B..., Lda, não poderia aplica-se o disposto na regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, e considerar-se que este contrato de compra e venda foi celebrado com uma Autarquia Local, como sustenta a Requerente.

- i. Pelo que improcede a alegada ilegalidade das liquidações de IMT e de IS decorrente da errada aplicação da regra geral de determinação do valor tributável.
Acresce que,
- j. Como consequência do indeferimento do pedido de 2.^a avaliação, o VPT apurado na ficha de avaliação n.º ... - de €3.678.730,00 -, consolidou-se na matriz.
- k. Em 2021-12-26, a Requerente, vem apresentar nova Modelo 1 de IMI, com o motivo “pedido de avaliação – alteração de áreas (art.º 130.º, n.º 3. al. n) do CIMI)”, com vista a que o VPT obtido nesta avaliação pudesse impedir as consequências da anterior avaliação, e porque tinha já um projeto de construção aprovado pela CM ..., que naturalmente interferiria com o VPT atribuído ao prédio.
- l. Em 2022-03-17, o lote foi avaliado - através da ficha de avaliação n.º ... -, tendo-lhe sido atribuído o valor patrimonial tributário (VPT) de €122.480,00, que foi notificado à Requerente através do ofício n.º ..., de 2022-01-04.
- m. A Requerente não poderá ver as respetivas liquidações adicionais serem corrigidas de acordo com o valor patrimonial tributário atribuído ao lote ... no decurso da avaliação efetuada ao mesmo - através da ficha de avaliação n.º ... –, requerida pela Requerente em 2021-12-26, com fundamento em “alteração de áreas (art.º 130.º, n.º 3, al. n) do CIMI)”.
- n. Dado que as liquidações adicionais de – IMT e IS – Verba 1.1 da TGIS, tiveram como base o valor patrimonial tributário do lote ..., inscrito na matriz à data da liquidação (uma vez que, o VPT apurado em sede de primeira avaliação, retroagiu os seus efeitos à data da apresentação da Modelo 1 do IMI n.º ..., isto é, a 2020-09-21).
- o. Isto porque, os efeitos das reclamações apresentadas quanto às incorreções nas inscrições matriciais, nomeadamente, ao abrigo da al. n) do n. 3, do art.º 130.º do CIMI, só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a retificação (n.º 8 do art.º 130.º do CIMI).
- p. E, as liquidações adicionais aqui contestadas, referem-se ao contrato de compra e venda celebrado em 2020-10-09, ou seja, quando o valor patrimonial tributário do lote 13N-2 era o de €3.678.730,00 (VPT apurado em sede de primeira avaliação, que retroagiu os seus efeitos à data da apresentação da Modelo 1 do IMI n.º..., isto é, a 2020-09-21).

- q. Relativamente aos atos de fixação de valores patrimoniais, dispõem os n.ºs 1 e 2 do art.º 86.º da LGT, que a impugnação destes, depende do prévio esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão, constituindo o exemplo claro de uma situação de impugnabilidade autónoma em que os atos de avaliação são diretamente impugnáveis.
- r. Pelo exposto, considerando que os efeitos da reclamação apresentada pela Requerente, com fundamento no art.º 130.º do CIMI, nomeadamente, na alínea n) do n.º 3 deste artigo, não são retroativos, o resultado desta avaliação não pode repercutir-se na determinação do valor tributável das liquidações controvertidas, dado que estes efeitos, de acordo com o disposto no n.º 8 do art.º 130.º do CIMI, operam relativamente ao ano de 2021 e seguintes (e o facto tributário ocorreu em 2020).
- s. E, nestes termos, improcede a alegada ilegalidade das liquidações de IMT e de IS decorrente de erro sobre os pressupostos de facto em que assenta a 1.ª avaliação.

SANEAMENTO

10. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

11. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

12. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não padece de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

II – MATÉRIA DE FACTO

13. Com interesse para decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

13.1. Em 18 de Agosto de 2020, foi celebrado um contrato promessa de compra e venda em que intervieram como outorgantes o Município de ..., a sociedade “B..., Lda.” e a Requerente, do qual consta, além do mais, o seguinte:

OUTORGANTES:

1. MUNICÍPIO DE
2. B... LDA.
3. A... S.A.

OBJETO:

"CONTRATO-PROMESSA SOBRE O FUTURO LOTE

JUSTIFICAÇÃO

Considerando que:

a) O Parque Empresarial visa contribuir para um desenvolvimento económico do Concelho de e da Região em que se insere, criando condições para a instalação de novas empresas;

b) A empresa B... Lda. adquiriu em 28 de setembro de 2017 o lote 13N do PEC- tendo no mesmo iniciado construção; no entanto, surgiu a necessidade de avançar para um Processo Especial de Revitalização (PER) e, nesse sentido, foi deliberado pelo Executivo Municipal, a 16 de julho de 2019, a prorrogação do prazo para obtenção da autorização de utilização até 28 de setembro de 2021, para que a empresa se possa reestruturar e dar seguimento ao projeto;

c) No âmbito do PER e uma vez que a B... Lda. não irá ocupar toda a área inicialmente adquirida, é pretendido o fracionamento do lote em 2 (dois) lotes e a venda da área remanescente à empresa A... S.A. que no local pretende instalar uma empresa;

d) Por deliberação do Executivo Municipal, tomada na reunião extraordinária de 30 de julho de 2020, foi aprovada, para os efeitos supra, a alteração do loteamento municipal do PEC para divisão do lote nos lotes e , bem como prescindiu o Município do direito de preferência ao abrigo dos artigos 11.º e 12.º do Regulamento Municipal do PEC, condicionado à celebração do presente-contrato promessa.

CLAUSULADO

Cláusula Primeira

Objeto do Contrato

Pelo presente contrato as partes acordam os termos e trâmites necessários ao fracionamento do lote do Parque Empresarial nos lotes e através da alteração ao Loteamento Municipal do PEC, e a compra e venda do futuro lote a constituir no âmbito da referida alteração, à Terceira Outorgante.

Cláusula Segunda

Obrigações do Primeiro Outorgante

1. O Primeiro Outorgante compromete-se a desencadear os trâmites internos necessários ao registo da alteração do Loteamento Municipal do PEC com a finalidade de criação dos lotes e e a participação da mesma à Conservatória do Registo Predial.

2. O Primeiro Outorgante comunicará à Segunda e Terceira Outorgantes o registo da alteração do Loteamento Municipal do PEC para que a Segunda Outorgante efetue o pedido de registo da alteração junto da Conservatória do Registo Predial e subsequente realização do contrato de compra e venda definitivo.

Clausula Terceira

Obrigações do Segundo Outorgante

1. A Segunda Outorgante promete vender à Terceira Outorgante, livre de ónus e encargos, o futuro lote a constituir no âmbito da alteração ao Loteamento Municipal de que o Primeiro Outorgante irá executar nos termos dos considerados C) e D) supra e das cláusulas primeira e segunda.

2. A Segunda Outorgante obriga-se a comunicar as restantes partes, no prazo de 5 (cinco) dias da sua notificação, a data da conclusão dos registos dos lotes e 2 na Conservatória do Registo Predial e Autoridade Tributária e Aduaneira para efeitos de realização do contrato de compra e venda definitivo.

Cláusula Quarta

Obrigações do Terceiro Outorgante

1. A Terceira Outorgante promete comprar à Segunda Outorgante, livre de ónus e encargos, o futuro lote a constituir no âmbito da alteração ao Loteamento que o Primeiro Outorgante irá executar nos termos dos considerados C) e D) supra e das cláusulas primeira a terceira.

2. A Terceira Outorgante declara que por este meio tomou conhecimento, aceita e compromete-se a cumprir, as normas constantes no Regulamento Municipal do PEC-

3. A Terceira Outorgante compromete-se a comunicar ao Primeiro Outorgante a realização do contrato definitivo de compra e venda, remetendo ao mesmo uma cópia para efeitos de registo processual e controlo dos prazos previstos no artigo 13.º do Regulamento Municipal do

4. As Segunda e Terceira Outorgantes comprometem-se a, celebrado o contrato de compra e venda do lote 13N-2, a inscrever no registo predial do futuro lote a criar, uma Cláusula de Reversão contendo a seguinte redação:

"CLAUSULA DE REVERSÃO: o imóvel reverterá para o Município de sem qualquer direito a indemnização, nas seguintes situações:

(

a) Decorrido 1 (um) ano a contar de (preencher com a data do contrato de compra e venda), sem que o sujeito ativo inicie a construção, ou 2 (dois) anos sem que obtenha a respetiva licença de utilização;

b) Decorridos 20 (vinte) dias sobre a notificação referida no n.º 2 do artigo 14.º do Regulamento Municipal do Parque Empresarial de , sem que o pagamento tenha sido efetuado;

c) Se for usado para fim distinto do previsto no alvará de loteamento."

Cláusula Quinta

Preço

O preço da venda ora prometida será, conforme previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do Regulamento Municipal do PEC, de 15€/m² que, tendo em conta que o futuro lote terá uma área de 23.050m², totalizará o montante de 345.750,00 € (trezentos e quarenta e cinco mil setecentos e cinquenta euros), sendo pago nos seguintes termos:

a) € 35.750,00 (trinta e cinco mil setecentos e cinquenta euros) no momento da celebração do presente contrato-promessa, mediante transferência bancária para a conta aberta junto do Banco Millennium BCP - BCOMPTPL, com o IBAN PT50

b) o remanescente do preço (€ 310.000,00), aquando da celebração da escritura pública, por cheque bancário.

(...)

Cláusula Sétima

Mora e Incumprimento do Contrato

1. O incumprimento, pela Segunda e Terceira Outorgantes, das condições estabelecidas no presente Contrato, sem justificação aceite pelo Município, constitui motivo para a resolução imediata do mesmo por parte deste.

(...)

Cláusula Nona

Disposições Finais

Em tudo o que não estiver previsto no presente contrato, regerà a legislação aplicável, nomeadamente o Regulamento Municipal do Parque Empresarial

MENÇÕES FINAIS

O presente contrato promessa, composto por oito páginas, todas com o verso em branco, é feito em três vias de igual teor, uma para cada um dos outorgantes e vai ser assinado por todos, rubricando, ainda, as demais páginas.

Águeda, aos 18 de agosto de 2020

Imp-11-32_A04

Tipo de documento: Público.

Pág. 7 / 8

(cfr. doc. nº 7 junto com o PPA)

13.2. Em 21 de Setembro de 2020, após a concretização da alteração ao alvará de loteamento, com a divisão do lote ... em dois lotes distintos, a sociedade “B..., Lda.”, enquanto proprietária do lote de terreno. ..., apresentou, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, a declaração Modelo 1 de IMI para inscrição do lote de terreno para construção. (cfr. docs. nº 8 e 9 juntos com o PPA e acordo das partes).

13.3. Em 9 de Outubro de 2020, a REQUERENTE e a “B..., Lda.” outorgaram o Documento Particular Autenticado de compra e venda do lote de terreno para construção 13N-2, entretanto já constituído e a que foi atribuído o artigo urbano ..., da freguesia de ..., concelho de ..., constando do contrato, designadamente, o seguinte:

_____**Declara mais o primeiro interveniente em representação da sociedade, “B... [redacted], Lda”: Que, pelo presente contrato e pelo preço de trezentos e quarenta e cinco mil e setecentos e cinquenta euros, que já recebeu, vende à representada dos segundos intervenientes, “A... [redacted] [redacted], S.A.”, livre de ónus ou encargos, o prédio urbano supra identificado.**_____

_____**Declaram ainda os intervenientes, nas respetivas qualidades, que o preço de trezentos e quarenta e cinco mil e setecentos e cinquenta euros, foi pago da seguinte forma: uma transferência realizada no dia dezoito de Agosto de dois mil e vinte, no montante de trinta e cinco mil setecentos e cinquenta euros para a conta aberta junto do Banco Millennium BCP – BCOMPTPL, com o IBAN PT50 [redacted] e um cheque bancário com o número [redacted], do Banco BPI, S.A., à ordem da sociedade vendedora, pago no dia de hoje, no montante de trezentos e dez mil euros.**_____

(...)

Declararam ainda os intervenientes, nas respetivas qualidades que ao presente contrato é aposta cláusula de reversão com a seguinte redação: _____

"CLÁUSULA DE REVERSÃO: o Imóvel reverterá para o Município de , sem qualquer direito a indemnização, nas seguintes situações: _____

a) Decorrido 1 (um) ano a contar de nove de Outubro de 2020, sem que o sujeito ativo inicie a construção, ou 2 (dois) anos sem que obtenha a respetiva licença de utilização: _____

b) Decorridos 20 (vinte) dias sobre a notificação referida no n.º 2 do artigo 14.º do Regulamento Municipal do Parque Empresarial , sem que o pagamento tenha sido efetuado: _____

c) Se for usado para fim distinto do previsto no alvará de loteamento. _

(cfr. doc. n.º 8 junto com o PPA).

13.4. Antes da outorga do Documento Particular Autenticado de compra e venda, foi efetuada a liquidação e ao pagamento, através dos respetivos documentos únicos de cobrança, do IMT, no montante de €22.473,75 (vinte e dois mil, quatrocentos e setenta e três euros e setenta e cinco cêntimos), e do Imposto do Selo, no valor de €2.766 (dois mil, setecentos e sessenta e seis euros), calculado com base no montante de €345.750 (trezentos e quarenta e cinco mil, setecentos e cinquenta euros), correspondente ao valor do preço constante do contrato (cfr. doc. n.º 8 junto com o PPA).

13.5. O preço da venda referida no ponto anterior foi determinado nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 12.º do Regulamento Municipal do PEC, que, no que releva para o caso dos autos, dispõe o seguinte:

Artigo 12.º

Transmissão entre Terceiros

1. Qualquer transmissão para terceiros de direitos sobre o lote, assim como sobre as edificações, terá que ser comunicada à Câmara Municipal, no caso da propriedade, durante o prazo de 15 anos subsequentes à transmissão inicial do lote, no caso do direito de superfície, a todo o tempo, dando-se cumprimento ao definido no artigo 11.º.
2. Nos casos em que a Câmara Municipal não ative o direito de preferência, a transmissão de direitos sobre o lote e eventuais edificações existentes terá que cumprir as seguintes condições:
 - a) Transmissão sem edificação – O preço será igual ao da aquisição/constituição do direito de superfície inicial.

(cfr. doc. n.º 23 junto com o PPA).

13.6. Em 16 de Outubro de 2020, a Requerente foi notificada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º..., do resultado da avaliação do terreno para construção levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira e do Valor Patrimonial Tributário resultante de tal avaliação, que ascendeu ao valor de €3.678.730 (três milhões, seiscentos e setenta e oito mil, setecentos e trinta euros) (cfr. doc. n.º 9 junto com o PPA).

13.7. A Requerente apresentou, no dia 30 de Outubro de 2020, um pedido de segunda avaliação do lote de terreno com o seguinte teor:

ASSUNTO: Requerimento de segunda avaliação

Exmo. Sr. Chefe de Finanças,

Vimos pelo presente manifestar a nossa não concordância com o resultado da avaliação constante do vosso Ofício n.º suportada nos seguintes factos:

- 1º. Para efeitos da determinação do valor patrimonial tributário relevam 62.920 m2 como área bruta de construção, quando na realidade o terreno inscrito na matriz predial urbana sob o artigo P da freguesia de , não contam qualquer tipo de construção. Mais informamos que oportunamente será submetido à aprovação um projeto de arquitetura para aquele terreno, e que consequentemente dará origem à apresentação do Modelo 1 do IMI junto do Serviço de Finanças.
- 2º. O terreno foi adquirido uma entidade pública (Município de) por um valor de 15€/m2, conforme previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 12º do Regulamento Municipal do Parque Empresarial do e considerando que o mesmo tem uma área de 23.050 m2, resultou o valor 345.750,00€, sendo para nós este o valor real, e não os 3.678.730,00€ (159,60€/m2) porque este valor tributário baseia-se em factos que não correspondem à realidade.

Posto isto, e de acordo com o determinado pelos n.ºs 1 e 2 do Artigo 76º do CIMI, vimos pelo presente requerer a V. Exas a segunda avaliação, de modo a que o valor o valor patrimonial tributário seja retificado conforme a realidade dos factos acima indicados.

Sem outro assunto de momento, apresentamos os nossos melhores cumprimentos,

De V. Exas.

Atentamente,

(cfr. doc. n.º10 junto com o PPA).

13.8. Em 23.12.2020, a Requerente submeteu à Requerida nova declaração modelo 1 de IMI, tendo em 28 o mesmo mês endereçado requerimento ao Serviço de Finanças de ..., donde consta, além do mais, o seguinte:

☐ 28 de dezembro de 2020

N/Ref.: MB/103/20

ASSUNTO: Submissão e aprovação da Modelo 1 relativo ao artigo P ☐

Exmo. Sr. Chefe de Finanças,

Na impossibilidade de conseguir o atendimento presencial antes do dia 31 do corrente mês, apenas o conseguimos agendar para o próximo dia 20 de janeiro de 2021 (conforme cópia do agendamento em anexo), vimos pelo presente apresentar à vossa aprovação o Modelo 1 submetido via eletrónica no passado dia 23 de dezembro. Este modelo é relativo ao prédio, inscrito na matriz predial sob o artigo P ☐ da freguesia ☐ ☐ Para vossa validação, enviamos em anexo o projeto de arquitetura e cópia do despacho da Divisão de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de ☐ com a aprovação deste projeto.

Na expectativa de obtermos vossa aprovação, apresentamos os nossos melhores cumprimentos,

(cfr. doc. nº 11 junto com o PPA).

13.9. Com referência ao procedimento de segunda avaliação, a Requerente foi notificada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ...-SF/..., datado de 15 de Fevereiro de 2021, para “(...) *informar este Serviço de Finanças, através de declaração devidamente fundamentada se considera o VPT distorcido e a avaliação solicitada é nos termos do nº 3 e 6 do artº 76º do CIMI ou se é um pedido de avaliação nos termos nº1 e 2 do referido artigo. Deverá indicar o nome, NIF, morada e contacto de quem o representará na comissão de avaliação, de acordo com o artº 74º do CIMI, ou declarar se pretende integrá-la.*” (cfr. doc. nº 12 junto com o PPA).

13.10. Nessa sequência, por carta datada de 4 de Março de 2021, a Requerente respondeu ao referido Ofício, em que, para além da indicação de quem seria o seu representante na comissão de avaliação, informou que “(...) *na vossa notificação do VPT, no valor de 3.678.730,00€, constam factos que não correspondem à realidade, nomeadamente a área de implementação do prédio (20.009 m2), a área bruta dependente (20.009 m2) e a área bruta de construção (62.920 m2), quando na realidade já se encontra aprovado pelo Município de ..., desde o*

passado mês de dezembro de 2020, um projeto construção para aquele artigo, onde as áreas efetivas são:

- *área de implementação do prédio: 4.304,21 m²;*
- *área bruta dependente: 981,73 m²;*
- *área bruta de construção: 5.083,89 m².*

Estando assim declarado, fundamentadamente, que o VPT se considera distorcido, vimos por este meio solicitar que a avaliação se realize nos termos do n.º 3 e 6 do Art.º 76.º do CIMI.” (cfr. doc. n.º13 junto com o PPA).

13.11. A Requerente foi informada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... a n.º ...-SF/..., datado de 17 de Junho de 2021, de que, na sequência da alegação de que o VPT apurado está distorcido, “(...) *não foram enviados documentos comprovativos das alegações enunciadas como fundamentação para este facto, nem foi apresentada uma proposta com o valor considerado mais ajustado, comprovada através da descrição das características do prédio que o diferenciam do padrão normal na área de localização do prédio e de estudos do mercado reportados à data do pedido de atualização do prédio na matriz ou de pareceres técnicos*”, pelo que foi “(...) *notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias, enviar a este Serviço de Finanças, os documentos indicados no parágrafo anterior.*” (cfr. doc. n.º14 junto com o PPA).

13.12. Por carta datada de 2 de Julho de 2021, a REQUERENTE veio solicitar que a Administração Tributária considere que “(...) *o atual VPT, no valor de 3.678.730,00€ se encontra distorcido, tendo como base de análise, a avaliação obtida no portal da AT/Simulação do Valor Patrimonial Tributário, que no nosso entender, não deveria ser divergente dos valores considerados*”, reproduzindo, de seguida, o resultado da simulação do Valor Patrimonial Tributário, realizada no Portal das Finanças, da qual resultou um VPT de € 816.520,00 (cfr. doc. n.º 15 junto com o PPA).

13.13. Em resposta, a Requerente foi informada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ...-SF/..., datado de 8 de Julho de 2021, que “(...) *os fundamentos e comprovativos agora enviados não são válidos, pelo que se pretender uma avaliação, nos termos do n.º3 e 6 do art.º 76º do CIMI, deve apresentar (...) uma proposta com o valor considerado mais ajustado, comprovado através:*

• *Da descrição das características do prédio que o diferenciam do padrão normal na área de localização do prédio e de estudos do mercado reportados à data referida no n.º 4 do art.º 37 do CIMI (data do pedido de inscrição ou atualização do prédio na matriz);*

ou

• *De pareceres técnicos.*

(...)

Assim, a manter aqueles fundamentos fica notificado para, no prazo de 15 (quinze) dias, enviar a este Serviço de Finanças, os documentos indicados no segundo parágrafo.” (cfr.

doc. n.º 16 junto com o PPA).

13.14.A Requerente foi notificada, através do Ofício do Serviço de Finanças de ... n.º ...-SF/..., datado de 16 de Agosto de 2021, de que “(...) o pedido de 2.ª avaliação por valor distorcido (...) foi indeferido por despacho da Chefe deste Serviço de Finanças, por falta de entrega dos elementos solicitados através do nosso Ofício n.º ...-SF/..., de 08-07-2021.” (cfr. doc. n.º 8 junto com o PPA).

13.15. Em 17 de Março de 2022, na sequência da declaração modelo 1 de IMI submetida em 23.12.2020, a Requerente veio a ser notificada do resultado da avaliação e do novo valor patrimonial tributário, que foi fixado em €122.480,00 (cento e vinte e dois mil, quatrocentos e oitenta euros). (cfr. doc. n.ºs 1 e 2 juntos com o PPA).

13.16.Em Setembro de 2022, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IMT n.º..., no valor de € 239.117,45 (duzentos e trinta e nove mil, cento e dezassete euros e quarenta e cinco cêntimos), com data-limite para pagamento voluntário até dia 30 de Novembro de 2022 – cfr. cit. doc. n.º 3 junto com o PPA – e da liquidação adicional de IS n.º..., no valor de € 29.429,84 (vinte e nove mil, quatrocentos e vinte e nove euros e oitenta e quatro cêntimos), com data-limite para pagamento voluntário até dia 28 de Novembro de 2022, ambas subscritas pela Exma. Senhora Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, calculadas com base no VPT que foi apurado após a primeira avaliação do lote de terreno para construção. (cfr. doc. n.º 4 junto com o PPA).

13.17. A Requerente procedeu ao pagamento, de forma voluntária, da liquidação de IS, no dia 28 de Novembro de 2022, e da liquidação de IMT, no dia 30 de Novembro de 2022 (cfr. doc. n.º 18 junto com o PPA).

13.18. A Requerente deduziu, em 8 de Novembro de 2022, Reclamação Graciosa contra os atos de liquidação de IMT e IS (cfr. doc. n.º 19 junto com o PPA).

13.19. Nessa sequência, a Requerente foi notificada, mediante Ofício datado de 19 de Maio de 2023, da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, do projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa e, bem assim, para, querendo, exercer, no prazo de 15 (quinze) dias, o seu direito de participação na decisão, na modalidade de audição prévia. (cfr. doc. n.º 20 junto com o PPA).

13.20. Do projeto de decisão consta, além do mais, o seguinte:

III – PARECER

III.1 – Os factos

Compulsados os elementos constantes dos autos e do sistema informático da AT, é de salientar a seguinte facticidade:

1. A empresa B... LDA adquiriu à Câmara Municipal de ... em 2017-09-28, um lote de terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da Freguesia d... sob o artigo nº... designado por Lote... com a área de 50.736,00 m2.

2. Em 2020-07-30, por deliberação da Câmara, o Alvará de Loteamento nº.../2011 foi alterado, passando a ter 61 lotes, uma vez que o lote... é dividido em 2 lotes, o Lote... e o Lote...

3. Em 2020-08-18 foi celebrado contrato-promessa de compra e venda no âmbito do desenvolvimento do Parque Empresarial..., entre a Câmara Municipal de... (primeiro outorgante), a empresa B... LDA (segundo outorgante), e a empresa A... SA, ora reclamante (terceiro outorgante), nos termos do qual a ora reclamante promete comprar ao segundo outorgante, livre de quaisquer ónus ou encargos, o futuro Lote... com a área de 23.050m2, resultante da divisão, pelo preço de € 345.750,00, nos termos da cláusula quinta do contrato-promessa, que *infra* parcialmente se reproduz:

"Cláusula Quinta

Preço

O preço da venda ora prometida será, conforme previsto na alínea a) do nº 2 do artigo 12º do Regulamento Municipal do PEC, de 15€/m2, que tendo em conta que o futuro Lote..., com a área de 23.050m2, totalizará o montante de € 345 750,00 (...)"

4. No nº 4 da Cláusula Quarta consta o seguinte:

"Cláusula Quarta

Obrigações do Terceiro Outorgante

nº 4 – As Segunda e Terceira Outorgantes comprometem-se a, celebrado o contrato de compra e venda do lote..., a inscrever no registo predial do futuro lote a criar, uma Cláusula de Reversão contendo a seguinte redação:

"CLÁUSULA DE REVERSÃO: o imóvel reverterá para o Município de... sem qualquer direito a indemnização, nas seguintes situações:

- Decorrido 1 (um) ano a contar de (preencher com a data do contrato de compra e venda), sem que o sujeito ativo inicie a construção, ou 2 (dois) anos sem que obtenha a respetiva licença de utilização;
- Decorridos 20 (vinte) dias sobre a notificação referida do nº 2 do artigo 14º do Regulamento Municipal do Parque Empresarial do Cesarão, sem que o pagamento tenha sido efetuado;
- Se for usado para fim diferente do previsto no alvará de loteamento."

Tais cláusulas também constam do contrato definitivo de compra e venda outorgado em 2020-10-09.

5. A empresa B... LDA era proprietária dos 2 lotes à data da alteração, tendo vindo a comunicar a alteração do loteamento, apresentando (em 2020-09-21) duas declarações modelo 1 de IMI (uma para cada lote) com os registos nºs ... e ..., as quais deram origem aos artigos nºs ... e ... tendo os mesmos sido avaliados com base na alteração do loteamento.

6. Em 2020-10-09, a A... ora reclamante, adquiriu o prédio, com o artigo (ainda provisório à data) nº ... da Freguesia ... à empresa B... LDA., pelo valor global do ato/ou contrato de € 345.750,00, conforme liquidação do IMT com o registo nº 2020/...

7. Ao artigo ... após a avaliação, foi atribuído o Valor Patrimonial de € 3.678.730,00, tendo as duas empresas (compradora e vendedora) sido notificadas do valor da avaliação, tendo-se posteriormente procedido à sua inscrição e à liquidação adicional de IMT pela diferença de valores.

8. Em 2021-12-26, a reclamante apresentou declaração modelo 1 de IMI, com o motivo "Pedido de Avaliação – alteração de áreas" com o registo nº ... tendo o mesmo sido avaliado por € 122.480,00, apresentando a reclamante na Câmara Municipal um projeto de construção com alteração das áreas cobertas do prédio a construir no prédio adquirido, projecto esse datado de 2020-11-24, conforme se verifica pelos documentos juntos à declaração modelo 1 IMI carregados pela Câmara, para avaliação.

9. Em sede de IMT foram emitidas as seguintes liquidações:

LIQUIDAÇÕES IMT

Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	TIPO	MODO	COLECTA	BEM
...	2022-09-17	Adicional	Automático	€ 232.117,45	...
	2020-10-09	Primeira	Automático	€ 22.473,75	

10. Em sede de Imposto do Selo foram emitidas as seguintes liquidações:

LIQUIDAÇÕES IS V1.1

Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	TIPO	MODO	COLECTA	BEM
...	2022-09-17	Adicional	Automático	€ 20.429,84	...
	2020-10-09	Primeira	Automático	€ 2.760,00	

III.2 – A argumentação da reclamante

A ora reclamante, não concordando com os valores adicionalmente liquidados vem alegar, em resumo, o seguinte:

Tais cláusulas também constam do contrato definitivo de compra e venda outorgado em 2020-10-09.

5. A empresa B... LDA era proprietária dos 2 lotes à data da alteração, tendo vindo a comunicar a alteração do loteamento, apresentando (em 2020-09-21) duas declarações modelo 1 de IMI (uma para cada lote) com os registos nºs [] e [] as quais deram origem aos artigos nºs [] e [], tendo os mesmos sido avaliados com base na alteração do loteamento.

6. Em 2020-10-09, a A... ora reclamante, adquiriu o prédio, com o artigo (ainda provisório à data) nº [] da Freguesia de [], à empresa B... LDA., pelo valor global do ato/ou contrato de € 345.750,00, conforme liquidação do IMT com o registo nº 2020/[]

7. Ao artigo 3926, após a avaliação, foi atribuído o Valor Patrimonial de € 3.678.730,00, tendo as duas empresas (compradora e vendedora) sido notificadas do valor da avaliação, tendo-se posteriormente procedido à sua inscrição e à liquidação adicional de IMT pela diferença de valores.

8. Em 2021-12-26, a reclamante apresentou declaração modelo 1 de IMI, com o motivo "Pedido de Avaliação – alteração de áreas" com o registo nº [], tendo o mesmo sido avaliado por € 122.480,00, apresentando a reclamante na Câmara Municipal um projeto de construção com alteração das áreas cobertas do prédio a construir no prédio adquirido, projecto esse datado de 2020-11-24, conforme se verifica pelos documentos juntos à declaração modelo 1 IMI carregados pela Câmara, para avaliação.

9. Em sede de IMT foram emitidas as seguintes liquidações:

LIQUIDAÇÕES IMT

Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	TIPO	MODO	COLECTA	BEM
[]	2022-09-17	Adicional	Automático	€ 232.117,45	[]
	2020-10-09	Primeira	Automático	€ 22.473,75	

10. Em sede de Imposto do Selo foram emitidas as seguintes liquidações:

LIQUIDAÇÕES IS V1.1

Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	TIPO	MODO	COLECTA	BEM
[]	2022-09-17	Adicional	Automático	€ 20.429,84	[]
	2020-10-09	Primeira	Automático	€ 2.760,00	

III.2 – A argumentação da reclamante

A ora reclamante, não concordando com os valores adicionalmente liquidados vem alegar, em resumo, o seguinte:

- que o IMT inicialmente liquidado teve subjacente o valor do contrato;
- que esse contrato foi celebrado com a Câmara Municipal de prevalecendo esse valor sobre o valor do VPT que viesse a ser apurado;
- que o VPT que está a servir de base às liquidações adicionais no montante de €3.678.730,00, resultou de um erro grosseiro da avaliação, situação entretanto corrigida, sendo o VPT sido igualmente corrigido para € 122.480,00;
- que o preço da aquisição do lote de terreno em causa foi fixado por uma entidade pública, conforme consta da cláusula quinta do contrato-promessa;
- que o valor declarado corresponde ao valor real da transmissão sujeita a imposto, pelo que apenas deve servir de base à liquidação o valor declarado, sem necessidade de o comparar com o valor patrimonial.

III.3 – As normas aplicáveis

O art. 9º, nº 4 do Código do Imposto de Selo dispõe que:

"4 - À tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na tabela geral, aplicam-se as regras de determinação da matéria tributável do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT)."

O art. 12º, nºs 1 e 5, alínea a) do Código do IMT estatui que:

Artigo 12º

Valor tributável

1 - O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

(...)

5 - Para efeitos dos números anteriores, considera-se, designadamente, valor constante do acto ou do contrato, isolada ou cumulativamente:

a) A importância em dinheiro paga a título de preço pelo adquirente;

O art. 16º do Código do IMT consigna que: *"O valor patrimonial tributário para efeitos deste imposto é o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes à data da liquidação."*

Atento o disposto no art. 14º, nº 1 do Código do IMT, o art.º 13º, nos seus nº1, alínea d), nº3, alínea b) e nº 4 do Código do IMI estatui que:

"1 - A inscrição de prédios na matriz e a actualização desta são efectuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

(...)

d) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio;

3 - O chefe de finanças competente proceda, oficiosamente:

(...)

b) À actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado;

4 - As inscrições ou actualizações matriciais devem referir o ano em que tenham sido efectuadas, bem como os elementos que as justifiquem."

O art. 30º do Código do IMT preceitua que:

"1 - Antes da celebração do ato ou contrato, os sujeitos passivos podem requerer, ao abrigo do CIMI, a avaliação de imóveis quando fundamentadamente considerem excessivo o valor patrimonial tributário inscrito na matriz que serviu de base à liquidação do IMT, procedendo-se à reforma da liquidação, sendo caso disso, logo que a avaliação se torne definitiva.

2 - O resultado da avaliação efectuada nos termos do número anterior, será levado à matriz para todos os efeitos legais."

O art. 130º, nos seus nº 3, alínea n), nº3, e nº 8 do Código do IMI prevê o seguinte:

(...)

3 - O sujeito passivo, a câmara municipal e a junta de freguesia podem, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base nos seguintes fundamentos:

(...)

n) Erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respectivamente.;

(...)

8 - Os efeitos das reclamações, bem como o das correcções promovidas pelo chefe do serviço de finanças competente, efectuadas com qualquer dos fundamentos previstos neste artigo, só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a rectificação." (sublinhado nosso).

III.4 – O caso em análise

Como vimos, o prédio urbano identificado com o artigo matricial urbano nº da Freguesia de , foi adquirido pela Requerente, mediante escritura pública de compra e venda outorgada em 2020-10-09.

Atento o disposto no art.º 16º do Código do IMT, segundo o qual o valor patrimonial tributário para efeitos deste imposto é o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes à data da liquidação, e o disposto no n.º 2 do art.º 31º do mesmo diploma, de acordo com o qual, caso haja lugar a avaliação,

será promovida a liquidação adicional em conformidade com o VPT daí resultante, foi considerado, para efeitos de IMT, o valor patrimonial tributário de €3.678.730,00, sendo superior ao preço declarado de €345.750,00, pelo que foi sobre aquele valor que incidu o imposto liquidado à Requerente.

A ora reclamante solicitou posteriormente, em 2021-12-26, pedido de avaliação respeitante ao prédio urbano identificado com o artigo matricial urbano n.º [] da Freguesia [] com fundamento em erro na área bruta de construção, ao abrigo do art.º 130.º, n.º 3, alínea n) do Código do IMI, nos termos do qual o sujeito passivo pode, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base em erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respetivamente.

Porém, como vimos, nos termos do n.º 8 do art.º 130.º do CIMI, *“os efeitos das reclamações, bem como o das correcções promovidas pelo chefe do serviço de finanças competente, efectuadas com qualquer dos fundamentos previstos neste artigo, só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a rectificação”*.

Por conseguinte, o resultado desta avaliação não se pode repercutir na determinação do valor tributável da liquidação em causa, dado que apenas opera relativamente ao ano de 2021 e seguintes.

No entanto,

A reclamante invoca ainda, como fundamento da sua pretensão, o regime resultante da regra 16.ª do n.º 4 do art.º 12.º do Código do IMT, de acordo com a qual:

“16.ª O valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do acto ou do contrato”

Importa, então, aferir se esta norma tem ou não aplicação ao caso que agora se nos depara.

Ora, da factualidade acima elencada apenas e somente assume relevância jurídico-tributária, no âmbito do CIMT, a transmissão, a título oneroso, do direito de propriedade do prédio artigo P [], pelo preço declarado de € 345.750,00.

Com efeito, na concreta e precisa situação em análise considera-se inequívoco que ocorreu uma transmissão entre a parte vendedora (B... []) e a parte compradora (A... []), cujo acto de compra e venda é exclusivamente subsumível ao direito privado, acto aquele no qual não figura, a qualquer título, a Entidade Município de []

Como é sabido, a regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT corresponde a uma das excepções ao princípio geral consagrado no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT.

No entanto, na presente situação verifica-se que o bem não foi adquirido a uma Autarquia Local e/ ou, tão pouco, mediante arrematação judicial ou administrativa.

Por consequência, não é aplicável a este caso o disposto na regra 16.ª do n.º 4, do artigo 12.º do CIMT, atenta a inexistência de falta de base legal para o efeito.

Ademais, atenta a redação da norma, da sua literalidade não consta qualquer condição atinente à determinação do preço, nem sequer tal circunstância constitui pressuposto do requisito exigível à verificação da referida regra 16.ª, bastando tão somente a condição de o bem ser adquirido a uma Autarquia Local, o que manifestamente, não sucedeu (nem tão pouco foi adquirido "mediante arrematação judicial ou administrativa", como já se expôs).

Nestes termos, e atento tudo o que vem de se expor, conclui-se que:

- a) a transmissão em causa encontra-se excluída do âmbito de aplicação da exceção contida na regra 16.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT;
- b) as liquidações adicionais ora controvertidas mostram-se devida e legalmente emitidas nos termos e com os fundamentos que decorrem do disposto nas normas conjugadas previstas no n.º 1 do artigo 12.º e n.º 2 do artigo 31.º, ambas do CIMT.

Juros indemnizatórios

No caso em análise não se verificam os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, porquanto não se verifica erro imputável aos serviços na emissão das liquidações.

IV – PROPOSTA DE DECISÃO

Face ao acima exposto e, salvo melhor entendimento, propõe-se o **INDEFERIMENTO** da presente reclamação, de acordo com os fundamentos da presente informação, notificando-se a reclamante para, querendo, exercer o direito de audição prévia, consignado na participação da formação da decisão, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 60º da Lei Geral Tributária.

À consideração superior,

O Inspetor Tributário

(cfr. PA, parte 1, págs. 67 a 74 do PA).

13.21. A REQUERENTE não exerceu o seu direito de audição prévia sobre o teor do projeto de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa.

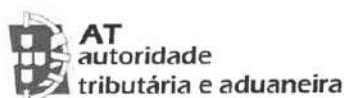
13.22. Por Ofício de 19 de Junho de 2023, da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, A Requerente foi notificada do Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2022..., proferido, no dia 17 de Junho, pela Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, ao abrigo de poderes subdelegados, com base nos fundamentos constantes do projeto de decisão (cfr. PA, parte 1, págs. 77, 78 e 79).

13.23. No dia 20 de Julho de 2023, a REQUERENTE, interpôs Recurso Hierárquico contra a decisão referida no ponto que antecede (cfr. doc. n.º 22 junto com o PPA).

13.24. A REQUERENTE foi notificada, mediante o Ofício n.º 276, de 24 de Março de 2025, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, do Despacho proferido, no dia 17 de Março de 2025, pela Exma. Senhora Subdirectora Geral da Justiça Tributária e Aduaneira, ao abrigo de subdelegação de competências, da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico interposto contra a liquidação de IMT, a que foi atribuído o n.º ...2023... (cfr. doc. n.º 1 junto com o PPA).

13.25. A REQUERENTE foi, também notificada, através do Ofício n.º 298, de 24 de Março de 2025, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, do Despacho proferido, no dia 17 de Março de 2025, pela Exma. Senhora Subdirectora Geral da Justiça Tributária e Aduaneira, ao abrigo de subdelegação de competências, que indefere o Recurso Hierárquico interposto contra a liquidação de IS, a que foi atribuído o n.º ...2023... (cfr. doc. n.º 2 junto com o PPA).

13.26. Da decisão, comum a ambos os impostos, consta, além do mais, o seguinte:



Despacho

--	--	--

Cargo: Assinatura: Data:

Pareceres

--	--	--

Cargo: Assinatura: Data:

	Processo de Reclamação Graciosa nº
	2022
	2- FUNDAMENTO
	Inaplicável a exceção prevista na regra 16º do número 4 do artigo 12º CIMT (pagar IMT e IS pelo valor constante no negócio jurídico celebrado, e não pelo valor do VPT), à liquidação de IMT em análise, por falta de pressupostos legais, designadamente, por as partes intervenientes da outorga serem, ambas, pessoas coletivas de direito privado, e não o Estado, Regiões Autónomas ou Autarquias
Cargo:	Cargo:
Assinatura:	Assinatura:
Data:	Data:

Informação

Assunto :

Processo : Contrib.: Número :

Assinatura Técnico Responsável : Data :



Despacho

--	--	--

Cargo: Assinatura: Data:

Pareceres

--	--	--

Cargo: Assinatura: Data:

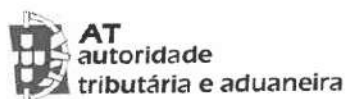
	Locais, nem a venda ocorrer no âmbito de Venda/arrematação judicial ou administrativa; Inaplicável a produção de efeitos da nova avaliação, submetida em 26/12/2021, à liquidação de IMT em análise, posto só se produzirem efeitos nas liquidações posteriores, de acordo com o número 8 do artigo 130º do CIMI. 3- Face ao que, conclusivamente, se propõe a negação do provimento do recurso e Dispensa da notificação para audição prévia, com referência aos fundamentos de facto e de
Cargo:	Cargo:
Assinatura:	Assinatura:
Data:	Data:

Informação

Assunto:

Processo: Contrib.: Número:

Assinatura Técnico Responsável: Data:



Despacho

--

Cargo: Assinatura: Data:

Pareceres

--

Cargo: Assinatura: Data:

Cargo: Assinatura: Data:	direito contidos na Informação motivadora subjacente. À Consideração Superior Cargo: Assinatura: Data:
--	--

Informação

Assunto :

Processo : Contrib.: Número :

Assinatura Técnico Responsável : Data :

Informação

Recurso Hierárquico nº 2023 (IMT)
Recurso Hierárquico nº 2023 (IS)

I – INTRODUÇÃO

Vêm apresentados os Recursos Hierárquicos, registados no Sistema de Contencioso Administrativo e Tributário (SICAT), sob o número 2023 e 2023 em 20/07/2023, pela contribuinte A... S.A. (contribuinte, sujeito passivo ou recorrente), com o NIF tendo por objeto o despacho de 05/05/2023 da Diretora de Finanças Adjunta de Aveiro que indeferiu a Reclamação Graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IMT nº de 17/09/2022 com o valor de € 239.117,45 e contra a liquidação adicional de IS associado nº com valor de € 29.429,84.

II – ENQUADRAMENTO FACTUAL

A empresa B... Lda. era proprietária do lote de terreno no Parque Empresarial do

Na sequência de Processo Especial de Revitalização dessa empresa, a mesma solicitou à Câmara Municipal o fracionamento do referido lote de terreno, o que veio a acontecer, com o fim de vender um dos lotes – lote e lote

Para inscrição matricial do novo lote , foi apresentada, em 21/09/2020, declaração Modelo 1 de IMI pela B... Lda..

Em 09/10/2020 foi outorgado DPA (documento particular autenticado) de compra e venda do lote 13N-2 em que a Recorrente interveio como compradora.

Uma vez que o lote ainda não tinha sido sujeito a avaliação, na sequência de apresentação da Modelo 1, o IMT e IS foram liquidados e pagos pelo valor do contrato, ou seja, € 345.750,00.

Em 16/10/2020 foi a Recorrente notificada do valor da avaliação do lote de terreno tendo mesmo sido avaliado em € 3.678.730,00 e de acordo com as regras de avaliação de terrenos para construção constantes do artigo 45º do CIMI.

Em 30/10/2020 a Recorrente pediu 2ª avaliação com fundamento em VPT desajustado/excessivo ao abrigo dos números 3 e 6 do artigo 76º do CIMI fundamentando, para tanto, que o preço por m2 na zona era de € 15/m2 e não os € 159,60/m2 apurados em sede de 1ª avaliação.

Em 15/02/2021 respondeu a esta solicitação o SF de a fim da Recorrente apresentar requerimento devidamente fundamentado bem como indicar representante na comissão de avaliação.

Em 04/03/2021 respondeu a Recorrente onde explicitou os motivos do pedido de segunda avaliação bem como indicou representante.

Em 17/06/2021 o SF enviou nova missiva à Recorrente para que enviassem documentos comprovativos da fundamentação do pedido de 2ª avaliação.

E em 02/07/2021 respondeu a Recorrente onde, entre outros, apresentou simulação de VPT bem como voltou a justificar a divergência.

Novamente, em 08/07/2021 o SF de solicitou estudos de mercado e pareceres técnicos.

Informação

A Recorrente não respondeu.

Em despacho da Chefe de Finanças, datado de 15/08/2021, foi o pedido de 2ª avaliação indeferido por falta de junção de documentos tendo sido a Recorrente devidamente notificada.

Em 26/12/2021 a Recorrente apresentou nova Modelo 1 de IMI para que o lote fosse novamente avaliado com vista a obstar às consequências da 1ª avaliação realizada ao lote e, em especial, porque já havia projeto de construção aprovado pela CM [] – o que naturalmente interferiria com o VPT atribuído ao prédio.

Em 17/03/2022 foi o referido lote avaliado em € 122.480,00.

E em 17/09/2022 é emitida liquidação adicional de IMT com o nº [] bem como adicional de IS com o nº [] relativa ao DPA onde a Recorrente comprou o lote de terreno, tendo em conta o VPT apurado na avaliação inicial, com valor a pagar de € 239.117,45 e 29.429,84 respetivamente.

O imposto foi pago de forma voluntária e dentro do prazo legal.

Não obstante, em 15/11/2022 a Recorrente apresentou Reclamação Graciosa contra o ato de liquidação adicional de IMT e IS acima referidos apresentando, para tanto, para além dos motivos acima aduzidos e apresentados agora em sede de Recurso Hierárquico:

- Que deveria pagar IMT e IS pelo valor constante no negócio jurídico celebrado, nos termos do 16º do número 1 do artigo 12º do CIMT invocando expressamente a Circular nº 22/2009 de 14 de setembro da extinta Direção Geral das Contribuições e Impostos;
- E que o VPT obtido que serviu de base ao apuramento adicional de IMT e IS era “absurdo e irreal”.

Na sequência da RG, foi pedida informação pela DF de Aveiro à DSIMT tendo sido o procedimento indeferido com os seguintes fundamentos:

- Que o IMT liquidado bem como o IS associado teve em conta o VPT à data da outorga do DPA;
- Que os efeitos da nova avaliação só se produzem nas liquidações posteriores de acordo com o número 8 do artigo 130º do CIMI, não podendo os efeitos desta avaliação se repercutir na liquidação do IMT em análise;
- Que o 16º do número 1 do artigo 12º do CIMT não é aplicável ao caso concreto em virtude das partes intervenientes da outorga serem, ambas, pessoas coletivas de direito privado;
- Não sendo devidos, por isto, juros indemnizatórios;
- Não se pronunciando quanto à alegação do VPT ser desajustado face à realidade concreta.

Do indeferimento da sua pretensão foi a Recorrente notificada em 09/07/2023, tendo apresentado Recurso Hierárquico em 20/07/2023.

Os motivos invocados pela Recorrente são os já apresentados em sede de Reclamação Graciosa.

III – ANÁLISE

a) Questões Prejudiciais

Não existem questões prévias que obstem à apreciação dos presentes Recursos Hierárquicos, porquanto os mesmos são legais, porque respeitam o preceituado no artigo 80º da LGT e artigo 66º do CPPT, são legítimos, nos termos conjugados do artigo 65º da LGT com o artigo 9º do CPPT, e tempestivos, atento o disposto no número 2 do artigo 66º do CPPT, pois que a Recorrente foi notificada do indeferimento das reclamações graciosas em 09/07/2023 e os referido Recursos foi interpostos a 20/07/2023.

b) Competência

Informação

A competência para apreciar e decidir os recursos hierárquicos, previstos no artigo 66.º do CPPT, encontra-se investida na Subdiretora Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira, [REDACTED], por força do disposto no capítulo IV, ponto 1, alínea a), do Despacho n.º 10249/2024, de 26 de agosto, publicado no Diário da República n.º 168, Série II, de 30 de agosto.

c) Objeto do Recurso Hierárquico

O presente Recurso Hierárquico tem por objeto o despacho de 05/05/2023 da Diretora de Finanças Adjunta de Aveiro que indeferiu as Reclamações Graciosas apresentadas contra a liquidação adicional de IMT n.º [REDACTED] e de IS n.º [REDACTED] ambas de 17/09/2022 com o valor de € 239.117,45 e € 29.429,84 solicitando a sua anulação e consequente restituição do valor pago fundamentando a sua pretensão no seguinte:

- Na aplicação da regra 16ª do número 1 do artigo 12º do CIMT e Circular n.º 22/2009 de 14 de setembro da extinta Direção Geral das Contribuições e Impostos.

d) Apreciação do Recurso Hierárquico

Da leitura e análise do corpo alegatório contido no recurso ora interposto, ressalta a inexistência de motivação de facto e/ou de direito, substantivamente distinta/inovadora, ou o carreamento para o processo de elementos outros, que legitimem ou fundem a alteração do juízo decisório final de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa.

O Recorrente limita-se a repetir o já alegado em sede de Reclamação Graciosa, escusando-nos de adiantar melhor e mais motivação, bastando, para o efeito, a mera remissão para o já alegado na informação subjacente à decisão recorrida.

De facto,

Em substância, o Recorrente limita-se a insistir que é aplicável à liquidação de IMT e IS a regra 16ª do número 1 do artigo 12º do CIMT e Circular n.º 22/2009 de 14 de setembro da extinta Direção Geral das Contribuições e Impostos.

Como se disse acima, o lote de terreno para construção que corresponde ao artigo inscrito na matriz predial urbana sob o número [REDACTED] da freguesia de [REDACTED] foi adquirido pela Recorrente, mediante DPA, à sociedade B... Lda. que, anteriormente, o havia adquirido à autarquia local.

De acordo com o número 1 do artigo 12º do CIMT, o IMT incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário, consoante o que for maior.

Atento o disposto no artigo 16º do CIMT, segundo o qual o valor patrimonial tributário para efeitos deste imposto é o valor dos bens imóveis inscritos nas matrizes à data da liquidação, e, ainda, o disposto no número 2 do artigo 31º do mesmo diploma legal, de acordo com o qual, caso haja lugar a avaliação será promovida a liquidação adicional em conformidade com o VPT daí resultante, foi considerado para efeitos de IMT no caso concreto o VPT de € 3.678.730,00.

Em 26/12/2021, e em virtude dos acontecimentos que levaram à não realização da 2ª avaliação, apresentou a Recorrente nova Modelo 1 com vista a nova avaliação com vista a obstar aos efeitos da 1ª avaliação, com fundamento em erro na área bruta de construção, ao abrigo da alínea n) do número 3 do artigo 130º do CIMI.

Porém, de acordo com o número 8 do referido artigo 130º, os efeitos dessas correções apenas produzem efeitos nas liquidações respeitantes ao ano em que é apresentado o pedido ou promovida a retificação.

Informação

Invocada que é a regra 16º do número 4 do artigo 12º do CIMT, pela qual o IMT é liquidado pelo preço constante do ato ou do contrato quando os bens sejam adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como os adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa.

Salvo melhor opinião tal norma não é aplicável ao caso concreto, conforme veremos, pelo que, no que a isto se refere, andou bem a decisão da DF Aveiro.

Como se disse o negócio subjacente à liquidação de IMT e IS foi celebrado entre entidades privadas e sem a intervenção do Município de

Aliás, a intervenção do Município de apenas é considerado uma vez que a compra diz respeito a um lote numa zona industrial que, por regra, obedecem a um regulamento municipal e cabe, pois, ao município assegurar que o mesmo é respeitado – como aliás é referido no 14.º do articulado do recurso hierárquico.

Não sendo a compra feita a entidade do Estado nem, tão pouco, o foi em compra judicial ou administrativa não se pode aplicar a exceção prevista na regra 16º do número 4 do artigo 12º à liquidação de IMT em análise por falta de pressupostos legais.

Invoca, ainda, a Recorrente a Circular nº 22/2009 de 14 de setembro da antiga DGCI para justificar a aplicabilidade daquela regra às vendas por negociação particular em que, não obstante o Estado não intervir na qualidade de outorgante.

Quanto a este argumento sempre se dirá que, a Circular veio prestar esclarecimento, na decorrência de alteração ao Código de Processo Civil, que passou a prever, nesta altura, a modalidade de venda por negociação particular que, embora não fosse feita pelo juiz ou pela autoridade judiciária, era a mesma sujeita à sua fiscalização.

Tal alteração ao CPC nunca retirou a característica judicial à venda promovida por agente de execução ou liquidatário.

A negociação particular é apenas uma das modalidades de venda executiva.

Assim, nem tão pouco se entende o paralelismo feito pela Recorrente uma vez que o imóvel não foi adquirido no âmbito de qualquer venda judicial.

IV – DISPENSA DO DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA

Pese embora a decisão proposta não seja favorável ao Recorrente, dado que se conclui que não lhe assiste razão nos argumentos em que assenta a sua pretensão, limitando-se a AT fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso, tendo os serviços concluído, face aos factos e argumentos invocados e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão, entende-se que a audiência dos interessados, pode ser dispensada, nos termos da alínea e) do artigo 124.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), na redação conferida pelo Decreto-lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, aplicável ex vi alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º da LGT.

V – PROPOSTA DE PROJETO DE DECISÃO

Face ao exposto propõe-se, em caso de concordância superior:

- O INDEFERIMENTO do presente Recurso Hierárquico;
- Mais se propõe que seja DISPENSADA A AUDIÊNCIA DOS INTERESSADOS, nos termos da alínea e), do artigo 124.º do CPA, na redação conferida pelo Decreto-lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, aplicável ex vi alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º da LGT.

Informação

À Consideração Superior,

Técnica Superior

(cfr. docs. n.ºs 1 e 2 juntos com o PPA).

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados

14. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes, sendo ainda de observar que, com exceção do ponto 13.8 do probatório, de que se tratará de seguida, dos articulados apresentados, emerge concordância das partes relativamente à matéria de facto. No que respeita ao facto vertido no ponto 13.8. do probatório, a prova do mesmo resulta dos documentos juntos como doc. nº 11, donde consta o dia 23.12.2020, como data de submissão eletrónica do pedido de avaliação e o dia 28.12.2020 como data da confirmação da entrega por meio não eletrónico com documentos adicionais. Tais documentos não foram impugnados pela Requerida na sua resposta nem a mesma juntou qualquer documento comprovativo de que tal entrega tenha ocorrido em 26.12.2021, data que menciona.

-III- O Direito aplicável

Questões a suscitadas e ordem do conhecimento:

15. A Requerente veio invocar a ilegalidade dos despachos de indeferimento de recurso hierárquico por preterição do direito de audição prévia, peticionando a anulação dos mesmos e “*Se assim não se entender – o que não se admite e, por mero dever de ofício*” (art. 29º do PPA) a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação.

No pedido formulado, porém, além de pedir a anulação dos despachos referidos a Requerente pede, cumulativa e não subsidiariamente, a anulação as liquidações.

Ora, independentemente da questão de saber se os vícios próprios de atos de segundo e terceiro graus são ou não arbitráveis, o certo é que a anulação dos mesmos por vícios alheios às liquidações não implicam a anulação destas, praticados a montante.

Sendo perceptível do pedido arbitral que o que efetivamente a Requerente pretende é a eliminação dos atos de liquidação da ordem jurídica e sendo estas o verdadeiro objeto do processo arbitral o tribunal, ao abrigo do art. 16º, al. c), do RJAT, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar dos vícios apontados às próprias liquidações.

16. Assim, cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade das liquidações objeto do processo.
- 2) Direito da Requerente à restituição dos impostos pagos e a juros indemnizatórios.

Após o conhecimento da Ilegalidade das liquidações objeto do processo, o tribunal pronunciar-se-á, se for caso disso, da questão da arbitrabilidade dos vícios próprios da decisão que incidiu sobre os recursos hierárquicos¹ e, em caso de resposta afirmativa, das ilegalidades apontadas aos atos em questão.

Vejamos então.

DIREITO APLICÁVEL

17. Estabelece o nº 1, do art. 12º, do Código Do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (doravante “CIMT” que “*O IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for superior*”. Esta norma (bem como as demais do mesmo artigo) é aplicável (como foi na situação *sub judice*), ao imposto de selo por força do art. 9º, nº 4 do Código de Imposto de Selo (“CIS”), que dispõe que “*A tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista na tabela*

¹ Sobre esta questão cfr. Carla Castelo Trindade, REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Anotado, Almedina, 2016, págs. 69-72.

geral, aplicam-se as regras de determinação da matéria tributável do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis”.

Nesta medida, o que de seguida se exporá, no que respeita às normas constantes do artigo 12º do CIMT, é aplicável a ambas as liquidações objeto do processo.

18. A norma do nº 1, do art. 12º, do Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis pode ser aproximada do art. 31º-A do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”) e do art. 64º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRC”). Estabelece este último artigo no seu nº 2 que *“Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.”*

O art. 31º-A do CIRS estabelece regime idêntico para a determinação do lucro tributável no caso de atividades empresariais em sede de IRS.

Também em sede de mais-valias (categoria G) o art. 44º do mesmo Código estabelece, atualmente², regime análogo ao dispor o seguinte:

“1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...)

f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.

2 - Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida. (...)

5 - O disposto no n.º 2 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.

6 - A prova referida no número anterior deve ser efetuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

² Desde a republicação do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

(...)”

19. Tratam-se, como é consabido, de normas anti-abuso específicas em sede de luta contra a fraude e evasão fiscais no sector do imobiliário.

Com estas normas, quer para efeitos de IRS ou IRC do vendedor, quer para efeitos de IMT do comprador, se o valor patrimonial tributário for superior ao valor declarado, é aquele a que se atenderá para efeitos fiscais.

Trata-se, substancialmente, de presunção de simulação quanto ao valor do preço do contrato. Porém, como é consabido, as presunções em direito fiscal são sempre ilidíveis (cfr. art. 73º da Lei Geral Tributária³).

Em aplicação deste princípio, o art. 139º do CIRC dispõe que:

“O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.”, estabelecendo os números seguinte o procedimento com vista a tal prova.

Para efeitos de IRS, o art. 31º-A estabelece idêntico regime no seu nº 5 e o n.º 6 remete para o art. 139º do CIRC no que respeita ao procedimento com vista a tal prova, estabelecendo a mesma solução para efeitos de mais-valias os n.ºs 5º e 6º do art. 44º do CIRS desde a republicação do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

20. Não obstante a lei não prever expressamente idêntico regime para efeitos de IMT, por força da proibição da vigência de presunções absolutas no âmbito da incidência tributária, face à teleologia do artigo 12º, nº 1, do CIMI, esta norma deve ser interpretada no sentido de que, caso resulte provado que inexistente simulação quanto ao valor do contrato em causa, será este que deve

³ Esta norma é considerada pela doutrina direito constitucional concretizado. Como refere a Professora Ana Paula Dourado “(...) *cumpr* assinalar que o regime com sagrado no artigo 73º da LGT corresponde, na sua finalidade, a uma concretização dos valores jurídico-constitucionais relevante em matéria fiscal, especificamente quanto à incidência do imposto” (Direito Fiscal, 7ª ed., Almedina, Outubro de 2023, pág. 290).

No mesmo sentido assinala também o acórdão 211/2017 do Tribunal Constitucional, de 12.05.2017, que “*cumpr* assinalar que o regime consagrado no artigo 73.º da LGT corresponde, na sua finalidade, a uma concretização dos valores jurídico-constitucionais relevantes em matéria fiscal, especificamente quanto à incidência do imposto”

prevalecer para efeitos de matéria tributável⁴. É a *ratio* que se extrai da regra 16^a, do n.º 4, do artigo 12º do CIMT e é a única que observa, como é manifesto, o princípio da capacidade contributiva, bem como o princípio da coerência sistemática, que também seria violado caso se entendesse que tal prova não poderia ser feita em sede de IMT, podendo sê-lo em sede de IRS/IRC do que resultaria a incoerência de, relativamente ao mesmo negócio, para efeito de IRS ou IRC ser considerado um valor tributável, como valor de realização (o preço real) e para efeito de IMT ser considerado um outro (o valor patrimonial tributário), quando a realidade substantiva é a mesma.

21.Quanto ao art. 44º, n.º 2, do CIRS, no regime anterior à conferida pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que não previa expressamente a ilisão da presunção, decidiu o acórdão 211/1997, de 12 de Maio, o Tribunal Constitucional:

*“julgar inconstitucional a norma contida no artigo 44.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na interpretação segundo a qual, para efeitos da determinação dos ganhos sujeitos a IRS relativos a mais-valias decorrentes da alienação onerosa de bens imóveis, ali se estabelece uma «presunção inilidível», por violação do princípio da capacidade contributiva insito nos artigos 103.º, n.º 1, e 13.º da Constituição da República Portuguesa”.*⁵

⁴ Como se refere na sentença do tribunal administrativo e fiscal de Leiria proferida no proc. 418/11.3BELRA, impugnada e citada no acórdão n.º 211/2017 do Tribunal Constitucional, no que respeita à correta interpretação do art. 44º, n.º 2, do CIRC anteriormente às alterações decorrente da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro:

“Porém, tal disposição, deve ser interpretada no sentido de que aqui o legislador estabeleceu uma presunção sobre o valor de realização, que cede perante prova em contrário, ou seja, prova de que o valor de realização foi efectivamente inferior ao valor tomado como base para a liquidação do IMT. (No mesmo sentido, apesar de não abordar directamente esta questão, cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, pág. 446 e seguintes). Se admitirmos qualquer outra interpretação, a Administração Fiscal estaria a tributar não o rendimento real operado pela transmissão mas um rendimento normal Por outro lado, se se tratar de uma presunção, o sujeito passivo pode provar que o valor de realização foi efectivamente inferior. Aliás, se não qualificarmos esta regra como uma presunção ilidível, estaríamos a criar uma norma de determinação da matéria colectável susceptível de violar o princípio da capacidade contributiva.”

Não obstante, a dita sentença acabou por desaplicar a norma por inconstitucionalidade, na interpretação efetuada pela administração tributária, o que esteve na origem do recurso para o tribunal constitucional.

⁵ Este entendimento foi confirmado no acórdão n.º 488/2021, de 7 de julho, do mesmo tribunal.

22.O princípio da proibição de presunções inilidíveis é válido igualmente para os impostos sobre o património, do que decorre que a interpretação que se perfilha do art. 12º, nº 1, do CIMT é a única interpretação conforme à Constituição admissível.

E não se diga que possibilidade da Requerente solicitar uma segunda avaliação, nos termos dos nºs 3 a 14º do CIMI, torna a presunção ilidível. São realidades distintas, porque o procedimento de segunda avaliação previsto no CIMI não tem por base a veracidade do preço declarado e o consequente afastamento da presunção mas sim a prova de que o valor de avaliação está distorcido em mais de 15% superior ao valor normal de mercado. Este valor normal de mercado pode até nem existir ou ser de prova muito difícil senão impossível ou, ainda, existir e ser demonstrado mas não ter sido efetivamente o contratualizado pelas partes, ao abrigo do princípio da liberdade contratual.⁶

23.No caso em apreço, emerge objetivamente dos autos, sem margem para qualquer dúvida, a prova de que o valor do preço declarado no contrato de compra e venda não foi simulado.

Município

Essa prova emerge inequivocamente do teor do contrato-promessa em que foram outorgantes, além das promitentes vendedora e compradora, o de ... e em cuja cláusula o preço foi fixado em 15€/m² “conforme previsto na alínea a), do nº 2 do artigo 12º do Regulamento Municipal do PEC” e “tendo em conta que o futuro lote terá uma área de 23.050 m², totalizará o montante de 345.750,00 €”

24.Estando assente esta realidade, não pode ser aplicado o valor patrimonial, mas sim o preço real praticado pelas partes. A não consideração deste valor, mas sim o valor patrimonial tributário seria aliás, particularmente chocante no caso concreto, pois resultaria numa tributação mais de dez vezes superior (10,6398) à que resulta do negócio que efetivamente ocorreu.

⁶ Como se refere na já referida sentença do tribunal administrativo e fiscal de Leiria proferida no proc. 418/11.3BELRA: “Refira-se também que nesta parte não vale o argumento segundo o qual a Impugnante deveria ter requerido uma segunda avaliação do prédio em questão. O facto do CIMI ter este mecanismo que os contribuintes podem lançar mão, não invalida que a interpretação que AF faz do nº 2 do art. 44º do CIRS seja ilegal porque em bom rigor, o valor patrimonial do imóvel até pode estar bem calculado. Quer isso dizer que a legalidade do procedimento de avaliação do imóvel não impede que o preço da venda seja inferior ao preço do valor patrimonial (e nos tempos hodiernos, tal situação é cada vez mais frequente).”

Termos em que se entende que a liquidação em causa violou o artigo 12º, nº 1, do CIMENT, devidamente interpretado, nos termos supra expostos, pelo que não pode deixar de ser anulada.

25. Sempre se dirá, ainda, que estabelece a regra 16.ª do nº 4 do art. 12º do CIMENT:

“O valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do acto ou do contrato;”.

No caso em apreço formalmente o bem foi adquirido à sociedade B..., Lda.

No entanto, o Município de ... supervisionou e controlou os termos do negócio e o respetivo processo negocial, autorizando o destaque do lote e renunciando ao direito de preferência na condição do bem ser vendido ao preço, por metro quadrado, constante do regulamento municipal, à semelhança do que já havia ocorrido com a venda do Município à sociedade B..., Lda.

Substancialmente, a situação não é diferente da retoma do lote pelo Município e revenda do mesmo à Requerente.

A *ratio* da regra em causa é a de nos casos em que o preço do bem seja fixado por entidade pública ou dotada de poderes públicos seja este o valor tributável, porque em tais casos inexistente suspeita de que o valor declarado no ato ou contrato possa não corresponder ao valor real.

No caso dos autos, tendo em conta a matéria de facto provada, verifica-se que o preço foi fixado igualmente pela Autarquia Local, que interveio no negócio controlando e autorizando os termos do mesmo, inexistindo possibilidade de simulação do valor do preço do contrato.

Como refere Miguel Teixeira de Sousa “(...) *há casos não abrangidos pela letra da lei que também devem ser atingidos pela regra a inferir da lei, pelo que nela o mundo é mais amplo do que aquela letra.*

A interpretação extensiva ocorre sempre que a letra se refira à espécie e o seu significado deva abarcar, por imposição dos elementos não literais de interpretação, o género (...)”⁷

⁷ Introdução ao Direito, Almedina, 2012, pág. 375.

Neste caso, “o género” é a fixação ou controlo do preço do negócio por entidade insuspeita, à luz das regras da experiência, de fingir o preço de bens imóveis em conluio com os compradores.

Como também escreveu J. Batista Machado “*Interpretação extensiva: o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal adoptada peca por defeito, pois diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Alarga ou estende então o texto, dando-lhe o alcance conforme o pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei. Não se tratará de uma lacuna da lei, porque os casos não directamente abrangidos pela letra são indubitavelmente abrangidos pelo espírito da lei.*”⁸

Assim, é de concluir que a situação *sub-judice* sempre estaria abrangida pela norma em causa daí resultando que, caso não tivesse sido anulada a liquidação nos termos supra expostos, por violação do art. 12º, nº 1, do CIMT, sempre a mesma teria de ser anulada por violação da regra 16º, do nº 4, desse artigo.

Por outro lado,

26. Resulta da matéria de facto que, antes da prática dos atos tributários objeto do processo, a Requerente apresentou nova declaração modelo 1 de IMI e a Requerida, nesta sequência, fixou, também **em data anterior à prática das liquidações objeto do processo**, novo valor patrimonial tributário, com **fundamento na al. n), do nº 3, do artigo 130º do CIMI**.

Esta alínea tem o seguinte teor:

“O sujeito passivo, a câmara municipal e a junta de freguesia podem, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, nomeadamente, com base nos seguintes fundamentos:

(...)

⁸ Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, Coimbra, 9ª Reimpressão, 1996, pág. 185.

Esta alínea tem o seguinte teor:

“O sujeito passivo, a câmara municipal e a junta de freguesia podem, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, nomeadamente, com base nos seguintes fundamentos:

(...)

Erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respectivamente.”

Por outro lado, determina o nº 8 do mesmo artigo que:

“Os efeitos das reclamações, bem como o das correcções promovidas pelo chefe do serviço de finanças competente, efectuadas com qualquer dos fundamentos previstos neste artigo, só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido ou promovida a rectificação.”

Porém, esta norma dirige-se a liquidações de IMI, não havendo qualquer norma que preveja a sua aplicação também a liquidações de IMT e de imposto de selo. Pelo contrário, o segmento *“Os efeitos das reclamações (...) só se produzem na liquidação respeitante ao ano (...)”* indica a sua aplicabilidade a imposto periódico, caso do IMI, e não ao IMT e ao IS, que são impostos periódicos, mas sim de obrigação única⁹.

Acresce que, para além de não haver razões substantivas para aplicar o regime por analogia ao IMT e ao IS, atenta a distinta natureza dos impostos e a enorme diferença de peso económico típico do encargo tributário nos mesmos (como é consabido, a diferença deste peso económico

⁹ Sobre esta classificação refere Ana Paula Dourado:

“Os impostos de obrigação única são aqueles cujo facto tributário nasce e se extingue com um acto ou negócio jurídico: consumo, importação, aquisição onerosa ou gratuita. Os impostos periódicos são aqueles cujo facto tributário se renova por diferentes períodos fiscais (...)” (DIREITO FISCAL, Almedina, 7ª Ed., 2023, pág. 68)

não é tão acentuada no imposto de selo, mas ainda assim é significativa¹⁰), sempre tal seria vedado por força do art. 11º, nº 4, da Lei Geral Tributária.

Assim sendo, o valor patrimonial tributário a ponderar para efeitos do art. 12º, nº 1, do CIMT, sempre seria o valor patrimonial tributário retificado de €122.480,00, na sequência da declaração modelo 1 de IMI submetida em 23/12/2020 pela Requerente, muito inferior ao valor do contrato de compra e venda, pelo que sempre seria aplicável como valor tributável o valor do preço constante do contrato, por ser superior ao referido valor patrimonial tributário retificado e vigente na ordem jurídica à data das liquidações.

Assim, também com este fundamento são ilegais as liquidações, com a sua consequente anulação.

Face à anulação das liquidações objeto do processo, fica prejudicado o conhecimento da da questão da arbitrabilidade dos vícios próprios da decisão que incidiu sobre os recursos hierárquicos (e, em caso de resposta afirmativa, das ilegalidades apontadas aos atos em questão).

Restituição do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

27. Veio, ainda, a Requerente pedir a condenação da Requerida ao reembolso das quantias de IS indevidamente pagas, bem como o pagamento de juros indemnizatórios que se mostrem devidos, nos termos do artigo 43.º da LGT.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação de IS impugnado, é procedente a pretensão da Requerente a que seja reembolsada, pela Requerida, do imposto indevidamente pago por aquela, no montante de imposto pago, por força dos artigos 24.º, nº 1, alínea b), do RJAT, e 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º

¹⁰ Cfr. arts. 112º, nº 1, al. c) do CIMI (0,3% a 0,45%), art. 17º, nº 1, al. e) do CIMT (6,5%) 1.1 da TGIS (0,8%)

do RJAT, pois tal é essencial para restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada.

26.No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1 daquele artigo que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Como referem Diogo Leite de Campos-Benjamim Silva Rodrigues-Jorge Lopes de Sousa “*O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte*” (Lei Geral Tributária anotada e comentada, Encontros da escrita, 2013, pág. 342).

Verifica-se ocorrer, no caso dos autos, erro da Requerida na interpretação e aplicação do art. 12º, nº 1, e da regra 16º, do nº 4, do mesmo artigo, bem como, do artigo 130º, nº 3, al. n) e nº 8 do CIMI.

Assim, não poderá deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida quanto aos juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços, contados desde a data do pagamento dos impostos (IS em 28.11.2022 e IMT em 30.11.2022), até à da emissão da correspondente nota de crédito em que são incluídos, nos termos do art. 61º, nº 5, do CPPT.

DECISÃO

Assim, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, decretando-se a ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação de IMT e de IS objeto do processo, e, também, em consequência, declarar a ilegalidade

e a anulação das decisões de indeferimento da reclamação graciosa e de recurso hierárquico apresentados contra aqueles atos;

- b)** Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 239.117,45 a título de IMT e de € 29.429,84, a título de IS condenando-se a Requerida a restituir tais quantias à Requerente e ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal supletiva sobre aqueles montantes, contados a partir de 28.11.2022 no que respeita ao IS e de 30.11.2022 no que respeita ao IMT até à data da emissão da correspondente nota de crédito;

Fixa-se o valor do processo em € 268.547,29 (duzentos e sessenta e oito mil, quinhentos e quarenta e sete euros e vinte e nove cêntimos), nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 4.896,00, a suportar pela Requerida, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de dezembro de 2025,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro Vogal

Susana Carvalho Furtado

O Árbitro Vogal e Relator

Marcolino Pisão Pedreiro