

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 610/2026-T

Tema: IMI – Falta de Fundamentação

Sumário:

Considerando o dever de fundamentação constitucionalmente consagrado, entende-se que os actos de liquidação adicional de IMI *sub judice*, emitidos, em 2026, após procedimento de avaliação do VPT, iniciado em 2019, suspenso durante mais de 5 anos, de onde veio a resultar a eliminação/alteração de um dos artigos matriciais, exigem um dever de fundamentação contextual e reforçado (Vide, entre outros, TCA Sul, Proc. 148/13.1BESNT, de 26.02.2026, CAAD n.º 355/2017-T, de 23.10.2017, CAAD n.º 295/2013-T, de 1.09.2014, CAAD n.º 39/2014-T, de 30.09.2014).

Decisão Arbitral

I. Relatório

A..., NIF ..., solteira, maior, residente na Rua ..., ... Cernache, (doravante designado de “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IMI n.ºs 2024..., 2024 ..., 2024 ..., 2024... referentes aos anos de 2021 a 2024, no valor global de €3796.41 (Três mil, setecentos e noventa e seis Euros e quarenta e um cêntimos).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 28.05.2026.

O tribunal arbitral foi constituído em 7.08.2026.

A 25.09.2026, a AT apresentou resposta, em que suscitou a excepção de ineptidão do pedido de pronúncia arbitral e apresentou defesa pro impugnação.

Por despacho de 1.10.2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como a apresentação de alegações.

O TA foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Foi invocada pela AT a excepção de ineptidão do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), que será prioritariamente apreciada.

II. Objecto do Pedido

O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto imediato os actos de liquidação de IMI 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024... referentes aos anos 2021 a 2024 no valor total de €3.796.41. Mais pede a Requerente a condenação da Requerida na anulação dos referidos actos de liquidação de IMI e juros, com a consequente restituição do imposto pago indevidamente.

III. Questão-Prévia: Excepção de Ineptidão do PPA

Na elaboração da decisão arbitral deve dar-se prioridade ao conhecimento “*das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica*” (artigo 608.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A ineptidão da petição inicial é uma excepção dilatória que conduz à abstenção do conhecimento do mérito da causa e à absolvição do réu da instância, sendo tal excepção de conhecimento oficioso pelo tribunal, conforme os artigos 186, n.ºs 1 e 2, al. a), e 278, n.º 1, al. b), ambos do Código de Processo Civil, artigo 89, n.ºs 2 e 4, al. b) do CPTA e artigo 98, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CPPT.

A este propósito a AT invoca que o PPA não respeita os pressupostos legais de aceitação do requerimento inicial, por violação da alínea b) do n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, uma vez que tal pedido não identifica quais as normas legais cuja violação inquina a legalidade dos actos impugnados.

Sucedem que, analisado o PPA resulta do pedido o seguinte: *os actos estão feridos de falta de fundamentação, pois tratando-se de liquidações adicionais não foram dados a conhecer os fundamentos subjacentes à actuação desenvolvida, ou seja, as razões de facto e de direito que estão na base da AT ter liquidado adicionalmente imposto.*

A Requerente assenta, assim, o seu pedido de anulação dos actos de liquidação adicional de IMI na violação do direito de fundamentação dos actos tributários, direito consagrado, também, na Constituição da República Portuguesa (artigo 99.º, c) do Código do Procedimento e Processo Tributário e artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa).

Em consequência do exposto, entende-se que o pedido arbitral é inteligível, sendo a excepção alegada improcedente.

IV. Dos Factos Provados

Com relevância para a apreciação do pedido, consideraram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 07.06.2019, através da comunicação ...2019... , a Direcção de Finanças de Coimbra solicitou a actualização do valor patrimonial do imóvel – artigo U-..., da união de freguesias de Coimbra (... , ... e ...), remetendo uma informação elaborada pelos Serviços de inspecção Tributária referente à Requerente.
- b) Nessa informação, consta que o imóvel deve ser avaliado com referência à data de Julho de 2016 e que também deve ser alterada a afectação do imóvel conforme elementos recolhidos no Município de Coimbra.
- c) Em 17.06.2019 foi entregue pela Requerente a Modelo 1 de IMI com o registo nº ..., pelo motivo prédio melhorado/modificado, e foram indicadas no anexo II, 4 divisões suscetíveis de utilização independente (R/C, 1º, 2º e 3º), referente ao artigo U-... .
- d) Em 12.07.2019, o perito avaliador devolveu o processo de avaliação pelo seguinte motivo: *“Após obras de remodelação, o prédio é apenas constituído por duas unidades de ocupação (comércio no R/C e alojamento local do R/C até ao terceiro andar/águas furtadas). Nesta perspetiva, o processo deverá ser apenas organizado com duas fichas, a saber: R/C – Comércio(1ficha); R/C/3º - Habitação (1 ficha).”*
- e) Em 09.12.2019, foi entregue novo anexo II com as duas fichas propostas pelo Perito Local (R/C – Comércio; R/C/3º - Habitação), tendo sido validada a Modelo 1 de IMI, pelo motivo Prédio melhorado, modificado, reconstruído, com o mesmo registo nº..., dando origem ao artigo P...e iniciou-se a avaliação. (Anexo 3)

- f) As fichas de avaliação... e ... foram notificadas à Requerente por carta registada com os n.ºs RY...PT e RY...PT, em 07.01.2020.
- g) Em 14.02.2020, foi remetido ao Serviço de Finanças de Coimbra, uma informação elaborada pelos Serviços de Inspeção tributária afectos à Direcção de Finanças de Coimbra, referente à avaliação efectuada sob o artigo P... . Nesta informação é manifestada a discordância com a avaliação realizada pelo Perito local ao imóvel.
- h) Face a essa informação, em 04.05.2020, foi suspensa a produção de efeitos da ficha de avaliação do prédio;
- i) Em 09.02.2024, através de um despacho, do Serviço de Finanças de Coimbra, foi arquivado o procedimento. (Anexo 7).
- j) Apesar de findo, não foi averbada a sua conclusão no sistema informático do IMI, não tendo produzido, por esse facto, efeitos na matriz.
- k) Detetada essa omissão, em 23.12.2025 foi actualizada a matriz, i.e., inscrito o prédio U-...-RC e RC/3º (IMI registo n.º ...) e desactivado o artigo da sua proveniência U-...-RC, 1º, 2º e 3º.
- l) A 26.01.2026, a Requerente foi notificada das liquidações dos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024 originando o reembolso dos impostos pagos (referentes ao prédio eliminado U-...) e as liquidações adicionais referentes ao prédio U-...), impugnadas nos autos;
- m) Em 17.04.2026, a Requerente apresentou um pedido de emissão de certidão de fundamentação de facto e de direito dos actos de liquidação adicional de IMI dos anos de 2021 a 2024;
- n) Em 13.05.2026, a Requerente foi notificada do indeferimento do pedido de emissão de certidão.
- o) A 26.05.2026, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral, peticiona pela anulação dos actos de liquidação de IMI identificados nos autos.

IV.1. Fundamentação da Matéria de Facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido

de pronúncia arbitral e dos que constam do processo administrativo tributário (PAT).

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou nem ao PAT, nem aos autos, prova da notificação à Requerente da suspensão do procedimento de avaliação do VPT, ou do despacho de arquivamento do procedimento de avaliação, nem da avaliação definitiva da matriz do prédio da Requerente, após a suspensão do procedimento, sendo certo que admite não ter sido a matriz actualizada desde o início do procedimento em 2019 até 23.12.2025.

Os actos de liquidação adicional de IMI de 2021 a 2022 foram notificados à Requerente contemplando o IMI devido de acordo com a avaliação de uma das matrizes do prédio (U-...), tendo o outro artigo matricial sido eliminado (U-...), não constando das notificações qualquer informação sobre a matriz corrigida, a matriz eliminada, a suspensão da avaliação e/ou o novo valor atribuído, após a suspensão do registo da nova avaliação do prédio.

IV.2. Da falta de Fundamentação

IV.2.1. Enquadramento Jurídico

O efeito jurídico pretendido pela Requerente com a presente acção arbitral consiste na declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IMI de 2021 a 2024, tendo em conta a total falta de fundamentação de facto e de direito daqueles actos.

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

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

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

“1. A decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

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

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

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

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

De acordo com o artigo 77.º da LGT e o artigo 268.º da CRP, a obscuridade, a insuficiência ou a total ausência de fundamentação material do acto de liquidação determinam a sua anulabilidade em sede de impugnação judicial ou de pedido de pronúncia arbitral perante o CAAD.

IV.2.2. Do caso *Sub Judice*

Considerando o disposto no artigo 77.º da LGT em conjunto com o artigo 268.º, n.º 3 da CRP, qualquer acto de liquidação adicional de IMI tem de cumprir cumulativamente três requisitos formais: Clareza, Congruência e Suficiência.

Para que o acto tributário seja claro, o destinatário (um "contribuinte normal") deve conseguir compreender sem esforço interpretativo as razões pelas quais, no caso em análise, o artigo antigo foi eliminado. Analisados os actos impugnados, não é possível nem na fundamentação dos próprios actos tributários, nem por remissão de fundamentação (inexistente), compreender as alterações levadas a cabo pela AT que conduziram às liquidações adicionais de IMI.

Tendo em conta a falta de clareza dos actos em causa, também não é possível compreender os motivos de facto aduzidos pela AT que conduziram logicamente à decisão de liquidar o imposto adicional.

Por fim, a suficiência da fundamentação dos actos tributários determina que os mesmos contemplem todos os pressupostos de facto e os pressupostos de direito.

No caso dos actos tributários *sub judice* verifica-se que os actos não indicam a data em que ocorreu a alteração do prédio, nem qualquer justificação para a eliminação do artigo na matriz. De igual modo, os actos tributários aqui em análise não indicam quais são as normas legais que autorizam a liquidação correctiva e retroactiva.

Não obstante, os factos alegados pela AT, nestes autos, de que os actos de liquidação adicional de IMI de 2021 a 2024, aqui impugnados, resultaram de um procedimento de avaliação prévio do VPT do imóvel da Impugnante, procedimento suspenso, em 4.05.2020, em que foi eliminada uma matriz do prédio e actualizada outra matriz, essa fundamentação não consta dos actos impugnados e não se reputa nem útil, nem lícito conhecer de factos que consubstanciem

fundamentação a posteriori do acto tributário (Vide, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1260/11/BELRS, de 29 de Junho de 2017).

Na verdade, certo é que quando os actos de liquidação adicional sub judice foram notificados à Requerente, em 26.01.2026, (tendo o procedimento sido iniciado, em 2019), aqueles não continham informação de facto ou de direito suficiente relativamente às liquidações emitidas, nem tão pouco constam dos mesmos qualquer fundamentação por remissão para as fichas de avaliação ou procedimento prévio.

Tendo em conta o contexto em que os actos tributários foram emitidos e a delonga do procedimento de avaliação (mais de 6 anos), entende-se que a notificação dos actos de liquidação adicional de IMI sub judice deviam conter obrigatoriamente as razões de facto e de direito da eliminação do artigo antigo, os critérios de fixação do novo VPT e o nexo de causalidade para a cobrança retroactiva.

Uma vez que os actos impugnados se limitam a apresentar os valores finais cobrados a título de IMI sem que haja CLAREZA, CONGRUÊNCIA e SUFICIÊNCIA, de forma a que fosse possível à Requerente descortinar o itinerário cognoscitivo e valorativo que a AT seguiu para eliminar o artigo anterior, e proceder à cobrança retroactiva, ocorre uma violação do direito à fundamentação (consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da Constituição e no artigo 77.º da LGT).

Considerando o dever de fundamentação constitucionalmente consagrado, entende-se que os actos de liquidação adicional de IMI sub judice, emitidos, em 2026, após procedimento de avaliação do VPT, iniciado em 2019, suspenso durante mais de 5 anos, de onde veio a resultar a eliminação/alteração de um dos artigos matriciais, exigem um dever de fundamentação contextual e reforçado (Vide, entre outros, TCA Sul, Proc. 148/13.1BESNT, de 26.02.2026, CAAD n.º 355/2017-T, de 23.10.2017, CAAD n.º 295/2013-T, de 1.09.2014, CAAD n.º 39/2014-T, de 30.09.2014).

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

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

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação de IMI identificados referentes ao ano 2021 a 2024;

B) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €3.796,41.

VII. CUSTAS

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

de arbitragem em €612, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Outubro de 2026

A Árbitra,

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado, regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 199