

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0659/12
Data do Acórdão: 19-09-2012
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: FRANCISCO ROTHES
Descritores: FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO
LIQUIDAÇÃO
IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS
VALOR PATRIMONIAL
VALOR TRIBUTÁRIO

Sumário: I - Os actos tributários estão sujeitos a fundamentação (art. 268.º, n.º 3, art. 77.º da LGT e art. 125.º do CPA).
II - A fundamentação do acto de fixação do VPT, quer resulte de avaliação quer resulte de actualização, deve ser comunicada ao sujeito passivo do IMI a liquidar com base nessa matéria tributável.
III - Se o não tiver sido, e também a liquidação de IMI não der a conhecer a forma como foi determinado o VPT, aquela liquidação não pode ter-se por suficientemente fundamentada, tanto mais que o n.º 2 do art. 77.º da LGT impõe que a fundamentação dos actos tributários seja integrada, entre o mais, pelas operações de apuramento da matéria tributável.

Nº Convencional: JSTA000P14548
Nº do Documento: SA2201209190659
Data de Entrada: 14-06-2012
Recorrente: FAZENDA PÚBLICA
Recorrido I: A...
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral: **1. RELATÓRIO**

1.1 A..... (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrido) deduziu impugnação judicial, pedindo a anulação da liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que lhe foi efectuada relativamente a um prédio urbano e ao ano de 2005 com fundamento em vício de falta de fundamentação e erro nos pressupostos de facto.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a impugnação judicial procedente por ter dado como verificada a falta de fundamentação do acto impugnado no que respeita ao valor patrimonial tributário (VPT) que nele foi considerado.

1.3 Inconformada com essa decisão, a Fazenda Pública dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«

A. *Vem o presente recurso interposto da douta sentença que julgou procedente a impugnação deduzida contra a Liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), do ano de 2005, com o n.º 2005 114532603, na parte relativa ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Ramalde, concelho do Porto, sob o artigo 4883, no valor de € 9.409,67.*

B. *A douta sentença sob recurso julgou procedente a presente impugnação, com a consequente anulação do acto de liquidação de IMI do ano de 2005, por concluir que “não permitindo a notificação da liquidação determinar em que moldes se determinou o valor patrimonial tributário do imóvel em apreço, a liquidação padece de falta de fundamentação”,*

C. *porquanto a mesma “não permite à impugnante, aferir de onde adveio e como foi encontrado o valor patrimonial tributável atribuído ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Bonfim, sob o artigo U-04883, desconhecendo-se se decorre da aplicação de coeficientes da Portaria n.º 1337/2003, de 05/12, porque a AT considerou tratar-se de um prédio urbano não arrendado (art. 16.º, n.ºs 1 a 4) ou apenas arrendado até Dezembro de*

1988 (art. 16.º, n.º 5), ou se foi determinado de acordo com os arts. 37.º a 46.º do CIMI”.

D. *Ressalvado o devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o que desta forma foi decidido.*

Vejamos,

E. *O art. 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) prescreve um direito à fundamentação de todas as decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses do contribuinte.*

F. *É hoje pacífico entre a nossa doutrina e jurisprudência que a fundamentação “deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão ... equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareçam concretamente a motivação do acto”.*

G. *Porém, também é pacífico que o conteúdo de uma fundamentação suficiente varia de acordo com as circunstâncias concretas, entre as quais avultam as do tipo de acto, as da participação e qual a sua extensão ou a não participação dos interessados no procedimento anterior conducente à decisão.*

H. *Nos actos de liquidação de IMI, atenta sua natureza de “processo de massa”, o dever de fundamentação é cumprido pela Administração Fiscal de forma padronizada, mas sem que possa deixar de observar o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT, e ao que em concreto importa, o art. 119.º do Código do Imposto Municipal de Imóveis (CIMI), ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação.*

I. *Assim, os elementos necessários para que uma liquidação de IMI se considere devidamente fundamentada, dirão respeito ao cálculo do imposto em causa, que no caso se considera serem: - Imposto a que respeita o acto tributário e respectivo ano de imposto; Indicação da data da liquidação notificada; Identificação e localização dos imóveis em causa; Indicação do valor patrimonial dos imóveis; Existência ou não de isenção; Identificação da taxa aplicável aos imóveis; Operação de apuramento da matéria tributável; e Montante de colecta correspondente a cada prédio.*

J. *Neste sentido, veja-se os doutos Acórdãos do STA, de 2008/02/20, processo nº 0765/07 e de 2009/02/11, processo n.º 0767/07, dos quais resulta que para efeito de uma liquidação de contribuição autárquica (aplicável, ao IMI) se encontra devidamente fundamentado o acto de liquidação que indica a localização, o artigo matricial, o valor matricial, o valor patrimonial, a data de liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada um dos prédios urbanos.*

K. *Tudo elementos que o próprio Tribunal a quo concorda como fazendo parte integrante da declaração fundamentadora da liquidação controvertida.*

L. *Porém, e neste ponto reside a questão a decidir, é se dessa mesma liquidação deverá constar, como entendeu o Tribunal a quo, “o iter cognoscitivo percorrido pela AT para fixar o valor patrimonial encontrado e ali referido de € 1.176.210,31”.*

M. *Entende a Fazenda Pública que não.*

N. *Diz-nos o art. 1.º do CIMI que “O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam”.*

O. *Decorre do n.º 1 do art. 113.º do CMI que «O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita”, referindo o seu n.º 2 que «A Liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte”.*

P. *Por sua vez, diz-nos o art. 119º do mesmo diploma, no seu n.º 1, que “Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.”*

Donde,

Q. *Se depreende que dessa mesma liquidação, não exigiu o legislador que a fundamentação da fixação do valor patrimonial dos prédios constasse anualmente da nota de cobrança que reflecte a liquidação do Imposto Municipal sobre móveis, mas tão só a indicação do respectivo valor patrimonial dos prédios sobre que incide o imposto.*

R. *Dito de outro modo, a notificação da fundamentação dos critérios de fixação do valor patrimonial tributário de um prédio ao sujeito passivo do imposto, não integra o acto tributário controvertido (a liquidação de IMI) sendo um acto alheio a este, pelo que a sua falta na liquidação não afecta a sua validade, não podendo por conseguinte ser este acto anulado com base numa falta que a lei não impõe.*

S. *Em face do exposto, e de todos os elementos constantes da nota demonstrativa da liquidação, exigidos por lei, considera a Fazenda Pública, contrariamente ao doutamente decidido, estar devidamente fundamentada a liquidação controvertida.*

T. *Ao decidir como decidiu, a douda sentença incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciado este na errada interpretação e aplicação das normas legais citadas».*

Concluiu pedindo a revogação da sentença recorrida.

1.5 O Recorrido contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença mediante alegações que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1. *A douda sentença do tribunal “a quo” concluiu que “(...) não permitindo a notificação da liquidação determinar em que moldes se determinou o valor patrimonial tributário do imóvel em apreço, a liquidação padece de falta de fundamentação”.*

2. *Entende a Fazenda Pública considerar existir erro de julgamento sobre a matéria de direito.*

3. *Ao invés da posição assumida pela Fazenda Pública, entende o Alegante ser justa e adequada a decisão proferida pelo Tribunal “a quo”,*

4. *Pois, a A.F. limitou-se a emitir documento de cobrança de imposto em sede de IMI sem evidenciar qualquer tipo de fundamento.*

5. *O documento de cobrança não observa os requisitos imperativamente estabelecidos relativamente ao dever de fundamentação dos actos tributários.*

6. *Na perspectiva da Fazenda Pública o acto encontra-se fundamentado, pois, “(...) a notificação da fundamentação dos critérios de fracção do valor patrimonial tributário de um prédio ao sujeito passivo de imposto, não integra o acto tributário controvertido (a liquidação de IMI) sendo um acto alheio a este, pelo que a sua falta na liquidação não afecta a sua validade, não podendo por conseguinte ser este acto anulado com base numa falta que a lei não impõe”.*

7. *Todavia, a fundamentação deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo Autor da decisão, sendo certo que se a fundamentação não esclarecer a motivação do acto por **obscuridade, contradição** ou **insuficiência**, o acto considera-se **não fundamentado** (cfr. art. 77º da LGT e art. 125º do CPA).*

8. *Ora, nem no documento de cobrança, nem posteriormente, se fez qualquer referência,*

mesmo que de forma sumária, à razão por que o valor patrimonial tributário é o que a AT indica naquele documento.

9. Nenhuma referência se encontra também a esse respeito, no processo administrativo interno, ficando a impugnante no **desconhecimento absoluto** das operações efectuadas para o apuramento da matéria tributável (valor patrimonial tributário).

10. É convicção do Alegante que, **a nota de liquidação, não se encontra devidamente fundamentada, na medida do que, o Alegante, não consegue aferir da forma como foi calculado o VPT.**

11. Em momento algum a A.F., enuncia, e elenca todo um conjunto de factos, que pela sua configuração, expliquem a forma como se atingiu o valor que a A.F. alcançou.

12. Na verdade, a A.F. limitou-se a emitir a nota de liquidação e remeter à contribuinte para pagamento, sem qualquer tipo de fundamento.

13. No caso sub judice, a fundamentação apresentada pelo Fisco, **não é suficiente**, já que, um contribuinte normalmente diligente e razoável colocado na situação concreta de tal liquidação, não poderia reconstituir o itinerário funcional cognoscitivo e valorativo do agente administrativo Autor do acto.

14. Assim, pelos motivos que vêm de se expender não poderá deixar de se concluir que o acto tributário sindicado está **insuficientemente fundamentado**, o que consubstancia vício de forma».

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso com a seguinte fundamentação:

«[...]

A sentença recorrida julgou procedente a impugnação deduzida da liquidação de IMI de 2005 referente ao artigo matricial urbano 04883, da freguesia de Ramalde, do Município do Porto, no entendimento de que o acto tributário não se encontra suficientemente fundamentado, no que concerne ao iter que levou à determinação do valor patrimonial tributário.

[...]

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Nos termos do estatuído no artigo 77.º da LGT, a decisão de procedimento deve ser 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.

Nos termos do n.º 2 de tal artigo 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 tributável e do tributo.

De acordo com o art. 125.º/1 do CPA, a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso, parte integrante do respectivo acto, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

Ou seja, a fundamentação é suficiente quando proporcione aos destinatários do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.¹ [1 Acórdão do STA, de 2009.04.15, proferido no recurso n.º 065/09, disponível no sítio da internet www.dgsi.pt]

Ora, como resulta assente a fundamentação do acto em crise é a constante do próprio documento de notificação e que faz fls. 12 autos, pois no PA inexistente qualquer fundamentação da liquidação.

Da fundamentação consta a identificação e localização do imóvel, o ano a que respeita a liquidação, o valor patrimonial tributário, a taxa, a colecta, que a taxa aplicada foi aprovada pela Assembleia Municipal do Porto e que foi observado o estatuído no artigo 25.º do DL 287/2003, de 12 de Novembro, diploma que aprovou o CIMI.

Todavia, não consta discriminado na fundamentação o caminho que levou a Administração Tributária a apurar o valor patrimonial de € 1.176.210,00 e não outro qualquer.

Efectivamente, desconhece-se se o VPT atribuído tem fundamento no estatuído no artigo 16º, números 1 a 4, n.º 5 ou 17.º do DL 287/2003 ou 36.º a 47.º do CIMI, sendo certo que não está demonstrado que a administração tributária tenha anteriormente notificado o recorrido do VPT fixado e respectiva fundamentação ² [2 Sobre situação similar ver acórdão deste STA, de 2012.04.19 - P. 036/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt].

Em conclusão, temos como certo que o acto tributário sindicado está insuficientemente fundamentado, o que consubstancia vício de forma que o invalida».

1.7 Foram colhidos os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão a apreciar e decidir é a de saber se (a sentença fez correcto julgamento quando decidiu que) a liquidação impugnada enferma de insuficiência de fundamentação por dela não constarem os motivos que determinaram a fixação do VPT (matéria tributável) utilizado na liquidação, entendida esta em sentido estrito, ou seja, como operação aritmética de aplicação de uma taxa à matéria tributável em ordem a determinar o montante do imposto devido pelo sujeito passivo, ou seja, a colecta.

Se considerarmos o recurso merecedor de provimento, haverá ainda que ponderar a possibilidade de conhecer do vício de violação de lei que a sentença não conheceu, certamente por ter entendido que o mesmo ficou prejudicado pela solução que deu à questão da falta de fundamentação.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com interesse para a decisão da causa resulta apurada a seguinte factualidade:

a) O impugnante foi notificado da liquidação de IMI do ano de 2005, 1ª prestação, do prédio sito na freguesia de Ramalde/Porto, artigo U-04883, no montante de € 9.409,67 com pagamento da 1ª prestação no mês de Abril de 2006, através do documento de cobrança nº 2006 114532603 (cf. doc. de fls. 12 dos autos).

b) Naquela notificação constavam as seguintes informações:

Descrição dos prédios	Ano	Valor patrimonial	Valor isento	Taxa %	Maj/Min	Colecta	Juros Comp.
Município do Porto Ramalde U-048833- AR/4	2005	201.636,05		0,80		1.613,09	0,00
		50.409,01		0,80		403,27	
		184.833,05		0,80		1.478,66	
		50.409,01		0,80		4.032,72	
		504.090,14		0,80		403,27	
		184.833,05		0,80		1.478,66	

c) Resulta da nota de liquidação que o valor patrimonial atribuído ao imóvel é de € 1.176.210,31 (201.636,05 + 50.409,01 + 184.833,05 + 50.409,01 + 504.090,14 + 184.833,05 = 1.176.210,31) (cf. fls. 12 dos autos).

d) Por não se conformar com a liquidação realizada em relação ao mesmo imóvel, já no ano de 2003, havia deduzido reclamação graciosa mas não obteve resposta, o mesmo acontecendo para o ano de 2004 (cf. fls. 13 e 14 dos autos).

e) *A presente impugnação foi deduzida em 27/07/2006 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).*

[...]

Dos autos não resultam provados outros factos com interesse para a decisão da causa».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

O Impugnante pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que anulasse a liquidação de IMI que lhe foi efectuada com referência a um prédio urbano e ao ano de 2005, invocando, como primeira ilegalidade imputada ao acto impugnado, a falta de fundamentação. Isto, em síntese, porque considera que

- os fundamentos do acto que lhe foram comunicados através do documento de cobrança – e outros não constam do processo administrativo – não lhe permitem saber «[a] razão por que o valor patrimonial tributário é o que vem indicado naquele documento», o que se exigia tanto mais quanto o IMI era à data «um imposto novo, com regras novas, assente em valores tributáveis novos», sendo que se encontra «no desconhecimento absoluto das operações efectuadas para o apuramento da matéria tributável (valor patrimonial tributário)»;
- a falta de fundamentação quanto ao modo como foi fixado o VPT viola o disposto no art. 77.º, n.º 2, da LGT, e no art. 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, após tecer vários e pertinentes considerandos quanto à obrigação de fundamentar os actos tributários, entendeu que o acto impugnado não dava a conhecer o modo como foi fixado o VPT do prédio em causa, ocorrendo «uma completa omissão» relativamente «à forma como foi encontrado aquele valor», desconhecendo-se, designadamente, «se decorre da aplicação dos coeficientes constantes da Portaria n.º 1337/2003 de 05/12, porque a AT considerou tratar-se de um prédio urbano não arrendado (art. 16.º, n.ºs 1 a 4) ou apenas arrendado até Dezembro de 1988 (art. 16.º, n.º 5), ou se foi determinado de acordo com os arts. 37.º a 46.º do CIMI», que «em parte alguma se detecta que a tributação resulta da aplicação do regime transitório previsto no art. 16.º, n.º 5, resultado da falta de apresentação, por parte do impugnante, da participação prevista no art. 18.º do DL 287/2003, e da aplicação dos coeficientes a que alude a Portaria n.º 1337/2003 de 05/12, aos último valores de rendas declarados» e que «a referência no acto de liquidação ao art. 25.º do DL 287/2003 nada esclarece quanto à matéria de avaliação patrimonial do artigo matricial, pois esta norma estipula apenas um regime de salvaguarda, estabelecendo os limites ao aumento do IMI».

Em consequência, julgou procedente a impugnação judicial com fundamento no vício de insuficiência – equivalente à falta (cfr. 125.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo (CPA)) – de fundamentação e anulou a liquidação.

Embora na sentença não tenha ficado expresso, afigura-se-nos ser de considerar que a Juíza do Tribunal *a quo*, face à resposta que deu à questão da falta de fundamentação, considerou prejudicado o conhecimento do também invocado vício de violação de lei. Note-se que nenhum reparo merece o conhecimento prioritário do vício de forma: quer porque o Impugnante o indicou em primeiro lugar na relação de subsidiariedade que lhe é permitida estabelecer pela alínea b) do n.º 2 do art. 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT); quer porque, como tem vindo a reconhecer este Supremo Tribunal Administrativo, o conhecimento do vício de forma há de preceder o conhecimento do vício substancial quando não seja possível apreciar a sua legalidade sem se conhecer a motivação do acto (A este respeito, *vide* JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 18 b) ao art. 124.º, pág. 341, com indicação de jurisprudência. Para além dos aí citados, *vide* também, por mais recentes, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 7 de Dezembro de 2010, proferido no processo com o n.º 569/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Maio de 2011 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2010/32240.pdf>), págs. 1888 a 1889, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a56fc69cfa276503802577fc005c77bf?OpenDocument>;

– de 7 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 23/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (<http://dre.pt/pdfgratificac/2011/32230.pdf>), págs. 1390 a 1394, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aaa73d4d19aa0363802579100038f91c?OpenDocument>).

A Fazenda Pública discorda da sentença e dela recorre, argumentando que foi feito errado julgamento quando se considerou que a liquidação não estava suficientemente fundamentada, pois «*não exigiu o legislador que a fundamentação da fixação do valor patrimonial tributário dos prédios constasse anualmente da nota de cobrança que reflecte a liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis, mas tão só a indicação do respectivo valor patrimonial dos prédios sobre que incide o imposto*», motivo por que a menção (Embora a Recorrente se refira à notificação da fundamentação, é sabido que a falta de notificação dos fundamentos não se confunde com a falta de fundamentação, sendo que só esta contende com a validade do acto, constituindo vício gerador de anulabilidade, enquanto aquela, porque apenas se refere à eficácia do acto, apenas poderá diferir o prazo para contra ele reagir. Com interesse, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume II, anotação 4 ao art. 98.º, págs. 108/109.) «*dos critérios de fixação do valor patrimonial tributário de um prédio ao sujeito passivo do imposto não integra o acto tributário controvertido (a liquidação de IMI), sendo um acto alheio a este, pelo que a sua falta na liquidação não afecta a sua validade*». Assim, considera que «*não pode este acto ser anulado com base numa falta que a lei não impõe*» e que da respectiva declaração fundamentadora constam todos os elementos necessários, a saber, «*a localização, o artigo matricial, o valor patrimonial, a data de liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicável, a inexistência de isenção e a colecta correspondente a cada um dos prédios urbanos*».

Assim, a questão a apreciar e decidir, como deixámos dito em 1.8, é apenas a de saber se a falta de menção na liquidação dos critérios que levaram à fixação do VPT determina a falta de fundamentação daquele acto.

Se, eventualmente, vier a concluir-se no sentido da suficiência da fundamentação, haverá então que averiguar da possibilidade de conhecer dos demais vícios invocados na petição inicial, como o impõe o art. 715.º do Código de Processo Civil.

2.2.2 DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO IMPUGNADA

É inquestionável e não vem questionada a exigência de fundamentação do acto impugnado, imposta pelo art. 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), pelo art. 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) e pelos arts. 124.º e 125.º do CPA.

É também inequívoco, e nisso todos os intervenientes processuais estão de acordo, que o documento de cobrança remetido ao Contribuinte – do qual constam os únicos elementos que podem considerar-se integrantes da declaração fundamentadora da liquidação ora impugnada que foram externados pela AT – refere a localização do prédio, o artigo matricial, o VPT, a data da liquidação, o ano a que respeita, a taxa aplicada, a ausência de isenção e a colecta apurada, sendo certo que do processo administrativo não constam quaisquer outros. A questão suscitada nos autos resume-se a saber se os elementos constantes daquela nota, por que foi notificada a liquidação ao sujeito passivo, são ou não suficientes para dar cumprimento às exigências legais de fundamentação, designadamente se a declaração fundamentadora deve integrar os motivos por que o VPT foi fixado no montante aí referido. Vejamos:

Como é sabido o IMI, nos termos do art. 1.º do respectivo Código (CIMI), «*incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português*». De acordo com o disposto no art. 113.º, n.º 1, do mesmo Código, «*[o] imposto é liquidado anualmente, [...] com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita*».

O pagamento do imposto é a efectuar «*em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a (euro) 250*» (cfr. art. 120.º, n.º 1, do CIMI), sendo que, para efeito da respectiva cobrança, dispõe o art. 119.º do CIMI que «*[o]s serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança*» (n.º 1), sendo que, se tal documento não

for recebido, o contribuinte « *deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2.ª via* » (n.º 3).

O mesmo art. 119.º determina, no seu n.º 1, que a nota de cobrança deve conter a « *discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios* ».

Das normas referidas resulta que tem razão a Recorrente quando afirma que a lei não exigiu que a fundamentação da fixação do VPT constasse da nota de cobrança a enviar a enviar ao sujeito passivo. E bem se compreende que não tenha feito essa exigência.

Na verdade, em sede de IMI, a lei prevê um procedimento de determinação da matéria tributável – a avaliação do prédio (art. 14.º do CIMI) – que termina com o acto de fixação do VPT que serve de base à liquidação do imposto. Este acto, como é sabido, é um acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que é autonomamente impugnável, numa excepção ao princípio da impugnação unitária que, em regra, vigora no processo tributário (cfr. art. 134.º do CPPT) e que se encontra « *em sintonia com o preceituado no art. 86.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que os actos da avaliação directa são directamente impugnáveis* » (JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, volume II, anotação 5 ao art. 134.º, pág. 433.).

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, « *[t]ratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vício deste acto para efeitos de impugnação contenciosa* » (*Ibidem.*).

O que significa, para além do mais, que o sujeito passivo do IMI deverá ser notificado da avaliação e do resultado da mesma – a fixação do VPT – antes de ser efectuada e notificada a liquidação do imposto.

É certo que, transitoriamente, o VPT pode resultar, não de avaliação, mas de actualização, de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Dezembro, por que se operou a reforma da tributação do património imobiliário, nomeadamente mediante a aprovação do CIMI. Neste diploma legal foi previsto um regime transitório de actualização dos valores patrimoniais tributários até que esteja concluída a avaliação geral dos prédios urbanos, para a qual foi fixado um prazo de dez anos (Actualmente, tendo por base a emergência de medidas que se conformem com o “Memorando de Entendimento com a Troika” e a necessidade de controlar o défice e descontrolo das contas públicas, o Governo determinou, através da Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro, a aprovação de alterações ao referido Decreto-Lei, tendo em vista a regulamentação do regime da Avaliação Geral de Prédios Urbanos e avançando, assim, com a avaliação de todos os prédios, ainda não avaliados, no âmbito do CIMI.).

Mas, ainda nesse caso, o sujeito passivo do IMI deverá ser notificado do resultado da actualização – em que influem diversos factores, designadamente o facto de estarem ou não arrendados –, o qual, nos termos do art. 20.º pode dar lugar a reclamação (n.ºs 1 a 3), a requerimento para a determinação do VPT através das regras do CIMI (n.º 4) ou mesmo a impugnação judicial (n.º 5).

Em suma, seja qual for o modo por que foi obtido o VPT – por avaliação ou por actualização ao abrigo do regime transitório –, sempre o mesmo deverá ser notificado ao sujeito passivo do IMI antes da liquidação do imposto. Aliás, a LGT faz depender a eficácia da decisão do procedimento da sua notificação (cfr. art. 77.º, n.º 6), exigência reafirmada pelo n.º 1 do art. 36.º do CPPT, que dispõe: « *Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados* ».

Regressando ao caso *sub judice*, o Impugnante alegou que nunca lhe foram dados a conhecer os motivos de facto e de direito (a fundamentação) por que o VPT foi fixado no montante que se encontra referido na nota de cobrança relativa à 1.ª prestação do IMI do ano de 2005. Conhecimento que se impunha lhe fosse dado, tanto mais que a referida reforma da tributação do património imobiliário introduziu importantes alterações no modo de determinar o VPT.

Tal fundamentação, caso o sujeito passivo tivesse já sido notificado dos motivos por que o VPT fora fixado naquela concreta quantia, seria dispensável naquela nota – que, como vimos, apenas tem que respeitar os requisitos do art. 119.º, n.º 1, do CIMI –, como o próprio

parece reconhecer no item 12.º da petição inicial. Mas, caso o sujeito passivo nunca tenha sido notificado das razões por que o VPT – a matéria tributável sobre a qual incide o IMI – foi fixado, então impõe-se que o seja naquele momento, como resulta do n.º 2 do art. 77.º da LGT, que estabelece que «*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 tributável e do tributo*».

Se o sujeito passivo não tiver já sido notificado do modo como foi apurada a matéria tributável – como foi achado o VPT – então deverá sê-lo quando for notificado da liquidação, sob pena de, no desconhecimento dos motivos por que se chegou ao VPT, não ficar em condições de conhecer os motivos subjacentes à liquidação e, conseqüentemente, não poder optar conscienciosamente entre a aceitação do acto ou a reacção, graciosa ou contenciosa, contra o mesmo.

Foi isso que se decidiu no acórdão desta Secção proferido em 19 de Abril p.p. no processo com o n.º 36/12 (Acórdão ainda não publicado no jornal oficial mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5e3a0aa2f6cd8752802579f40032c15f?OpenDocument>), em cujo sumário pode ler-se: «*A liquidação de IMI que não dá conta alguma da forma como foi determinado o valor patrimonial tributário não pode ter-se por suficientemente fundamentada, a menos que se demonstrasse que a AT anteriormente tinha procedido à pertinente comunicação dos motivos por que esse valor foi fixado no montante considerado naquele acto*». Na verdade, nesse processo, como no ora sob exame, tendo o Recorrente alegado que nunca antes de ter sido notificado da liquidação do IMI lhe foram comunicadas as razões da fixação da matéria tributável (o VPT) e não se tendo feito prova desse facto (que nem sequer foi impugnado) – sendo que o *non liquet* desfavorece a AT, pois sobre ela recai o ónus da respectiva prova (cfr. art. 74.º, n.º 1, da LGT) –, considerou-se verificada a insuficiência da fundamentação da liquidação.

É essa a tese que continuamos a sustentar: não estando demonstrado que a AT tenha alguma vez notificado o sujeito passivo das razões de facto e de direito que presidiram à fixação do VPT, não podemos deixar de concluir pela falta de fundamentação da liquidação. A nosso ver, a Recorrente não logrou de modo algum pôr em causa o que foi decidido a esse propósito. Senão vejamos:

A Recorrente limita-se a afirmar, conclusivamente, que os elementos constantes da nota de cobrança são bastantes para que a liquidação se tenha como suficientemente fundamentada, mas nada refere quanto à questão que foi a que determinou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a anular a liquidação, qual seja a que a fundamentação externada não permite ao Contribuinte saber como foi alcançado o VPT do prédio e que serviu de base à liquidação. A esse propósito, como abundantemente ficou referido na sentença, a fundamentação é totalmente omissa.

Como bem ficou dito pela Juíza do Tribunal *a quo* (refutando o alegado na contestação, por remissão para o parecer proferido no processo administrativo organizado nos termos do art. 111.º do CPPT), a fundamentação externada não permite saber se o VPT indicado «*decorre da aplicação dos coeficientes constantes da Portaria n.º 1337/2003 de 05/12, porque a AT considerou tratar-se de um prédio urbano não arrendado (art. 16.º, n.ºs 1 a 4) ou apenas arrendado até Dezembro de 1988 (art. 16.º, n.º 5), ou se foi determinado de acordo com os arts. 37.º a 46.º do CIMI*», sendo que «*em ponto algum da notificação da liquidação se detecta que a tributação resulta da aplicação do regime transitório previsto no art. 16.º, n.º 5, resultado da falta de apresentação, por parte do impugnante, da participação prevista no art. 18.º do DL 287/2003, e da aplicação dos coeficientes a que aluda a Portaria n.º 1337/2003, de 05/12, aos últimos valores de rendas declarados*». Mais referiu, e bem, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que a referência feita na referida nota de cobrança ao art. 25.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, «*nada esclarece quanto à matéria de avaliação patrimonial do artigo matricial, pois esta norma prevê apenas um regime de salvaguarda, estabelecendo limites ao aumento do IMI*».

Ou seja, a AT não deu a conhecer o que a levou a apurar o VPT de € 9.409,67 e não outro qualquer, sendo que o documento de fls. 12 não permite saber se aquele valor tem fundamento no estatuído no art. 16.º, n.ºs 1 a 4, n.º 5 ou no art. 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 ou se foi determinado nos termos dos arts. 36.º a 47.º do CIMI ou até com base em quaisquer outras disposições legais, tudo como bem ficou dito na sentença recorrida. Em conclusão, temos como certo que o acto tributário sindicado está insuficientemente

fundamentado, o que consubstancia vício de forma que determina a sua anulação, como bem decidiu a sentença recorrida.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos seguintes conclusões:

I - Os actos tributários estão sujeitos a fundamentação (art. 268.º, n.º 3, art. 77.º da LGT e art. 125.º do CPA).

II - A fundamentação do acto de fixação do VPT, quer resulte de avaliação quer resulte de actualização, deve ser comunicada ao sujeito passivo do IMI a liquidar com base nessa matéria tributável.

III - Se o não tiver sido, e também a liquidação de IMI não der a conhecer a forma como foi determinado o VPT, aquela liquidação não pode ter-se por suficientemente fundamentada, tanto mais que o n.º 2 do art. 77.º da LGT impõe que a fundamentação dos actos tributários seja integrada, entre o mais, pelas operações de apuramento da matéria tributável.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

*

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 19 de Setembro de 2012. - *Francisco Rothes* (relator) - *Fernanda Maçãs* - *Casimiro Gonçalves*.