

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 743/2014-T**

**Tema: IMI - Direito de fundamentação e de audição prévia; aplicação da cláusula de salvaguarda no IMI**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 743/2014 – T

Tema: Imposto Municipal sobre Imóveis

Autora / Requerente: A..., ..., S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante A.T.A.)

### 1. Relatório

Em 28-10-2014, a sociedade anónima A..., ..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), referentes aos anos de 2012 e 2013 e relativos a vários andares ou divisões de utilização independente integrados no artigo urbano n.º ..., sito na Rua ..., n.º ..., ..., União das freguesias de ... e ....

A Requerente pede a anulação das liquidações de IMI n.º 2012 ..., 2012 ..., 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., notificadas à Requerente em 06-06-2014, 06-07-2014, 13-03-2014, 09-06-2014 e 16-10-2014, respetivamente. O pedido arbitral da liquidação n.º 2013 ... é feito na

---

sequência de indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 115º n.º 1 alínea c) do Código do IMI, interposto em 21-04-2014, pelo que abrange a referida liquidação de forma mediata. Já os pedidos arbitrais que têm por objeto as restantes liquidações são interpostos na sequência da notificação das referidas liquidações.

Foi designada como árbitro único, em 17-12-2014, Suzana Fernandes da Costa.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 05-01-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 10-02-2015 (dentro do prazo legal para o efeito).

A A.T.A. afirmou ter efetuado, antes da notificação para apresentar resposta ao presente pedido, a revisão oficiosa de algumas das liquidações objeto do pedido arbitral, tendo juntado à resposta a respetiva prova documental (documentos 1 e 5 do PA 2012 e documentos 1, 3, 4, 5 e 6 do PA 2013). Requereu ainda, na resposta, a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do Regime de Arbitragem Tributária, assim como a dispensa da realização de alegações.

Notificada a Requerente sobre este pedido da A.T.A., a mesma veio informar, em 19-02-2015, que concordava com a dispensa da realização da reunião e com a dispensa de alegações, e que mantinha interesse no prosseguimento dos autos relativamente às quantias ainda não anuladas.

Em 24-02-2015 foi proferido despacho a admitir a junção aos autos deste requerimento da Requerente e a conceder o prazo de 10 dias à A.T.A. para dizer o que tivesse por conveniente, ao abrigo do princípio do contraditório.

E em 12-03-2015 veio a A.T.A. remeter aos autos um requerimento afirmando ter efetuado as correções de todos os erros praticados.

Foi proferido despacho, em 16-03-2015, a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e a dispensar a produção de alegações. Decidiu-se também no mesmo despacho fixar como data para a prolação da decisão arbitral o dia 30-06-2015, e advertiu-

se a Requerente de que até essa data teria que proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar tal pagamento ao CAAD.

Entretanto em 30-06 foi proferido despacho a prorrogar a data da decisão para 03 de Julho, atenta a complexidade da causa e o número de documentos juntos aos autos.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias exceto a cumulação de pedidos.

A Requerente pede a cumulação de pedidos alegando que estão em causa liquidações respeitantes ao mesmo imposto e ao mesmo prédio e estão em causa as mesmas circunstâncias de facto e de direito. Neste caso, a cumulação de pedidos é admissível, nos termos dos artigos 104º do CPPT e 3º do RJAT, pelo que se admite.

### **Resumo da posição das partes:**

A Requerente pede a anulação das liquidações de IMI n.º 2012 ..., 2012 ..., 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., que lhe foram notificadas em 06-06-2014, 06-07-2014, 13-03-2014, 09-06-2014 e 16-10-2014, respetivamente.

A Requerente alega que não foi notificada para o exercício do direito de audição prévia antes da primeira e da segunda liquidações adicionais do ano de 2012 (respetivamente as liquidações n.º 2012 ... e n.º 2012 ...), o que implica a preterição de uma formalidade essencial no procedimento tributário, e que origina a anulação das liquidações adicionais referidas.

A Requerente aponta ainda vários erros e ilegalidades a todas as liquidações de IMI em causa.

Quanto à primeira liquidação adicional de IMI de 2012 (liquidação n.º 2012 ...), a Requerente alega que apenas em 2014 foi notificada da liquidação adicional de 2012 que tem por base o VPT resultante da avaliação notificada à Requerente em 04-10-2013. Além disso, refere que a liquidação não indica a base legal que a sustenta, o que configura a preterição do direito de fundamentação e de audição prévia, pelo que a liquidação devia ser anulada por violação dos artigos 77º da Lei Geral Tributária (LGT), 125º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e 268º da Constituição da República Portuguesa (CRP). A Requerente refere que essa liquidação terá sido emitida ao abrigo do artigo 15º-D n.º 4 alínea a) do Código do IMI, que determina que os valores patrimoniais dos prédios que tenham sido objeto da avaliação geral entram em vigor em 31-12-2012 para efeitos de IMI. A liquidação em causa terá sido efetuada tendo em conta o novo VPT notificado à Requerente em 04-10-2013 e a taxa de 0,39 %. A Requerente entende que o VPT para efeitos de IMI de 2012, à data de 31-12-2012, era de 302.959,38 €, e que por isso a liquidação efetuada tem efeitos retroativos contrários ao que determina o artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Requerente alega ainda que na Circular n.º 4/20113 de 12-03-2013, a A.T.A. se vinculou a realizar e a notificar as liquidações adicionais de IMI de 2012 durante o mês de Novembro de 2013, o que não ocorreu no caso da Requerente. E afirma que o artigo 15º-D n.º 4 alínea a) do Código do IMI, que determina que os valores patrimoniais dos prédios que tenham sido objeto da avaliação geral entram em vigor em 31-12-2012 para efeitos de IMI, é inconstitucional por violação do princípio da irretroatividade fiscal constante do artigo 103º da CRP, e dos princípios constitucionais da tutela da confiança e da segurança jurídica.

A Requerente refere que o regime de salvaguarda, previsto no artigo 15º-O do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12-11, alterado pela Lei n.º 60-A/2011 de 30-11, implica o escalonamento do aumento do imposto ao longo dos anos de 2012 e 2013, e que, por isso, a liquidação de IMI de 2013 pressupunha que estivesse já assente e consolidado no ordenamento jurídico o valor do IMI de 2012.

Em suma, a Requerente alega que a primeira liquidação adicional de IMI de 2012 (liquidação n.º 2012 ...), deve ser anulada por violação da irretroatividade fiscal, tutela da confiança e da segurança jurídica, legalidade tributária, errónea quantificação dos valores patrimoniais que se encontram na génese da mesma e ausência de fundamentação legalmente exigida.

Já quanto à segunda liquidação adicional de IMI de 2012 (liquidação n.º 2012 ...), que foi efetuada considerando o novo VPT (2.231.790,00 €) dos andares dos prédios, a Requerente alega que enferma dos mesmos erros e vícios que a primeira liquidação adicional de IMI de 2012, e refere que a mesma deve ser anulada por violação da irretroatividade fiscal, tutela da confiança e da segurança jurídica, legalidade tributária, errónea quantificação dos valores patrimoniais que se encontram na génese da mesma e ausência de fundamentação legalmente exigida.

Por fim, a Requerente refere que, ainda que se entenda que as liquidações adicionais de IMI de 2012 são admissíveis, sempre se terá que concluir que elas padecem de erros de quantificação.

Com efeito, a Requerente alega que a segunda liquidação adicional de 2012 (liquidação n.º 2012 ...) revela a indevida omissão da aplicação do regime de salvaguarda, que prevê que a coleta do IMI respeitante aos anos de 2012 e 2013 e liquidado nos anos de 2013 e 2014, respetivamente, por prédio ou parte de prédio urbano objeto da avaliação geral, não possa exceder a coleta do IMI devido no ano imediatamente anterior adicionada, em casa um desses anos, do maior dos seguintes valores:

- a) 75€; ou
- b) Um terço da diferença entre o IMI resultante do VPT fixado na avaliação geral devido do ano de 2011 ou que o devesse ser, no caso de prédios isentos.

A Requerente refere, que feitas estas contas do regime de salvaguarda, a coleta de IMI do ano de 2012 não poderia exceder 4.264,03 €, que corresponde à soma da coleta de IMI de 2011 (2.044,06 €) com um terço da diferença entre o IMI resultante do VPT fixado na avaliação geral e o IMI devido no ano de 2011 ( $2.219,97 \text{ €} = 8.703,99 \text{ €} - 2.044,06 / 3$ ).

Relativamente à liquidação de IMI de 2013, primeira prestação (liquidação n.º 2013 ...), a Requerente alega que a liquidação, no caso do andar REST, aplica a taxa de 0,70 % ao VPT resultante da avaliação geral no valor de 1.049.200 €. No entanto, a taxa deveria ser de 0,39 % conforme deliberação da Câmara Municipal de .... E tendo sido aplicada a taxa de 0,70 % ao andar em questão, a A.T.A. incorreu em erro de que resulta uma coleta de montante superior ao devido.

Também nesta liquidação a Requerente alega que a A.T.A. não aplicou o regime de salvaguarda. Se aplicasse o regime de salvaguarda a que estava obrigada, a coleta de IMI de 2013 não podia exceder 4.340,69 €, e cada uma das três prestações seria de valor de 1.446,89 € e não 3.985,52 €.

Conclui a Requerente dizendo a liquidação de IMI de 2013, correspondente à primeira prestação (liquidação n.º 2013 ...), deve ser anulada por violação da lei (artigo 8º da LGT e artigo 99º do CPPT).

Em relação à segunda prestação do IMI de 2013 (liquidação n.º 2013 ...), a Requerente alega que também não foi aplicado o regime de salvaguarda, e que se o mesmo fosse aplicado a coleta de IMI do ano de 2013 não poderia exceder 4.340,69 € e não de 7.077,75 € como consta da liquidação. E conclui que a liquidação em causa deve ser anulada por violação da lei.

Quanto à liquidação de IMI de 2013, terceira prestação (liquidação n.º 2013 ...), a Requerente refere que não foi aplicado o referido regime de salvaguarda, já que o valor da terceira prestação de IMI de 2013 deveria ser de 1.446,89 € e não de 2.359,25 €, como se depreende das liquidações. A Requerente conclui referindo que a liquidação em causa deve ser anulada por violação da lei.

A Requerente pede ainda, nos termos do artigo 53º da Lei Geral Tributária, a condenação da A.T.A. no ressarcimento dos encargos suportados com o depósito-caução que efetuou para suspensão do processo de execução fiscal, e de todas as quantias pagas relativas às liquidações de IMI em causa e respetivos juros compensatórios, a apurar em sede de execução da decisão arbitral.

A A.T.A. refere na sua resposta que se verificou um lapso na liquidação n.º 2013 ... do ano de 2013, primeira prestação, não tendo sido assinalado o indicador de avaliação de IMI à fração REST, o que provocou que na liquidação fosse aplicada a taxa de 0,70% e não 0,39%. E alega que o erro foi corrigido e foram emitidas as notas de cobrança n.º 2013 ... e n.º 2013 ... (documentos 4 e 5 juntos com o pedido arbitral).

Na resposta da A.T.A. também consta que em 05-07-2014 foi emitida uma segunda liquidação adicional do ano de 2012 com o n.º 2013 ..., a fim de corrigir o erro na taxa a aplicar no ano de 2012. Mais refere a A.T.A. que, apesar das diligências realizadas, verificou que os documentos corretivos referentes ao ano de 2012 ainda continham lapsos, e em 12-11-2014 emitiu outra liquidação corretiva onde conclui que a coleta total de IMI de 2012 é de 4.264,03 €, daí resultando um reembolso no valor de 526,69 €, que terá sido transferido para a conta bancária da Requerente em 29-11-2014.

Já quanto ao IMI do ano de 2013, a A.T.A. também detetou que os documentos corretivos não tinham efetuado a aplicação do regime de salvaguarda, tendo sido emitido o documento corretivo n.º .... Este documento corretivo aplicou a cláusula de salvaguarda que se encontrava em falta quanto à fração 1E, resultando a coleta dessa fração no valor de 429,47 €. E em 20-12-2014 foram emitidos dois reembolsos a favor da Requerente no valor de 147,03 € e 1.546,27 €.

Já quanto aos vícios apontados pela Requerente às liquidações de IMI, a A.T.A. refere que não foi preterida qualquer formalidade em termos de audiência prévia, e que as liquidações são fruto da avaliação geral e que a Requerente não reclamou da avaliação geral do imóvel em causa.

Quanto à falta de fundamentação alegada pela Requerente, a A.T.A. refere que não se verifica qualquer falta de fundamentação, uma vez que no âmbito do IMI o VPT dos prédios (sobre o qual incide o imposto) é determinado com base na avaliação geral dos prédios. E a Requerente foi notificada da avaliação do prédio, com especificação dos elementos a avaliar, elementos de qualidade e conforto e valor patrimonial tributário.

Em relação à violação do princípio da irretroatividade fiscal das liquidações de IMI de 2012, alegado pela Requerente, a A.T.A. alega que o artigo 15º-D n.º 4 alínea a) do

Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12-11, artigo esse aditado pela Lei n.º 60-A/2011 de 30-11 prevê que os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto de avaliação geral entram em vigor em 31-12-2012, para efeitos de IMI. E que a Lei n.º 60-A/2011 de 30-11 entrou em vigor em 01-12-2011, e, por isso, estava plenamente em vigor à data dos factos, não se verificando qualquer retroatividade fiscal. Relativamente à omissão da aplicação do regime de salvaguarda, a A.T.A. refere que corrigiu officiosamente a liquidação quando detetou a não aplicação da taxa de 0,39% à fração REST e a não aplicação da cláusula de salvaguarda à fração 1E. E conclui alegando que o ato impugnado deverá ser mantido na ordem jurídica.

Notificada a Requerente sobre este pedido da A.T.A., a mesma veio informar que, relativamente ao IMI de 2012, foi notificada em 12-11-2014 da liquidação n.º 2012 ... no valor de 4.264,03 €, o que demonstra que a A.T.A. entende que a coleta máxima de IMI de 2012 terá que ser 4.264,03 €, tendo sido aplicado o regime de salvaguarda. E pediu o prosseguimento do pedido arbitral, quanto ao IMI de 2012, apenas quanto à liquidação n.º 2012 ... e no montante de 2.143,31 €, que corresponde à diferença entre a coleta máxima sendo aplicada a cláusula de salvaguarda (4.264,03 €) e o valor da liquidação do IMI de 2012 n.º 2012 ... (2.120,72 €), por considerar não ser legalmente possível liquidação adicional do IMI de 2012 tendo por base a avaliação do imóvel feita em 2013.

Quanto ao IMI do ano de 2013, a Requerente referiu, no seu requerimento de 19-12-2015, que foi notificada da liquidação n.º 2013 .. no valor de 7.010,69 €, daí resultando um reembolso a favor da Requerente no valor de 147,03 €. Alegou também que foi notificada da liquidação n.º 2013 ..., tendo sido apurado outro reembolso no valor de 1.546,27 €.

Apesar da emissão destes documentos de reembolso, a Requerente refere que permanece impugnado o valor de 2.670,00 €, devendo o processo prosseguir relativamente à liquidação n.º 2013 ... de 01-12-2014 por esse valor, por entender não ser legalmente admissível proceder à liquidação adicional de IMI do ano de 2012. A Requerente refere ainda que, caso se entenda que é admissível a liquidação adicional de IMI ao ano de 2012, o valor pelo qual pretende o prosseguimento do processo é de apenas 526,69 €.



E em 12-03-2015 veio a A.T.A. remeter aos autos um requerimento afirmando que efetuou as correções de todos os erros praticados, e que fez a correta aplicação quer da taxa de IMI de 0,39 % quer da cláusula de salvaguarda a cada uma das frações em causa, e que, por isso, deve ser absolvida do pedido.

## **2. Matéria de facto**

### **2. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano, sito na Rua ..., n.º ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ... da união das freguesias de ... e ..., concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ..., conforme caderneta predial junta ao pedido arbitral como documento 16.
2. Trata-se de um prédio em regime de propriedade vertical, composto por oito unidades suscetíveis de utilização independente.
3. A Requerente foi notificada, em 04-10-2013, da avaliação geral dos andares que compõem o prédio supra identificado, tendo-se fixado os novos valores patrimoniais tributários nos seguintes valores:
  - R/C D: valor patrimonial tributário de 147.260,00 €
  - R/C E: valor patrimonial tributário de 111.850,00 €
  - REST: valor patrimonial tributário de 1.049.200,00 €
  - 1º DT: valor patrimonial tributário de 152.500,00 €
  - 1º E: valor patrimonial tributário de 147.820,00 €
  - 2º DT: valor patrimonial tributário de 152.500,00 €
  - 2º E: valor patrimonial tributário de 147.820,00 €
  - 3º DT: valor patrimonial tributário de 322.840,00 €.
4. A Requerente não solicitou pedido de segunda avaliação do Valor Patrimonial Tributário dos imóveis.

5. A Requerente foi notificada, em 2012, da liquidação n.º 2011 ... de 25-12-2012, relativa ao IMI do ano de 2011, referente ao prédio supra identificado, no valor de 2.044,06 €, conforme documento 17 junto ao pedido arbitral.
6. A Requerente foi notificada, em 2013, da liquidação n.º 2012 ... de 09-03-2013, relativa ao IMI do ano de 2012, referente ao prédio supra identificado, no valor de 2.120,72 €, conforme documento 18 junto ao pedido arbitral.
7. A Requerente foi notificada, em 06-06-2014, da liquidação adicional n.º 2012 ... relativa ao IMI do ano de 2012, referente ao prédio supra identificado, no valor de 1.639,88€, cuja data limite de pagamento terminou em 31-07-2014, conforme documento 1 junto ao pedido arbitral.
8. A Requerente foi notificada, 06-07-2014, da liquidação adicional n.º 2012 ... relativa ao IMI total do ano de 2012, referente ao prédio supra identificado, no valor de 1.030,12€, cuja data limite de pagamento terminou em 31-08-2014, conforme documento 2 junto ao pedido arbitral.
9. A Requerente foi notificada, em 13-03-2014, da liquidação n.º 2013 ...relativa ao IMI do ano de 2013, referente ao prédio supra identificado, no valor de 11.956,51 €, a que corresponde uma primeira prestação de 4.126,08 euros, cuja data limite de pagamento ocorreu em 30-04-2014, conforme documento 3 junto ao pedido arbitral.
10. A Requerente apresentou em 21-04-2014, pedido de revisão oficiosa da nota de liquidação n.º 2013 ... (primeira prestação do ano de 2013), ao abrigo do art.º 115.º, n.º 1, c) do CIMI, e à data da entrada do presente pedido arbitral não tinha sido notificada de qualquer decisão desse pedido.
11. A Requerente foi citada, em 20-05-2014, no processo de execução fiscal n.º ...2014..., por falta de pagamento da liquidação n.º 2013 ... (primeira prestação), conforme documento 19 junto ao pedido arbitral.
12. Para suspensão do processo de execução fiscal, a Requerente efetuou um depósito-caução no valor de 5.425,99 €, conforme documento 20 junto ao pedido arbitral.
13. A Requerente foi notificada, em 09-06-2014, da liquidação n.º 2013 ... relativa ao IMI de 2013, que altera o valor notificado na liquidação n.º 2013 ..., no valor de

- 8.703,99 €, sendo a data limite de pagamento 31-07-2014, conforme documento 4 junto ao pedido arbitral.
14. A Requerente foi notificada, em 16-10-2014, da liquidação n.º 2013 ... relativa ao IMI de 2013 (terceira prestação), referente ao prédio supra identificado, no valor de 8.703,99 €, cuja data limite de pagamento terminou em 30-11-2014, conforme documento 5 junto ao pedido arbitral.
15. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações de IMI n.º 2011 ... de 2011, n.º 2012 ... de 2012, n.º 2012 ... de 2012, n.º 2012 ... de 2012 e n.º 2013 ... de 2013.
16. A A.T.A. emitiu a liquidação adicional n.º 2012 ... de 12-11-2014, procedendo à revisão oficiosa da liquidação n.º 2012 ... relativa ao IMI de 2012, no valor de 4.264,03 €, o que originou um reembolso à Requerente de 526,69 €.
17. A A.T.A. emitiu, em 01-12-2014, a liquidação n.º 2013 ..., que revê officiosamente a liquidação n.º 2013 ..., anulando parcialmente o valor de 1.693,30 € e fixando o IMI de 2013 em 7.010,69 €.
18. Na sequência desta liquidação, a A.T.A. emitiu os documentos de reembolso n.º 2013 ... no valor de 147,03 € e n.º 2013 ... no valor de 1.546,27 €.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

## **2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:**

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos e nos factos admitidos por acordo.

## **3. Matéria de direito:**

### **3.1. Objeto e âmbito do presente processo**

Parte do conhecimento do pedido efetuado pela Requerente fica prejudicado pelas revisões officiosas emitidas pela A.T.A. em data posterior à entrada do pedido arbitral e antes da notificação para apresentar resposta. Não se aplica, assim, o previsto no art.º 13.º do RJAT já que em data prévia à resposta foi revisto o ato tributário.

Tendo sido anuladas as liquidações de IMI de 2012 n.º 2012 ... e n.º 2012 ..., não se conhecerá dos vícios apontados pela Requerente de falta de audição prévia, de falta de fundamentação das liquidações e de omissão da aplicação da cláusula de salvaguarda.

Em relação ao IMI de 2013, tendo sido revistas officiosamente as liquidações n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ..., e tendo sido aplicada a taxa de 0,39%, fica prejudicado o conhecimento do erro apontado na aplicação da taxa.

A Requerente manifestou interesse, ainda assim, no prosseguimento do presente processo relativamente à parte não revogada das liquidações de IMI dos anos de 2012 e 2013.

Assim, restringir-se-á a apreciação das questões suscitadas à parte das liquidações ainda não revistas officiosamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **3.2. Da inutilidade superveniente da lide**

#### **Quanto a 2012:**

Como ficou provado, as liquidações objeto do pedido de pronúncia arbitral foram objeto de revisão officiosa pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A liquidação originária (2012 ...) foi alterada pela liquidação n.º 2012 ... por aplicação de uma correção aos coeficientes utilizados (de 0,39 em vez de 0,70).

A A.T.A. emitiu entretanto a liquidação adicional n.º 2012 ... de 12-11-2014, aplicando a cláusula de salvaguarda previsto no art.º 15.º-O do DL n.º 287/2003, de 12/11, procedendo à revisão officiosa da liquidação n.º 2012 ... relativa ao IMI de 2012, no valor de 4.264,03 €, o que originou um reembolso à Requerente de 526,69 €.

A revisão oficiosa da liquidação n.º 2012 ... torna inútil apreciar a legalidade desta liquidação e da liquidação originária, e leva a concluir que ocorre inutilidade superveniente da lide, que é causa de extinção da instância.

Assim, relativamente às liquidações de IMI n.º 2012 ... e 2012 ..., do ano de 2012, extingue-se a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art.º 277.º, e) do Código de Processo Civil, com custas pela A.T.A por ter dado causa ao pedido.

Apreciar-se-á apenas a parte não anulada da liquidação n.º 2012 ... de 12-11-2014, no montante de 2.143,31 €.

### **Quanto a 2013:**

A Requerente foi notificada, em 13-03-2014, da liquidação n.º 2013 ... relativa ao IMI do ano de 2013, referente ao prédio supra identificado, no valor de 11.956,51 €, a que corresponde uma primeira prestação de 4.126,08 euros, cuja data limite de pagamento ocorreu em 30-04-2014, conforme documento 3 junto ao pedido arbitral.

A Requerente apresentou em 21-04-2014, pedido de revisão oficiosa da nota de liquidação n.º 2013 ... (primeira prestação do ano de 2013), ao abrigo do art.º 115.º, n.º 1, c) do CIMI conforme documento 6 em anexo ao pedido arbitral, sendo que à data da entrada do presente pedido arbitral a Requerente ainda não tinha sido notificada de qualquer decisão deste pedido de revisão.

A Requerente foi notificada, em 09-06-2014, da liquidação n.º 2013 ... relativa ao IMI de 2013, que altera o valor notificado na liquidação n.º 2013 ..., fixando a liquidação no valor de 8.703,99 €, sendo a data limite de pagamento 31-07-2014, conforme documento 4 junto ao pedido arbitral.

A Requerente foi notificada, em 16-10-2014, da liquidação n.º 2013 ..., que mantém o valor da liquidação em 8.703,99 €, e fixa o valor da terceira prestação de IMI em 2.499,80 referente ao prédio supra identificado, cuja data limite de pagamento terminou em 30-11-2014, conforme documento 5 junto ao pedido arbitral.

A A.T.A. refere que foi emitida, em 01-12-2014, a liquidação n.º 2013 ..., no valor total de 7.010,69 €, referindo que esta liquidação corrigiria as liquidações anteriormente emitidas

do IMI de 2013, e que aplicava a cláusula de salvaguarda à fração 1E, passando a coleta de IMI desta fração a ser de 429,47 €.

Na sequência desta liquidação corretiva n.º 2013 ..., a A.T.A. emitiu ainda a liquidação n.º 2013 ... de 20-12-2014, que revê oficiosamente a liquidação n.º 2013 ..., e que originou um reembolso à Requerente no valor de 147,03 €, anulando o valor de 1.693,30 € e fixando o IMI de 2013 em 7.010,69 €.

A A.T.A. emitiu entretanto a liquidação n.º 2013 ... de 20-12-2014, relativa ao IMI de 2013, e que originou o reembolso à Requerente no valor de 1.546,27 €

Resumidamente, a liquidação n.º 2013 ... já não se encontra em vigor porque foi substituída pela liquidação 2013 .... A liquidação n.º 2013 ... foi substituída pela liquidação n.º 2013 .... E a liquidação n.º 2013 ... foi revista oficiosamente pela liquidação n.º 2013 ..., que a revoga parcialmente.

Assim, relativamente às liquidações de IMI n.º 2013 ... e 2013 ... extingue-se a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art.º 277.º, e) do Código de Processo Civil, com custas pela A.T.A por ter dado causa ao pedido.

Apreciar-se-á apenas a parte não anulada da liquidação n.º 2013 ....

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se as liquidações de IMI de 2012 e de 2013 na parte ainda não anulada pela Autoridade Tributária e Aduaneira enfermam de ilegalidade.

As questões a que cumpre responder são:

- a) é admissível à A.T.A. proceder à liquidação adicional de IMI do ano de 2012, em 2014, com base na fixação do VPT em 2013?
- b) as liquidações adicionais de IMI de 2013 devem ser anuladas por vício de violação da lei (artigos 8 da LGT e 99 do CPPT)?

### **3.3. A avaliação geral e a produção de efeitos do novo valor patrimonial tributário**

Ficou provado que em 06-06-2014 a Requerente foi notificada da liquidação adicional de 2012 n.º 2012 ..., e das liquidações posteriores, todas respeitantes a 2012.

Todas as liquidações têm por base o VPT resultante da avaliação notificada à Requerente em 04-10-2013.

A Requerente não interpôs, no prazo de 30 dias, pedido de segunda avaliação do imóvel, nos termos do artigo 15º F do DL 287/2003 aditado pela Lei 60-A/2011.

As liquidações foram efetuadas dentro do prazo previsto no art.º 45.º, 1 e 4 da LGT.

A alínea a) do n.º 4 do artigo 15º-D do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12-11 refere o seguinte:

*“Os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos que tenham sido objeto da avaliação geral entram em vigor:*

- a) Em 31 de dezembro de 2012, para efeitos do imposto municipal sobre imóveis; (...).”*

A Circular n.º 4/2013 de 12-03-2013 refere que “independentemente do momento em que os atos de avaliação se tornarem definitivos, os valores patrimoniais tributários dos prédios abrangidos pela avaliação geral produzem efeitos na liquidação do IMI de 2012, assegurando-se, por essa via, a plena aplicação das regras de avaliação previstas no Código do IMI, bem como o respeito pelos princípios da equidade e da igualdade nas relações tributárias com os proprietários, usufrutuários ou superficiários desses prédios urbanos.”

Apesar da operação da avaliação se ter prolongado no tempo, face ao previsto na referida Circular, certo é o que o seu resultado, enquanto definidor do valor patrimonial dos imóveis, teve efeitos reportados ao facto gerador da obrigação de avaliação.

Assim, no presente caso, o novo VPT do imóvel notificado à Requerente em 04-10-2013 e que não foi objeto de pedido de segunda avaliação, reportou os seus efeitos a 31-12-2012. E ainda que a avaliação geral tenha sido concluída apenas em 2013, pode a A.T.A. proceder à liquidação adicional de IMI dos anos de 2012 e 2013.

Como se lê no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2014 do processo n.º 08013/14 “conforme resulta do artigo 113º n.º 4 do CIMI, as liquidações oficiosas ou adicionais podem ser efetuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no art.º 116, do

mesmo diploma, quanto a prazos de caducidade, ou seja, no prazo de quatro anos, atento o determinado no art.º 45 da L. G. Tributária.”

Por sua vez, o artigo 115º n.º 1 alínea b) do Código do IMI prevê que as liquidações possam ser oficiosamente revistas em resultado de nova avaliação.

A Requerente alega que as liquidações de IMI do ano de 2013 enfermam de vício de violação do princípio da irretroatividade fiscal previsto no artigo 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

O acórdão acima referido menciona que o princípio constitucional da segurança jurídica e da proteção da confiança, expresso na não violação de direitos adquiridos ou frustração de expectativas legítimas, sem fundamento bastante, deve ser apreciado, em sede de tutela constitucional, enquanto emanção do princípio do Estado de Direito democrático (conforme artigos 2 e 9, alínea b) da CRP. De acordo com o mesmo princípio, apenas uma retroatividade intolerável, que afete de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos, viola o princípio de proteção da confiança (conforme acórdão do Tribunal Constitucional 1011/1996, 8/10/1996; 260/2010, 29/6/2010; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª. Edição, 1º. Volume, Coimbra Editora, 2007, pág.204 e seg.).

Entendemos que no presente caso não se verifica a violação do princípio da irretroatividade fiscal, sendo que improcede a alegação da Requerente nesse sentido.

### **3.4. A incorreta aplicação da cláusula de salvaguarda no IMI**

Tendo em conta que a A.T.A. revogou as liquidações de IMI do ano de 2012 que enfermavam da não aplicação da cláusula de salvaguarda, fica prejudicado conhecimento desta questão.

No entanto, quanto às liquidações de IMI do ano de 2013, a Requerente alega que apesar das correções efetuadas pela AT, a liquidação n.º 2013 ... ainda não contempla a aplicação correta da cláusula de salvaguarda, excedendo a coleta máxima de IMI para esse ano em 526,69 €.



Analisaremos assim se a cláusula de salvaguarda foi corretamente aplicada.

Aquando da entrada do pedido, a Requerente juntou as liquidações de IMI de 2012 e 2013 que não contemplavam a aplicação do regime de salvaguarda do IMI. No decorrer do processo, na resposta e no requerimento subsequente da A.T.A., foram emitidas novas liquidações corretivas aplicando a cláusula de salvaguarda, quer ao IMI de 2012 quer ao IMI de 2013.

Com aplicação do regime de salvaguarda, a coleta de IMI de 2012 não pode exceder 4.264,03 € e a coleta de IMI de 2013 não pode ser superior a 6.484,00 €.

No entanto, a Requerente alegou que o processo devia prosseguir relativamente à liquidação de IMI de 2012 n.º 2012 ... de 12-11-2014 e sobre o montante de 2.143,31 € e à liquidação de IMI de 2013 n.º 2013 ... de 01-12-2014 e sobre o montante de 2.670,00 €, pelo facto de entender que não é admissível a correção oficiosa do IMI de 2012, em virtude da avaliação geral do imóvel no ano de 2013. No entanto, como acima analisamos, é possível à A.T.A. corrigir officiosamente a liquidação do IMI de 2012.

Em suma, a coleta de IMI de 2012 no valor de 4.264,03 €, após os documentos corretivos emitidos pela A.T.A., encontra-se corretamente calculada, não enfermando a liquidação de qualquer vício.

Quanto à coleta de IMI de 2013, que com a aplicação do regime de salvaguarda não poderia exceder o valor de 6.484,00 €, e apesar dos documentos de corretivos emitidas pela Requerida, não se encontra corretamente calculada, já que da liquidação consta um excesso de quantificação no valor de 526,69 €, pelo que deve a liquidação de IMI de 2013 ser parcialmente anulada.

Assim sendo, há que concluir que o regime de salvaguarda previsto no artigo 15º-O n.º 1 do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12-11, foi corretamente aplicado ao IMI de 2012 mas não foi corretamente aplicado ao ano de 2013.

### **3.5. Do pedido de indemnização pela prestação de garantia indevida**

A Requerente formula ainda pedido de indemnização por garantia indevida, por ter efetuado um depósito-caução para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2014....

instaurado por falta de pagamento da liquidação n.º 2013 ... (primeira prestação do IMI de 2013).

O artigo 171.º do CPPT estabelece que a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo (...)”

No caso em apreço, é manifesto que o erro do ato de liquidação n.º 2013 ... (primeira prestação do IMI de 2013), é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que a liquidação foi por esta emitida. Por isso, os Requerentes têm direito a indemnização pela garantia prestada.

No entanto, não foram alegados e provados os encargos suportados pela Requerente, pelo que não estamos em condições de fixar o valor da indemnização, o que só poderá ser efetuado em execução desta decisão arbitral.

#### **4. Dos juros compensatórios e indemnizatórios**

A Requerente, porventura por lapso, pede a condenação da A.T.A. no pagamento de juros compensatórios. No entanto, os juros compensatórios são devidos pelos contribuintes ao Estado nos termos do artigo 35º da LGT.

O que poderá estar em causa nos presentes autos é se poderão ser arbitrados juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT estabelece 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»*.

O direito a juros indemnizatórios não está dependente de formulação de pedido nesse sentido, de acordo com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 05110/11 de 31-01-2012.

No caso em apreço, o erro que afeta parte das liquidações é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que praticou os atos de liquidação por sua iniciativa, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, na proporção do decaimento, desde a data do pagamento de cada uma das quantias indevidas até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Como resulta do referido artigo 43.º n.º 1 da LGT, o direito a juros indemnizatórios depende do pagamento de dívida tributária em montante indevido.

Enfermando de ilegalidade a liquidação de IMI de 2013 n.º 2013 ... no valor de 526,69 €, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do IMI, até ao integral reembolso por parte da AT, nos termos dos artigos 43º da LGT e 61º n.º 2 do CPPT. Relativamente às quantias pagas e entretanto reembolsadas das restantes liquidações, uma vez que o reembolso não contemplou juros indemnizatórios, devem os mesmos ser calculados até à data em que A.T.A. procedeu ao reembolso e pagos à Requerente.

## **5. Decisão**

Em face do exposto, determina-se:

- a) Declarar parcialmente extinta a instância, quanto às liquidações de IMI n.º 2012 ... e 2012 ..., do ano de 2012, por inutilidade superveniente da lide;

- b) julgar improcedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade da liquidação de IMI de 2012 n.º 2013 ... no valor de 2.143,31 €;
- c) julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade da liquidação de IMI de 2013 n.º 2013 ... no valor de 526,69 € que corresponde à parte não anulada oficiosamente pela A.T.A., e a condenação desta a reembolsar à Requerente o valor 526,69 €, assim como juros indemnizatórios até integral reembolso;
- d) condenar a A.T.A. no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios, calculados desde a data dos pagamentos do IMI de 2012 e 2013 até à data do seu reembolso à Requerente;
- e) julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar uma indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do artigo 53º da Lei Geral Tributária, no montante que se vier a liquidar em execução de sentença.

## **6. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 10.285,82 €.

## **7. Custas:**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 918,00 € a suportar pela Requerente e Requerida, na proporção do respetivo decaimento (20,84 % para a Requerente e 79,16 % para a Autoridade Tributária e Aduaneira).

Notifique.

Lisboa, 03 de julho de 2015.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa