

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 32/2023-T

Tema: IMI; AIMI

Método de cálculo do VPT dos terrenos para construção; Aplicação do art. 168. n.º 1 do CPA à anulação de actos tributários; Dever da ATA de revogar actos ilegais;

SUMÁRIO:

I. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no art.º 45, do C.I.M.I. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq). Não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo art.º 42, do C.I.M.I. Consequentemente, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no art.º 38, do mesmo diploma.

II. O que está em causa num processo arbitral em que se pede a anulação de liquidações de imposto de IMI e AIMI, é o acto tributário tendente a uma liquidação de imposto, em que parte da sua componente de cálculo é o VPT, que deve obedecer aos termos da normatividade aplicável, e não um acto administrativo que deva ser revogado, ou anulado, não se aplicando o art.º 168.º, n.º 1 do CPA;

III. Existe um reconhecimento no direito tributário do dever de revogar actos ilegais, que decorre dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade, princípios estes que impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei;

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 27 de Março de 2023, decide neste Tribunal o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... SA, contribuinte fiscal n.º ..., com sede em ..., n.º ..., ...-... Lisboa (doravante Requerente), apresentou, nos termos legais, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou AT).

2. A Requerente pede decisão arbitral com vista à anulação total da decisão na parte desfavorável do pedido de revisão oficiosa formulado, perante a Autoridade Tributária, em 31.12.2020, no qual se decidiu pelo deferimento parcial do pedido referente à liquidação de IMI do ano 2019 e de AIMI do ano 2020 e, o indeferimento do pedido formulado relativo ao IMI dos anos de 2016, 2017 e 2018 e AIMI dos anos de 2017, 2018 e 2019, (ato imediato do presente pedido arbitral) e a anulação parcial da Liquidação Contestada (ato mediato do presente pedido arbitral) no valor de (€ 37.974,65), bem como, que a Requerida seja condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, a serem pagos desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento de cada uma das liquidações (i)legais até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva de 4%, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril e subsidiariamente, caso não sejam concedidos estes pedidos, que seja desaplicada, no

2.

caso concreto, a norma do artigo 45.º do CIMI, se interpretada no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º CIMI serão de aplicar no apuramento do VPT, por inconstitucionalidade em consequência da violação da al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º CRP e por violação do princípio da legalidade tributária, levando à ilegalidade e anulados os atos tributários de liquidação de IMI sub judice, porque assentes em normas inconstitucionais.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 16 de Janeiro de 2023 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Singular, o Mestre António Pragal Colaço.

5. Em 3 e 8 de Março de 2023, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27 de Março de 2023.

7. A Requerida deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 8 de Maio de 2023, juntando também o respectivo processo administrativo.

8. Por despacho de 16 de Maio de 2023, foi decidido com fundamento que (i) se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais e (ii) não se revela necessário o aperfeiçoamento dos articulados, (iii) foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por ambas as partes. Foi consignado que a decisão final seria exarada no prazo previsto no art.º 21.º, n.º 1 do RJAT.

Foi também notificada a Requerente para dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [pagamento, antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral].

II. Do pedido da Requerente:

a) A Requerente solicita a anulação da decisão de indeferimento parcial do pedido de revisão de acto tributário que deduziu ao abrigo do art.º 78º, n.º 1, da LGT, (ato imediato do presente pedido arbitral) e a anulação da Liquidação Contestada (ato mediato do presente pedido arbitral) no valor de (€ 37.974,65).

b) Ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, a serem pagos pela Requerida desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento de cada uma das liquidações até ao integral pagamento, calculados à taxa legal supletiva de 4%, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

III. Da resposta da Requerida AT:

Em resposta, a Requerida AT impugnou de mérito, nos seguintes termos:

a. Durante os anos de 2016 a 2020, as liquidações do IMI e do AIMI referentes à Requerente tiveram em conta os VPT resultantes das avaliações realizadas, com as atualizações periódicas decorrentes da aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária nos termos do artigo 138.º do CIMI.

O prédio, na altura sob o artigo urbano ... da freguesia de ... (...), foi avaliado nos termos do IMI na sequência da 1ª Transmissão na Vigência do IMI pela entrega da Mod.1 n.º ..., em 12.02.2004, ficha de avaliação n.º..., efetuada em 18.05.2005 e a Requerente foi notificada do valor patrimonial de € 2.154.220,00 em 23.06.2005 pelo ofício n.º

Em 21.08.2019 a Requerente solicitou para o prédio aqui em análise, um pedido de avaliação - VPT desatualizado (art.º 130º, n.º 3, alínea a)) – e, para o efeito, procedeu à entrega da Mod.1 n.º..., que foi avaliado em 03.09.2019, ficha n.º ..., relativamente à qual foi notificada do valor patrimonial de € 1.766.400,00 em 22.09.2019 pelo ofício n.º

Porque os VPT's resultantes destas avaliações consideraram o coeficiente de afetação, de localização e de qualidade e conforto, os quais o Requerente considera não serem aplicáveis em terrenos para construção, apresentou ao abrigo do artigo 78.º da LGT, em 31.12.2020, um pedido de revisão dos atos tributários por erro no cálculo e aplicação do VPT ao acto tributário, pedido aceite pela AT, que considerou a ficha referida no antedito sem efeito, revertendo-a e substituindo-a pela ficha n.º..., avaliação efetuada em 20.12.2022, onde se apurou um valor patrimonial de € 1.003.640,00, notificado em 14.01.2023 pelo ofício n.º... .

O resultado desta avaliação, decorrente da anulação administrativa do anterior VPT do artigo U-..., levou ao deferimento parcial dos atos tributários do AIMI de 2020 e do Imposto Municipal sobre Imóveis de 2019, cujas liquidações irão ser corrigidas/anuladas, após a conclusão do procedimento de avaliação da ficha n.º ...e da atualização da inscrição informação matricial.

No entanto, da análise efetuada à avaliação do terreno para construção e, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 168.º do CPA, verifica-se que a avaliação de 18.05.2005, subjacente ao ato de fixação do valor patrimonial do então artigo U-..., da freguesia de ... (...), atual artigo U-..., da união de freguesias de..., (...) concelho de Tavira, foi realizada há mais de cinco anos. Assim, a Requerida regista a evidência de que o ato de fixação do valor patrimonial do prédio aqui em apreciação, não é passível de anulação com fundamento em invalidade nos termos do artigo 168.º do CPA, porquanto o prazo legal para anular administrativamente encontra-se precludido.

Mais aduz especificamente em relação à liquidação do AIMI de 2019, conjugando o disposto no artigo 135.º-G com o disposto no nº 8 do art.º 130º do CIMI, resulta que o VPT a ter em conta naquela é o reportado a 01.01 do ano da apresentação das reclamações das matrizes que tenham como fundamento o VPT desatualizado (art.º 130º, n.º 3, alínea a), do CIMI), uma vez que a letra da lei afirma que a reclamação da matriz produz efeitos na liquidação do ano em que é apresentado o pedido.

Daí que, por força da apresentação da declaração modelo 1 do IMI n.º ... em 21.08.2019, o VPT que resulta da ficha de avaliação n.º ... deve produzir efeitos, em AIMI, em 01.01.2019, vigorando para a determinação da matéria tributável naquela data, o que justifica a revisão oficiosa da liquidação do AIMI de 2019 em discussão.

Concluindo,

b. Conclui-se que o VPT subjacente ao ato de fixação do valor patrimonial do artigo U-... (...), resultante da avaliação efetuada em 2005, em que foi considerado o coeficiente de localização e afetação do terreno para construção, não é suscetível de ser anulado administrativamente, pelas razões expostas, (já decorreu o prazo de cinco anos desde aquela realização) conforme decorre do artigo 168, n.º 1, do CPA.

Consequentemente, as liquidações de AIMI dos anos de 2017 e 2018 e de IMI dos anos 2016, 2017 e 2018 foram regularmente efetuadas e devem manter-se na ordem jurídica.

No tocante às liquidações do IMI de 2019 e de AIMI de 2019 e 2020, concluiu, que deve ser feita a revisão oficiosa com base no VPT apurado através da ficha de avaliação n.º ..., conduzindo à restituição dos impostos pagos em excesso, cujo cálculo deve ocorrer quando o novo VPT passar a constar da inscrição matricial, com o inerente direito aos juros indemnizatórios, contados desde 01.01.2021.

c. Pela legalidade do cálculo do valor patrimonial tributário do terreno para construção.

Devendo em consequência o acto impugnado ser mantido na ordem jurídica por entender que o mesmo consubstancia uma correcta aplicação do direito aos factos, exceptuando o AIMI de 2019.

IV. DO SANEAMENTO

a. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

b. Excepções

Não existem excepções expressamente invocadas como tal.

V. Matéria de facto:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial sob a forma anónima, proprietária de um prédio urbano – terreno para construção, sito no Sítio do ..., Distrito de Faro, Concelho de Tavira, da União de Freguesias de ... e ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-..., da freguesia da ..., município de Tavira, , (ex- artigo urbano ... da freguesia de...), sujeito a IMI e a AIMI.

2. O prédio, anteriormente inscrito sob o artigo urbano ... da freguesia de ... (...), foi avaliado nos termos do IMI na sequência da 1ª Transmissão na Vigência do IMI pela entrega da Mod.1 n.º..., em 12.02.2004, ficha de avaliação n.º ..., efetuada em 18.05.2005 e a Requerente foi notificada do valor patrimonial de € 2.154.220,00 em 23.06.2005 pelo ofício n.º

3. Por forma a avaliar o imóvel identificado em 1, a Requerente submeteu a sua Declaração Modelo 1 de IMI com o n.º de registo ..., em 05 de Agosto de 2019.

4. Que deu origem ao seguinte VPT:

DADOS DE AVALIAÇÃO

Ano de inscrição na matriz: 1990 Valor patrimonial actual (CIMI): €1.779.648,00 Determinado no ano: 2022

Percentagem para cálculo da área de implantação: 27,00 % Tipo de coeficiente de localização: Serviços

Coordenada X: 246.528,00 Coordenada Y: 18.681,00

$$\frac{Vt^*}{1.766.400,00} = \frac{Vc}{615,00} \times \frac{A}{1.631,9250} \times \frac{Cl}{1,60} \times \frac{Ca}{1,10} \times \frac{Cq}{1,000}$$

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação, $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (500 - 100) + 0,85 \times (1000 - 500) + 0,80 \times (Aa + Ab - 1.000,0000)$.

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.
* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

Mod1 do IMI nº: Entregue em : 2019/08/21 Ficha de avaliação nº: Avaliada em :

5. A fórmula de cálculo que foi aplicada para a valorização deste imóvel, possuía os seguintes factores:

$$VPT = Vc \times A \times Cl \times Ca \times Cq$$

Esta foi a fórmula aplicada à data de 2019, resultando num Valor Patrimonial de 1.766.400,00€.

6. A Requerente foi notificada de vários actos de liquidação de IMI e AIMI, a saber:

- a. o ato de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis do imóvel descrito em 1, com o VPT € 2.387.626,04, referente ao ano de 2016, com data de liquidação de 02.03.2017, com notas de cobrança notificadas à Requerente com o n.º 2016 ..., referente à 1.ª prestação, com data de pagamento até Abril de 2017, o n.º 2016 ..., referente à 2.ª prestação, com data de pagamento até Julho de 2017 e o n.º 2016 ..., referente à 3.ª prestação, com data de pagamento até Novembro de 2017; e
- b. O ato de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis do imóvel descrito em 1, com o VPT € 2.387.626,04, referente ao ano de 2017, com data de liquidação de 07.03.2018, notificado à Requerente com o n.º 2017 ..., referente à 1.ª prestação, com data de pagamento até Abril de 2018, o n.º 2017 ..., referente à 2.ª prestação, com data de pagamento até Julho de 2018 e o n.º

2017 ..., referente à 3.^a prestação, com data de pagamento até Novembro de 2018, com o valor de coleta € 8.953,60;

- c. o ato de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis sob o imóvel descrito em 1., com o VPT € 2.387.626,04 referente ao ano de 2018, com data de liquidação de 23.03.2019, notificado à Requerente com o n.º 2018 ..., referente à 1.^a prestação, com data de pagamento até Maio de 2019, o n.º 2018 ..., referente à 2.^a prestação, com data de pagamento até Agosto de 2019 e o n.º 2018 ..., referente à 3.^a prestação, com data de pagamento até Novembro de 2019, com o valor de coleta € 8.834,22;
- d. o ato de liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) sob o imóvel descrito em 1., com identificação do prédio ...- ..., com o VPT € 2.387.626,04 referente ao ano de 2017, com data de liquidação de 30.06.2017, com o n.º de liquidação 2017..., n.º de documento de cobrança 2017 ..., com mês de pagamento de Setembro, no valor de €9.550,50;
- e. o ato de liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) sob o imóvel descrito em 1, com identificação do prédio ...- ..., com o VPT € 2.387.626,04 referente ao ano de 2018, com data de liquidação de 30.06.2018, com o n.º de liquidação 2018..., n.º de documento de cobrança 2018..., com mês de pagamento de Setembro, no valor de €9.550,50;
- f. o ato de liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) sob o imóvel descrito em 1, com identificação do prédio ...-..., com o VPT € 2.387.626,04 referente ao ano de 2019, com data de liquidação de 30.06.2019, com o n.º de liquidação 2019 ..., n.º de documento de cobrança 2019 ..., com mês de pagamento de Setembro, no valor de €9.550,50;

7. A Requerente impetrou pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do disposto no art.º 78.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 115.º do Código do IMI (“CIMI”), em 31 de Dezembro de 2020, onde solicitava a revisão por erro imputável aos serviços na errada interpretação da lei, a restituição dos montantes indevidamente pagos por si nas liquidações de IMI referentes

aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 e ainda a restituição dos montantes indevidamente pagos por si nas liquidações de AIMI referentes aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020.

8. Por despacho do Director de Serviços da Direcção de Serviços de Avaliações, com assinatura electrónica em GPS, que validou a informação dos Serviços, com fundamento em, o ato de fixação de valores patrimoniais constituir um ato administrativo em matéria tributária de conteúdo genérico e não um ato tributário, por conseguinte o mecanismo legal previsto no artigo 78.º da LGT não é o meio processual adequado à revisão dos atos administrativos em matéria tributária, como é o caso do ato de fixação de valores patrimoniais, a mesma deverá ser analisada em sede de processo administrativo autónomo ao pedido de revisão oficiosa, pelo que por despacho do Director de Serviços de Avaliações, proferido em 25 de maio de 2022, foi o processo remetido para análise do procedimento de avaliação em apreço.

9. Por despacho de 27 de maio de 2022, da Subdiretora-geral, da Área de Gestão dos Impostos sobre o Património, exarado na Informação n.º .../2021, comunicada ao Serviço de Finanças de ... em 31/5/2022, foi anulado o ato de fixação do valor patrimonial do prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial sob o ... da União de Freguesias ... e ..., Concelho de Tavira, com fundamento em invalidade.

Na sequência desta anulação, as respetivas fichas de avaliação encontram-se no estado de “Com reclamação”. Para dar continuidade ao procedimento, deverá esse serviço abrir as respetivas fichas de avaliação e substituí-las.

Posteriormente, será necessário dar conhecimento ao perito local desse SF da atribuição de novas fichas de avaliação para a repetição das avaliações e correção dos erros verificados nas anteriores.

Mais se informa que o sujeito passivo será notificado da respetiva de anulação por esta Direcção de Serviços.

10. Por despacho do Director Adjunto da Direcção de Finanças de Faro, por competência delegada (alínea a) do capítulo II do despacho n.º 8797/2021, de 24/08/2021, publicado no DR

2.ª série n.º 173, de 06/09/2021) datada de 15/10/2022, com assinatura electrónica em GPS, exarado em processo autónomo, foi deferido parcialmente o pedido:

“Atendendo à informação prestada e aos elementos juntos, proponho o deferimento parcial do pedido, sendo de deferir o pedido referente à liquidação de IMI do ano 2019 e de AIMI do ano 2020 e de indeferir o pedido formulado relativos ao IMI dos anos de 2016, 2017 e 2018 e AIMI dos anos de 2017, 2018 e 2019.

Proponho ainda a dispensa de notificação para efeitos do exercício do direito de audição, previsto no art.60º da LGT, de acordo com o estabelecido na alínea a) do n.º 3 da circular n.º 13 de 08/07/1999 da Direção de Serviços de Justiça Tributária.”

11. Por subdelegação de competências (alínea a) do capítulo II do despacho n.º 8797/2021, de 24/08/2021, publicado no DR 2.ª série n.º 173, de 06/09/2021), despacho exarado no dia 15/10/2022, foi validada a informação de onde se extrai o seguinte:

“Da análise efetuada à avaliação do supra identificado prédio urbano (terreno para construção), verifica-se que esta foi realizada em 2019, e que na referida avaliação fiscal foi considerado o coeficiente de localização e o coeficiente de afetação (Anexo Ficha_Avaliação_11091370). No que se refere aos coeficientes de localização e de afetação, cumpre informar que, de facto, a jurisprudência, no que respeita à avaliação dos terrenos para construção, tem entendido que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, na redação do artigo 45.º do CIMI anterior a 1 de janeiro de 2021, não há lugar à consideração do coeficiente de afetação e do coeficiente de localização, pelo que a aplicação dos referidos coeficientes avaliativos acarreta a ilegalidade do ato de fixação do valor patrimonial.

Ora, tendo sido considerados os coeficientes de localização e de afetação na determinação do valor patrimonial tributário na avaliação do prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ..., Concelho de Tavira, conclui-se, face ao entendimento jurisprudencial, pela ilegalidade do ato de fixação do valor patrimonial em causa. Por conseguinte, estamos perante um erro de avaliação por errónea consideração do coeficiente de localização e do coeficiente de afetação na determinação do valor patrimonial tributário do terreno para construção em análise.

... Assim, atendendo ao disposto no artigo 79.º da Lei Geral Tributária (LGT), os atos de fixação de valores patrimoniais podem ser objeto de anulação administrativa nos termos do Código de Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força da alínea b) do artigo 2.º da LGT, quando verificadas as condições legais e dentro dos prazos legais consignados, aplicando se, para o efeito, o regime jurídico previsto no artigo 168.º do CPA.

Tendo em especial consideração que o ato de fixação do valor patrimonial não se trata de um ato constitutivo de direitos, porquanto não atribui ou reconhece situações jurídicas de vantagem, nem elimina ou limita deveres, ónus, encargos ou sujeições, a anulação administrativa está sujeita aos prazos estatuídos nos n.ºs 1 e 5 do artigo 168.º do CPA....

Considerando o caso concreto, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 168.º do CPA, considera-se o ato emitido no dia 10 de setembro de 2019, data do ofício (Anexo Ficha_Avaliação_11091370) que notificou o sujeito passivo do resultado obtido na avaliação do prédio urbano em referência, porquanto é no mesmo que se encontram plasmados os elementos essenciais, como o teor da decisão («foi atribuído o Valor Patrimonial Tributário abaixo descrito»), o autor do ato e a data em que a decisão foi proferida. Nestes termos, o prazo de cinco anos a contar da respetiva emissão do ato não se encontra precludido.

No que concerne ao prazo de seis meses, considera-se que os serviços da Autoridade Tributária têm conhecimento da causa de invalidade após análise dos elementos existentes no processo, no momento em que é elaborada uma “informação burocrática” reconhecendo a existência da invalidade. Por conseguinte, para efeito do disposto no n.º 1 do artigo 168.º do CPA, este prazo deve ser contado a partir da data de conclusão da presente informação. Neste sentido, somos de parecer que, por se encontrarem reunidos os pressupostos para tanto, o ato de fixação do valor patrimonial do prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ..., Concelho de Tavira, pode ser objeto de anulação administrativa oficiosa, com fundamento em invalidade e efeitos retroativos, em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 163.º, n.º 2 do artigo 165º, n.ºs 1 e 5 do artigo 168.º, n.º 1 do artigo 169.º e no n.º 3 do artigo 171.º todos do CPA.

...

Em face do exposto, somos de propor:

- a) *A anulação administrativa oficiosa com efeitos retroativos do ato de fixação do valor patrimonial do prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ..., Concelho de Tavira, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 168.º e do n.º 3 do artigo 171.º do CPA, com fundamento em invalidade;*
- b) *A realização de nova avaliação ao prédio identificado na alínea anterior, sem a consideração dos coeficientes de afetação e de localização, informando-se para tanto o Serviço de Finanças de ... e a Direção de Finanças de Faro;*
- c) *A notificação do sujeito passivo da decisão de anulação administrativa oficiosa com efeitos retroativos do ato de fixação do valor patrimonial do prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ..., Concelho de Tavira; ...”*

9. *Assim, em relação à liquidação de AIMI do ano 2020 e de IMI do ano 2019, devido à anulação da avaliação que produziu efeitos na matriz a 06-11-2019, pelos motivos anteriormente expostos, irá produzir os efeitos pretendidos pela requerente.*

10. *No que concerne ao IMI dos anos de 2016 a 2018 e AIMI dos anos de 2017 a 2019, por se verificar que a avaliação que constituiu a base tributável para efeitos de liquidação daqueles tributos, naqueles anos, ocorreu em 03-10-2013, constata-se que o prazo de cinco anos a contar da respetiva emissão do ato encontra-se precludido, (cf. artigo 168º, n.º 1 do CPA, aplicável ex vi alínea c) do artigo 20º da LGT).*

III – Proposta

De acordo com as competências subdelegadas pelo Subdiretor Geral da Área de Gestão Tributária de IVA através do despacho n.º 8797/2021 de 24 de agosto, publicado no DR 2ª série n.º 173 de 06 de setembro, sendo a DSIMI competente para decisão em termos de área funcional, de acordo com o ponto II, a) é subdelegado nos diretores de finanças a competência para “Apreciar e decidir os pedidos de revisão dos atos tributários previstos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, até ao montante de 100.000,00 EUR.”

Pelo exposto, propõe-se o deferimento parcial do presente pedido de revisão, e a dispensa da notificação para o exercício do direito de audição, previsto na alíneas b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, em virtude da fundamentação proposta se cingir à interpretação normativa e à valoração da prova já constante dos autos.

12. A Requerida que considerou a ficha referida nos números 3,4 e 5 sem efeito, reverteu-a e substituiu-a pela ficha n.º ..., avaliação efetuada em 20.12.2022, onde se apurou um valor patrimonial de € 1.003.640,00, notificado em 14.01.2023 pelo ofício n.º

13. A Requerida na sua Resposta no presente processo, aceita a revisão de AIMI do ano de 2019, afirmando *“Daí que, por força da apresentação da declaração modelo 1 do IMI n.º ... em 21.08.2019, o VPT que resulta da ficha de avaliação n.º ... deve produzir efeitos, em AIMI, em 01.01.2019, vigorando para a determinação da matéria tributável naquela data, o que justifica a revisão oficiosa da liquidação do AIMI de 2019 em discussão.”*

14. A Requerente impetrou o presente pedido de pronuncia arbitral no dia 14 de Janeiro de 2023.

15. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações:

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, essencialmente constituído pelo processo do pedido de revisão

tributária, matrizes, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

V. Do Direito

A questão a dirimir nos presentes autos é a seguinte:

- a.** (i)legalidade da não anulação das liquidações dos anos de 2016 a 2018 e AIMI dos anos de 2017 a 2019, por se verificar que a avaliação que constituiu a base tributável para efeitos de liquidação daqueles tributos, naqueles anos, ocorreu em 03-10-2013, pelo que o prazo de cinco anos a contar da respetiva emissão do ato encontra-se precludido, (cf. artigo 168.º, n.º 1 do CPA, aplicável ex vi alínea c) do artigo 20º da LGT).
- b.** Em caso de procedência do pedido em a), se a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, a serem pagos desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento de cada uma das liquidações ilegais até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva de 4%, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

Contrariamente ao que poderia sugerir como grande “head line”, a questão fulcral dos presentes autos não é determinar a (i)legalidade da forma de cálculo do Valor Patrimonial Tributário (VPTs) dos Terrenos para Construção, enquanto elemento integrante da liquidação do imposto (IMI e AIMI), na vertente da determinação dos VPTs, porque a AT não poderia ter aplicado os coeficientes multiplicadores do VPT, v.g. coeficientes de localização, e de afetação,¹ mas antes

¹ Cfr. informação supra transcrita contante do ponto 10 da matéria de facto; Cfr. tb. a inúmera jurisprudência citada e as decisões arbitrais do signatário, “máxime processos 485/2020, 531/2021-T, 540/2021, nas quais se encontra descrita a mencionada jurisprudência in www.caad.pt e A própria Requerida emitiu a seguinte Instrução de Serviço n.º .../2021, de 05 de abril de 2021, da Direção de Serviços de Justiça Tributária da AT:

a aplicabilidade, ou não, do artigo 168º, n.º 1 do CPA, aplicável ex vi alínea c) do artigo 20º da LGT.

Escreveu-se no Âmbito do Acórdão Arbitral 540-2021-T, no qual fomos Árbitro Adjunto, o seguinte:

“C. A questão de saber se Administração Tributária pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos;

Apesar de, em primeira linha, ter qualificado tal invocação como exceção, a verdade é que posteriormente a enquadra no capítulo B- Por impugnação. No entanto, julgamos que a mesma configura uma exceção de intempestividade.

Diz a Requerida que “Assim importa aferir se, face do entendimento jurisprudencial, as avaliações dos prédios urbanos terrenos para construção que tenham considerado esses coeficientes, podem ser anuladas.”

A revogação e a anulação dos atos administrativos em matéria tributária, estão previstas no artigo 79º da Lei Geral Tributária (LGT), sendo subsidiariamente aplicável o regime previsto nos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), por força do artigo 2. c) da LGT.

Estabelece o artigo 168.º do CPA, a cujo cumprimento está a Autoridade Tributária legalmente

«- a intenção de a AT adaptar a sua atuação à jurisprudência do STA e dos tribunais centrais administrativos no que concerne à determinação do VPT dos terrenos para construção a qual deve ser efetuada de acordo com a regra constante do artigo 45.º do Código do IMI, não podendo ser considerados os coeficientes previstos no artigo 38.º do Código do IMI, como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e de conforto;

- nos processos e procedimentos pendentes, assim consideradas as situações de litígio entre os contribuintes e a administração tributária (...) a AT profira despacho favorável ao contribuinte nos procedimentos de contencioso administrativo pendentes de decisão e promova, nos termos e nos prazos previstos no artigo 112.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pela revogação do ato impugnado nos processos de impugnação judicial, bem assim que na pendência da impugnação judicial observe o que resulta da «Instrução n.º 15 – Divulgação de entendimento quanto à revisão oficiosa de ato tributário impugnado judicialmente»;

- que seja proferida decisão favorável aos contribuintes nos processos e procedimentos pendentes, nos termos explicitados, e que seja promovida a correção (anulação parcial) dos atos de liquidação que constituem o objeto do litígio entre os contribuintes e a administração tributária (...), cumprindo o desígnio legal de “reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado”, conforme disposto no artigo 100.º da Lei Geral Tributária».

obrigada e vinculada:

Condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa

1 - Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contar da data do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respetiva emissão.”

Decorre do texto da lei que apenas são passíveis de anulação os atos de fixação dos VPT que contrariam o recente entendimento jurisprudencial nos casos em que não tenha decorrido cinco anos desde a respetiva emissão.”

Independentemente de se discorrer sobre a aplicabilidade do art.º 168.º do CPA a actos tributários quanto à sua anulabilidade, até porque existe regulamentação para os actos tributários que como se sabe são uma espécie de actos administrativos, importa, na senda do que já se escreveu supra e com a mesma fundamentação, dizer que o que está em causa no presente processo é o acto tributário tendente a uma liquidação de imposto, em que parte da sua componente de cálculo é o VPT, que deve obedecer aos termos da normatividade aplicável, e não um acto administrativo que seja revogado, ou anulado.

Improcede assim também esta excepção.

Acrescentamos que a revisão prevista no art.º 78.º da LGT, nas duas modalidades principais, a do número 1 e do número 4, trata-se de um regime especial para cumprimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira do dever de revogação que emana do princípio da legalidade que, estando especialmente previsto para o contencioso tributário, afasta a aplicabilidade subsidiária do artigo 168.º do Código do Procedimento Administrativo, pois não há uma lacuna de regulamentação.

E não vemos que possamos divergir da posição por nós assumida na mencionada decisão.

No entanto, há que esclarecer e “refrescar” os factos, isolando-os e qualificando-os no grupo a que devem pertencer.

➤ Assim, em relação à liquidação de AIMI do ano 2020 e de IMI do ano 2019, devido à anulação da avaliação que produziu efeitos na matriz a 06-11-2019, os actos tributários foram anulados pela Requerida, não sendo objecto do presente pedido arbitral;

➤ A Requerida aceita que se justifica a revisão oficiosa da liquidação do AIMI de 2019 em discussão, *cfr. facto dado como provado n.º 13*;

➤ A avaliação anterior do VPT foi inscrita na matriz a 03-10-2013, *cfr. ponto 10 da matéria de facto*;

A Requerida aplicou o mencionado art.º 168.º, n.º 1 do CPA, contando o prazo de 5 anos das datas em que os VPT's foram inscritos nas matrizes.

Mas não está em causa o acto administrativo em matéria tributária propriamente dito, mas sim, liquidações de IMI e AIMI que tem na sua composição as fórmulas que constam dos mencionados VPT'S, o que é diferente, pois ninguém contesta a autonomia do acto de liquidação como próprio em relação ao acto de determinação do VPT, que tem componentes, natureza e estrutura diferente, sendo ele também autónomo.

Daí que o mencionado dispositivo do CPA não possa ser aplicado!

Afinal que prazo deverá ser aplicado? E que regime? Poderá a decisão do presente processo arbitral conhecer do mesmo?

A Requerente impetrou pedido de revisão de actos tributários ao abrigo do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.²

Conforme ponto 8 da matéria de facto dada como provada, a Requerida por ter considerado o ato de fixação de valores patrimoniais como um ato administrativo em matéria tributária de

²² “Artigo 78.º

Revisão dos actos tributários

1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

conteúdo genérico e não um ato tributário, transformou o mecanismo legal previsto no artigo 78.º da LGT utilizado pela Requerente, num processo administrativo autónomo ao pedido de revisão oficiosa, ou seja, a Requerente imputa erro imputável aos serviços, o que a Requerida também considerou, não tendo anulado as liquidações por força da sua interpretação de aplicação do art.º 168.º, n.º 1, do CPA.

O procedimento de revisão oficiosa é um procedimento de natureza administrativa em matéria tributária, mas o mesmo visa a anulação de actos tributários. O que pode antes acontecer é que esse procedimento de revisão oficiosa não conhece da liquidação em si e então coloca-se a questão da sua natureza meramente administrativa.

Existe um reconhecimento no direito tributário do dever de revogar actos ilegais, que decorre dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade, princípios estes que impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.³

Mas a verdade é que o indeferimento parcial assenta exclusivamente no fundamento supra evidenciado arregimentado no art.º 168.º, n.º 1 do CPA e em mais nenhum fundamento.

Por esse facto coloca-se a questão do Tribunal ter, ou não, poderes para conhecer da intempestividade da revisão do acto tributário nos termos do art.º 78.º, n.º 1 da LGT.

No entanto, a questão não se coloca porquanto todas as liquidações foram praticadas menos de 4 anos antes da interposição da revisão do acto tributário, a qual, conforme número 7 da matéria de facto provada foi impetrada em 31 de Dezembro de 2020.⁴

Pelo que deve proceder na integra o pedido, ficando prejudicado o conhecimento do pedido subsidiário deduzido pela Requerente.

VI. Decisão

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 02555/13.0BEPRT, 07-04-2022, ANABELA RUSSO, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 663/13.7BELRS de 24-02-2022, HÉLIA GAMEIRO SILVA, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 9872/16.6BCLSB de 23-04-2020 PATRÍCIA MANUEL PIRES in. www.dgsi.pt;

⁴ Na verdade, conforme ponto número 6 da matéria de facto dada como provada, as liquidações são de 02.03.2017, 07.03.2018, 23.03.2019, 30.06.2017, 30.06.2018, 30.06.2019

Pelo exposto decide este Tribunal Singular

- 1) Julgar totalmente procedente o presente pedido de pronuncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações e em consequência,
 - a) Determinar a anulação das liquidações de IMI dos anos de 2016, 2017 e 2018 e AIMI dos anos de 2017, 2018 e 2019, (ato imediato do presente pedido arbitral) tudo no valor total de € 37.974,65 (trinta e sete mil, novecentos e setenta e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos);
 - b) Condenar a Requerida a proceder ao reembolso das quantias das liquidações anuladas no montante total de € 37.974,65 (trinta e sete mil, novecentos e setenta e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos);
 - c) Ao reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios, contados da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43, n.ºs.1, 3 e 4, 35, n.º.10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria 291/2003, de 8 de Abril, conforme infra fundamentado:
 - d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas, atento o seu decaimento.

VI. Valor da causa

Atribui-se à causa o valor de € 37.974,65 (trinta e sete mil, novecentos e setenta e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos);

VII. Dos juros indemnizatórios

Demanda a Requerente que a Requerida seja condenada a pagar-lhe, juros indemnizatórios, à taxa de 4%, desde a data em que efetuou o pagamento de cada uma das liquidações ilegais até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado.

Por sua vez responde a Requerida que nos termos do art.º 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, é relevante o que se encontra aí disposto, uma vez que o pedido de revisão das liquidações do IMI de 2019 e de AIMI de 2019 e 2020 (que merece e/ou tiveram procedência) foi formalizado através de requerimento apresentado em 31.12.2020.

E completa *“Verifica-se assim, que já decorreu o prazo de 1 ano após o pedido de revisão feito pela impugnante, pelo que lhe assiste direito aos juros indemnizatórios desde 01.01.2021 até à data em que a revisão das liquidações do IMI de 2019 e de AIMI de 2019 e 2020 seja executada.”*

Em primeiro lugar, a Requerente pede juros indemnizatórios respeitantes às liquidações que impugna no presente processo arbitral e não as que lhe foram deferidas em resultado do pedido de revisão oficiosa que foi convertido em processo administrativo autónomo.

Em segundo lugar, a ser aplicada a previsão da norma, 1 ano após 31/12/2020, não é 1/1/2021, mas seria antes 1/1/2022.

No entanto, são os eventuais juros indemnizatórios emergentes do pagamento das liquidações “impugnadas” no presente processo arbitral que estão em causa.

O art.º 43, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Nos termos da alínea c) do seu número 3, c) *Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

Nos termos do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo reunido em Pleno da Secção de Contencioso Tributário, processo 038/19.4BALS B, de 04-11-2020, cujo Relator foi a Juíza Conselheira, PAULA CADILHE RIBEIRO, *“Os juros indemnizatórios são devidos depois de*

decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, e não desde a data do pagamento indevido do imposto.”, ou seja, 1 de Janeiro de 2022.

A Requerente tem, pois, direito a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24, n.º.1, do RJAT), por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela AT, contados 1 ano após a apresentação do pedido de revisão (31/12/2021), até à data do processamento da respectiva nota de crédito, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43, n.ºs.1, 3 e 4, 35, n.º.10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria 291/2003, de 8 de Abril.

VIII. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 37.974,65 (trinta e sete mil, novecentos e setenta e quatro euros e sessenta e cinco cêntimos).

IX. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 15 de Setembro de 2023

O Árbitro Singular

(António Pragal Colaço)