

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 336/2023-T

Tema: IMI; AIMI. Ilegalidade do ato de fixação dos VPT; Efeitos na legalidade dos atos de liquidação; Correção dos VPT; Efeitos nos atos de liquidação – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a decisão arbitral de 17 de janeiro de 2024.

Sumário

- I. Tendo a Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, pedido expressamente a apreciação da legalidade e a anulação de atos de liquidação de impostos (IMI e AIMI), conseqüentemente ao indeferimento de pedidos de revisão oficiosa com o mesmo objeto, e dentro do prazo de 90 dias após o indeferimento, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo;
- II. Tendo os atos de liquidação de IMI de 2016 e 2017 e de AIMI de 2017 sido efetuados com base num valor patrimonial erradamente fixado, mas que se consolidou na ordem jurídica, tal ilegalidade não é invocável como fundamento da ilegalidade das liquidações;
- III. Tendo o sujeito passivo reclamado/pedido a retificação dos VPT dos prédios em 27.12.2018, ao abrigo do art.º 130º do CIMI e tendo, na sequência dessa reclamação, os VPT sido corrigidos para menos, o VPT resultante desta correção influencia a liquidação do IMI e do AIMI referentes ao ano da reclamação (2018).
- IV. Constitui obrigação da administração tributária proceder à revisão oficiosa dos atos de liquidação de IMI e de AIMI de 2018 de acordo com o novo VPT, por força do disposto no nº 8 do art.º 130º e no nº 1, al. c) do art.º 115º do CIMI, conjugados.
- V. Não tendo a administração tributária assim procedido, tendo o sujeito passivo pedido a revisão oficiosa dentro do prazo legal de quatro anos previsto no nº 1 do

art.º 78º da LGT, a Autoridade Tributária estava obrigada a proceder à revogação dos atos de liquidação, conformando-os com o novo VPT.

DECISÃO SOBRE PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO ARBITRAL

Na sequência da apresentação de pedido de reforma da sentença, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art.º 616º do Código do Processo Civil aplicável ao processo arbitral tributário *ex vi* a al. e) do n.º 1 do art.º 29º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por parte do Requerente, vem o Tribunal Arbitral Singular decidir como segue:

I. TRAMITAÇÃO PROCESSUAL ANTECEDENTE AO PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO PROFERIDA E TEMPESTIVIDADE DA APRESENTAÇÃO DO PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO ARBITRAL

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pediu a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de IMI números 2016..., 2017... e 2018..., e das liquidações de AIMI números 2017... e 2018... .

Como fundamento da sua pretensão, a Requerente alegava, em suma:

- i) Os atos de avaliação dos prédios sobre os quais incidiram as liquidações impugnadas incorreram em violação de lei, sendo por isso ilegais e inválidos;
- ii) A invalidade dos atos de avaliação dos prédios torna ilegais e inválidas as liquidações de imposto efetuadas com base nesses atos de avaliação;
- iii) Esta invalidade dos atos de liquidação pode ser invocada em processo de impugnação dos atos de liquidação e conduzir à sua anulação, independentemente de:
 - a. Já não ser possível impugnar diretamente os atos de avaliação, por já ter sido ultrapassado o prazo para tal efeito;
 - b. Já não ser possível à AT revogar os atos de avaliação, por já ter sido ultrapassado o prazo para tal efeito.

O Tribunal arbitral singular considerou, para a sua decisão, que ultrapassados que estão quer o prazo para a impugnação direta dos atos de avaliação, ao abrigo dos artigos 76º e 77º do CIMI, quer o prazo para a revogação de tais atos por parte da AT ao abrigo do art.º 168º do CPA, a questão que se colocava ao Tribunal era a de saber, apenas, se a invalidade, neste caso provada, dos atos de avaliação podia ser invocada como fundamento da impugnação dos atos de liquidação.

Para decidir a questão, o Tribunal baseou-se na jurisprudência vertida no acórdão uniformizador do STA de 23.02.2023, proferido no proc. 0102/22.2BALS.B. Rel: PAULA CADILHE RIBEIRO, em que se fixa a seguinte interpretação da lei:

“(...) prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do valor patrimonial tributário, proferido em procedimento tributário autónomo, as mesmas não podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação.

(...) De qualquer forma, quer o ato de avaliação direta se insira no procedimento de liquidação do imposto (aplicando-se neste caso a exceção ao princípio da impugnação unitária), quer, como é o caso, finalize um procedimento de avaliação direta autónomo, os vícios que afetem o valor encontrado apenas podem ser invocados na sua impugnação e já não na impugnação da liquidação que com base no valor resultante da avaliação vier a ser efetuada.

O mesmo é dizer que para além de a impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial depender do esgotamento dos meios gratuitos, a não impugnação do ato preclui que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado. Não tendo sido impugnado judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10).”

II. TEOR DO REQUERIMENTO DE REFORMA

É o seguinte, no essencial, o teor do requerimento apresentado pela Requerente:

“(…)

15. *Sucedede que, no artigo 20.º da sua Resposta, a Autoridade Tributária admite expressamente que a Requerente, em 27.12.2018, procedeu à apresentação de reclamações da matriz dos imóveis, ao referir que (destaque da Requerente):*

«A 2018.12.27 a Requerente veio contestar os VPTs (pedido de avaliação – VPT desatualizado, art.º 130.º/3-al. a)) por meio da entrega das declarações modelo 1 do IMI.»

16. *Assumindo, ainda, que (cf. o artigo 21.º da Resposta, destaque da Requerente):*

«Os novos VPT, calculados na sequência da entrega da modelo 1 deram origem à revogação parcial da liquidação de AIMI do ano 2018.»

17. *Posteriormente, a Autoridade Tributária volta, novamente, a referir que (cf. os artigos 34.º e 35.º da Resposta, destaque da Requerente):*

«34º

“Porém, tendo o sujeito passivo dado iniciativa a procedimentos de reclamação da matriz durante o ano de 2018, nos termos do nº 3 do artigo 130º do CIMI, importa notar que o nº 8 deste artigo dispõe que:

O efeito das reclamações (...) efetuadas com qualquer dos fundamentos previstos neste artigo só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido...”

35º

Assim, a liquidação do AIMI do ano de 2018 foi parcialmente revogada – na parte do imposto que exceda o que seria devido pela aplicação dos novos VPTs a 1 de janeiro de 2018 – para incorporar os VPTs resultantes das reclamações da matriz apresentadas naquele ano, em substituição dos que suportaram o procedimento de liquidação normal do imposto.»

18. Contudo e, ao contrário do que entendeu a decisão arbitral no ponto K. da matéria de facto dada como provada, que em nenhum momento a Autoridade Tributária invocou (ou provou), a efetiva concretização da revogação parcial da liquidação do AIMI de 2018 - e, refira-se, nem o podia fazer, uma vez que tal revogação parcial ainda não ocorreu.

19. Ora, atendendo ao teor da Resposta da Autoridade Tributária, verifica-se que o Tribunal arbitral, tinha de considerar, no ponto H da matéria de facto dada como provada, que:

«H. A 27.12.2018 a Requerente apresentou um pedido de avaliação dos prédios ao abrigo do art.º 130º nº 3 al a) do CIMI, por meio de entrega das declarações modelo 1 do IMI.»

20. Mas, jamais, poderia ter dado como provado o ponto K. da matéria de facto dada como provada, onde se refere que

«K. Na sequência desta avaliação, e da redução do valor patrimonial tributário dos prédios, a AT procedeu a revogação parcial da liquidação de AIMI e do ano 2018; »

21. uma vez que ainda não ocorreu qualquer (efetiva) revogação parcial da liquidação de AIMI de 2018, e conseqüentemente, a Requerente ainda não foi reembolsada do valor Pago em excesso por referência a citada liquidação (e que será de cerca de € 11.450,00).

22. E refira-se, a conclusão de que se mantém na ordem jurídica a liquidação de AIMI de 2018 originária decorre, desde logo, do próprio teor da decisão arbitral,

porquanto, como se reconhece na pág. dois, a requerente contestou, entre outros, os atos de

«iv. Liquidação de AIMI nº 2017..., referente ao ano de 2017, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €;

v. Liquidação de AIMI nº 2018 ... referente ao ano de 2018, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €;»

23. Ora, se a Autoridade Tributária tivesse revogado efetivamente a liquidação de AIMI de 2018 - como invoca (erroneamente) nos artigos 21.º e 35.º da sua Resposta -, então o valor da liquidação contestada pela Requerente não poderia, jamais, ser no mesmo valor que a liquidação de AIMI de 2017 (cuja revogação não ocorreu).

24. Sem prejuízo do acima referido e do facto de, efetivamente, não se ter verificado (ainda) a revogação parcial da liquidação de AIMI de 2018, a realidade é que, perante a confissão da Autoridade Tributária quanto à ilegalidade (parcial) da liquidação de AIMI de 2018 (cf. os artigos 20.º, 21.º, 34.º e 35.º da Resposta) - que a Requerente aceita para este propósito -, sempre teria de se entender que se verificava uma inutilidade superveniente da lide, no que concerne à parte da liquidação de AIMI de 2018 revogada pela Autoridade Tributária, nos termos da alínea e) do artigo 277.º do CPC, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

25. É que, note-se, o n.º 5 do artigo 607.º do CPC, aplicável ao presente processo arbitral por força alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º, é lapidar ao referir que, não obstante “[o] juiz apreci[e] livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto”, “a livre apreciação não abrange os factos (...) que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes”.

26. Acresce que, atendendo à (alegada, mas não provada) revogação parcial da liquidação de AIMI de 2018, o Tribunal arbitral também deveria ter conhecido do

pedido de condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios quanto à referida liquidação de AIMI de 2018.

27. De facto, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 30.06.2021 (cf. Documento 12 junto com a petição inicial)(1) e, constatando-se que a Autoridade Tributária não fez prova da data em que (alegadamente) revogou e reembolsou a Requerente do AIMI de 2018 pago em excesso, constata-se que o Tribunal arbitral sempre teria de analisar esta questão

28. Assim, na sequência da posição assumida pela Autoridade Tributária na Resposta, o Tribunal arbitral deveria, (i) ter declarado a existência de uma inutilidade superveniente da lide parcial quanto à liquidação de AIMI de 2018, em virtude da sua revogação expressa pela Autoridade Tributária; (ii) ter analisado o pedido de juros indemnizatórios à Requerente, quanto à liquidação de AIMI de 2018 revogada pela Autoridade Tributária, devendo, a final e na ótica da Requerente, ter condenado a mesma no seu pagamento, em cumprimento do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária; e (iii) ter julgado improcedente o pedido arbitral nos demais pedidos formulados pela Requerente; (iv) ter condenado a Requerente nas custas do processo.”

III. CONTRADITÓRIO – AUSÊNCIA DE PRONÚNCIA POR PARTE DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Após o recebimento do requerimento do Requerente com o pedido de reforma da decisão, o Tribunal, entendendo que, por um lado, se lhe impunha a obrigação de se pronunciar sobre o mesmo e, por outro, se impunha oferecer à Autoridade Tributária e Aduaneira a possibilidade de se pronunciar sobre o mesmo, proferiu o seguinte despacho:

Por Requerimento apresentado em 02.02.2024, veio a Requerente formular um pedido de reforma da sentença, ao abrigo do art.º 613º do CPC, reforma que na

ótica da Requerente seria devida por existência de erro na qualificação jurídica dos factos e por desconsideração de meios de prova constantes do processo que implicariam uma decisão diversa da proferida.

Constitui princípio elementar de direito adjetivo o de que, proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (n.º 1 do art. 613.º do CPC, aqui aplicável ex vi art. 29.º, n.º1, al. a) do RJAT). Não obstante, prevêm-se na lei processual civil algumas exceções a esta preclusão dos poderes do juiz após a prolação da sentença.

É assim que o n.º 2 do mesmo artigo 613.º do CPC admite que é lícito ao juiz, depois de proferida a sentença, retificar erros materiais nela contidos, suprir nulidades ou reformá-la, nos termos dos artigos subsequentes desse Código.

E na sequência desta norma, o n.º 2 do artigo 616.º do CPC estabelece que:

“2 - Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

- a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;*
- b) Constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.”*

Todas estas normas são aplicáveis ao processo arbitral tributário por força da al. e) do n.º 1 do art.º 29º do RJAT.

Deste modo, e alegando a Requerente, precisamente, os vícios constantes das alíneas a) e b) do n.º 2 do art.º 616º do CPC, afigura-se obrigatório que o Tribunal arbitral se pronuncie sobre o requerimento da Requerente.

Por outro lado, o princípio do contraditório (art.º 3º do CPC), princípio basilar do atual direito processual e que deve hoje considerar-se extensivo a todas as fases do litígio, impede o Tribunal de decidir o pedido de reforma da decisão sem dar à Requerida a possibilidade de se pronunciar sobre o mesmo.

Assim sendo, ordena-se a notificação da Requerida para, querendo, se pronunciar, no prazo de dez dias, sobre o pedido de reforma da decisão apresentado pela Requerente.

Notifique-se.

Este despacho foi inserido no sistema de gestão processual no dia 05.03.2024, e notificado às Partes no mesmo dia.

A Autoridade Tributária não se pronunciou no prazo fixado.

IV. REAPRECIÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Começa-se desde já por declarar que, com efeito, se constata um erro por parte do Tribunal na apreciação da prova, proveniente de confusão entre a revogação parcial da liquidação de IMI de 2018, do qual é a própria Requerente a dar conhecimento ao tribunal (artigo 16º da pi), e a revogação parcial do AIMI de 2018, que a Autoridade Tributária alega ter efetuado (artigos 21º e 35º da resposta) mas da qual, efetivamente, não fornece qualquer prova.

Como diz a Requerente, no artigo 21º da Resposta, a Autoridade Tributária afirma:

“O novos VPT, calculado na sequência da entrega da modelo 1 deram origem à revogação parcial da liquidação de AIMI do ano 2018.”

Mas como afirma a Requerente, também neste caso, não se encontra no processo nenhuma prova documental de que esta revogação parcial tenha realmente ocorrido.

Pelo que o ponto K. da matéria de facto dada como provada deve ser corrigido, no sentido de ser eliminado o facto aí dado como provado.

V. CONSEQUÊNCIAS DO ERRO NA VALORAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Assente que a liquidação do AIMI de 2018 não foi parcialmente revogada, há que apreciar este facto à luz do direito.

A Requerente diz, no seu requerimento pedindo a reforma da decisão arbitral (ponto 24 do requerimento):

“Sem prejuízo do acima referido e do facto de, efetivamente, não ser verificado (ainda) a revogação parcial da liquidação de AIMI de 2018, a realidade é que, perante a confissão da autoridade tributária quanto a ilegalidade (parcial) da liquidação de AIMI de 2018 (cf. os artigos 20º, 21º, 34º, e 35º da Resposta) – que a requerente aceita para este propósito -, sempre teria de se entender que se verificava uma inutilidade superveniente da lide, no que concerne a parte da liquidação de a AIMI revogada pela Autoridade Tributária, nos termos da alínea e) do artigo 277º do CPC, aplicável por força da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT.

A Requerente diz, portanto, se bem entendemos, que, se tivesse efetivamente ocorrido uma revogação parcial do AIMI de 2018 (que alega não estar provado que tenha ocorrido) e uma vez que, no seu pedido, a Requerente (não considerando qualquer revogação parcial do AIMI de 2018) pede a anulação parcial dessa liquidação, então o tribunal deveria declarar a inutilidade superveniente da lide no que respeita à parte da liquidação revogada.

Comecemos por rever a matéria de facto:

Devem ser dados como provados os seguintes factos:

- A. A Requerente era, à data dos factos tributários, proprietária dos prédios urbanos identificados na matriz predial urbana com os números U-..., U..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., todos da freguesia de ..., concelho de Loulé;
- B. Os prédios encontravam-se, à data dos factos, classificados como terrenos para construção;
- C. O valor patrimonial tributário, inicial, dos prédios foi determinado nos anos de 2005 a 2015;
- D. Na avaliação, inicial, dos prédios, foram considerados, além do valor base do prédio edificado, os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização;

- E. Os valores assim determinados foram notificados à Requerente;
- F. A Requerente não impugnou os atos de avaliação;
- G. As liquidações de IMI dos anos de 2016 e 2017 e do AIMI dos anos de 2017 e 2018 foram efetuadas tendo em conta os valores patrimoniais tributários assim determinados, reportados a 31 dezembro do ano a que respeitam os impostos;
- H. A 27.12.2018, a Requerente apresentou, através da entrega de uma declaração modelo 1, um pedido de avaliação dos prédios;
- I. Na avaliação efetuada na sequência deste pedido de avaliação, uma nova determinação do VPT dos prédios foi efetuada com base na fórmula seguinte (documento 10 junto pela Requerente):

$$VT = Vc * A$$

Onde:

Vt = valor patrimonial tributário

Vc = valor base dos prédios edificados

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação

- J. Na sequência desta avaliação, os prédios tiveram os seus valores patrimoniais alterados do seguinte modo (documento 10 junto pela Requerente):

Identificação matricial	Valor Patrimonial Tributário Inicial	Ano da determinação	Valor Patrimonial Tributário corrigido (euros)	Data da determinação
U-...	719.736,50	2019	280.650,00	15.03.2021
U-...	49.430,50	2019	16.940,00	15.03.2021
U-...	74.754,75	2018	13.570,00	15.03.2021

U-...	262.271,92	2019	191.450,00	14.04.2021
U-...	378.209,30	2019	129.610,00	15.03.2021
U-...	361.959,15	2019	83.020,00	15.03.2021
U-...	316.162,35	2018	85.150,00	15.03.2021
U-...	158.796,75	2018	54.420,00	15.03.2021
U-...	463.266,30	2019	106.280,00	15.03.2021
U-...	102.778,90	2018	92.090,00	15.03.2021

- K. Na sequência desta avaliação, a Requerente apresentou, em 16.12.2020 o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI n.º ... relativa ao ano 2016, o qual foi tramitado sob o número ... 2023..., solicitando a anulação parcial da liquidação;
- L. Ainda na sequência da avaliação, a Requerente apresentou, em 01.07.2021 um segundo pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI de 2017 e de 2018 e de AIMI de 2017 e de 2018, o qual foi tramitado sob o número ... 2023..., solicitando a anulação parcial das liquidações;
- M. Em ambos os pedidos de revisão oficiosa, a Requerente alegou que, se as liquidações tivessem sido lançadas sobre os VPTs corretamente apurados, não teria pago em excesso o montante global de 46.935,30 euros;
- N. Através do ofício n.º ... de 31.01.2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa n.º ... 2023 ..., na qual a Autoridade Tributária invocou a impossibilidade de revogação dos atos administrativos de avaliação dos imóveis, por força do art.º 169º do Código de Procedimento Administrativo;
- O. Através do ofício n.º ... de 19.04.2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2023..., na qual a Autoridade Tributária invocou a impossibilidade de revogação dos atos

administrativos de avaliação dos imóveis, por força do art.º 169º do Código de Procedimento Administrativo;

P. A liquidação impugnada de AIMI de 2018 incidiu sobre os seguintes prédios, com os correspondentes valores patrimoniais tributários:

LISTA DE PRÉDIOS URBANOS				
NIF/VERBETE	Identificação do Predio	Quota Parte	Valor Patrimonial Tributário (€)	Valor Não Contabilizado (€)
		1/1	709.100,00	0,00
		1/1	48.700,00	0,00
		1/1	73.650,00	0,00
		1/1	258.395,98	0,00
		1/1	372.620,00	0,00
		1/1	356.610,00	0,00
		1/1	311.490,00	0,00
		1/1	156.450,00	0,00
		1/1	456.420,00	0,00
		1/1	101.260,00	0,00

parado.

VALORES COMO RECEBOS APÓS CERTIFICAÇÃO OU JUNTAMENTE COM O COMPROVATIVO DO PAGAMENTO POR MULTIRRANCO

Q. A liquidação impugnada de IMI de 2018 incidiu sobre os seguintes prédios, com os correspondentes valores patrimoniais tributários:

IDENTIFICAÇÃO FISCAL	ANO DE IMPOSTO	IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DATA DE LIQUIDAÇÃO
	2018	2018	2019-03-23

A presente nota demonstrativa da liquidação correspondente ao ano de imposto de 2018, engloba todos os prédios de V.Exa, incluindo os já discriminados no supracitado documento.

Descrição dos Prédios Município / Freguesia / Artigo	Ano	Valor Patrimonial Tributário (€)	Valor Isento (€)	Taxa %	Maj/Min %	IMI Fam.	Coleta (€)	Juros Comp. (€)
Município de LOULÉ								
-U-	2018	709.100,00		0,30			2.127,30	
-U-	2018	48.700,00		0,30			146,10	
-U-	2018	74.754,75		0,30			224,26	
-U-	2018	258.395,98		0,30			775,19	
-U-	2018	372.620,00		0,30			1.117,86	
-U-	2018	356.610,00		0,30			1.069,83	
-U-	2018	316.162,35		0,30			948,49	
-U-	2018	158.796,75		0,30			476,39	
-U-	2018	456.420,00		0,30			1.369,26	
-U-	2018	102.778,90		0,30			308,34	
-U-	2018	235.896,15		0,30			707,69	
-U-	2018	213.119,55		0,30			639,36	
-U-	2018	69.040,30		0,30			207,12	
-U-	2018	384.431,25		0,30			1.153,29	
-U-	2018	245.163,10		0,30			735,49	
-U-	2018	161.425,60		0,30			484,28	
-U-	2018	224.518,00		0,30			673,55	
-U-	2018	240.290,00		0,30			720,87	
-U-	2018	124.469,45		0,30			373,41	
-R-	2018	200,32		0,80			1,60	
-R-	2018	128,19		0,80			1,03	

Não se provou, no processo, que a Autoridade Tributária tenha revogado parcialmente a liquidação de AIMI referente ao ano de 2018.

Corrigida a matéria de facto, vejamos o direito aplicável, apenas e só, no caso da liquidação de AIMI do ano de 2018.

Os pedidos de avaliação dos prédios – pedidos que vieram a dar origem às correções do VPT efetuadas entre março e abril de 2021- foram apresentados pela Requerente em 27 de dezembro de 2018.

Nos termos do art.º 130º, nº 8 do CIMI, os efeitos das reclamações efetuadas, dos valores patrimoniais tributários, pelos sujeitos passivos, com qualquer dos fundamentos previstos no mesmo art.º 130º, produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido.

No caso, como bem afirma a Requerida, os efeitos das retificações efetuadas em 2021 produzem os seus efeitos sobre o ano de 2018, ano em que foram apresentadas as reclamações.

Sem prejuízo de caber à Autoridade Tributária o poder-dever de proceder à revisão das liquidações, em decorrência do disposto no nº 8 do art.º 130º do CIMI, o sujeito passivo tem também, em virtude do disposto no nº 1 do art.º 115º nº 1 daquele código, a faculdade de pedir à administração tributária a revisão dos atos de liquidação, a fim de os tornar conformes com o disposto no art.º 130º, em matéria de reclamação e correção do valor patrimonial tributário dos prédios, e especificamente com o seu nº 8.

Foi isto que a Requerente fez, apresentando o pedido de revisão oficiosa que deu origem ao procedimento de revisão oficiosa nº ... 2023..., em que pediu à Autoridade Tributária a revogação parcial do IMI dos anos 2017 e 2018, e do AIMI dos anos 2017 e 2018.

Dada toda a argumentação anteriormente expandida, a Autoridade Tributária tinha, na sequência do pedido de revisão, o dever de agir de acordo com a lei, e revogar a liquidação de AIMI do ano de 2018.

Ao não o fazer, a Autoridade Tributária praticou um ato ilegal, incorrendo em violação de lei por erro nos pressupostos de direito, ao dizer, na informação que serve de base à decisão (doravante a “Informação”):

18. Nos casos em que sejam determinados VPT's em montante superior àquele que resultaria da aplicação correta das normas de determinação daqueles valores, e subsequentemente, seja liquidado imposto num montante superior àquele que seria legalmente devido, tal qualificação deverá ser anulada na parte correspondente ao

montante liquidado em excesso, em resultado direto de ter sido considerado, para efeitos de cálculo deste imposto, valor de matéria tributável superior àquele que deveria ter sido verificado.

19. No entanto, há que verificar se a anulação do ato administrativo de avaliação do terreno para construção, e a consequente determinação do VPT teve lugar no prazo de seis meses, contados desde a data do conhecimento do órgão competente (cf. Artigo 169º CPA), desde que se contenha no prazo de cinco anos da sua emissão, isto é, no prazo de cinco anos contados da data em que foi realizada a determinação do VPT pela respetiva avaliação (cf. artigo 168º, n.º 1 do CPA, aplicável ex vi alínea c) do artigo 20º da LGT)¹

Ora, esta argumentação assenta, salvo o devido respeito, numa interpretação errada do direito.

Vejamos mais em detalhe a argumentação da AT.

A AT diz:

- i) Para haver anulação **do ato administrativo de avaliação**, é necessário, nos termos do art.º 169º do CPA, que ela seja efetuada dentro de um determinado intervalo temporal;
- ii) O ato - **ato administrativo de avaliação** – tem de ser anulado no prazo de seis meses, a contar da data do conhecimento pelo próprio órgão competente da causa da invalidade;
- iii) Ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro;
- iv) Em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da **respetiva emissão**.

E quanto a esta última condição, a “Informação” deixa muito claro que conta o prazo a partir “da data em que foi realizada a determinação do VPT pela respetiva avaliação”. Portanto, na construção interpretativa da AT, o ato a anular é o ato de avaliação, e esta anulação só pode ter lugar nos cinco anos posteriores à data da sua prática.

¹ Realce nosso.

Só que a revogação que a Requerente pretende – no pedido efetuado no procedimento de revisão nº ...2023... – não é a da avaliação dos prédios. É sim, a da liquidação do AIMI do ano de 2018 e do IMI do ano de 2018 (além da liquidação de IMI do ano 2017 e de AIMI do ano 2017).

Ainda com uma particularidade: é que a própria AT estava obrigada a proceder à sua revisão, utilizando para isso o mecanismo da revisão oficiosa previsto no art.º 115º do CIMI, e só o podia fazer após a emissão do ato de avaliação que teve lugar entre 15 de março e 4 de abril de 2021.

Assim, ao abrigo do nº 1 do art.º 78º da LGT, para o qual remete o nº 1 do art.º 115º do CIMI, e que estabelece para a revisão dos atos tributários um prazo de quatro anos após a liquidação, a AT estava perfeitamente em tempo de anular o ato de liquidação do AIMI de 2018. Ao não o fazer, indeferindo o pedido de revisão, praticou um ato ilegal, que deve, por isso, ser anulado.

Mas se este raciocínio é válido para o pedido de revisão do AIMI de 2018, também o é para o pedido de revisão do IMI do mesmo ano.

Vejamos:

Em 01.07.2021, deu início um procedimento de revisão oficiosa, a pedido da Requerente, no Serviço de Finanças de Faro, registado com o número de processo ...2023..., em que a Requerente pedia:

- A revisão do ato de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano 2017, nº..., emitida em 07.03.2018, no valor global de 14.158,27 euros (ponto 1da “Informação”);
- A revisão do ato de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano 2018, nº ..., emitida em 23.03.2019, no valor global de 14.260,71 euros;
- A revisão do ato de liquidação de AIMI do ano 2017, nº ... no valor de 18.874,18 euros;
- A revisão do ato de liquidação de AIMI do ano 2018, nº ... no valor de 18.874,18 euros;

Já vimos que as liquidações referentes ao ano de 2017 não são afetadas pelas avaliações efetuadas entre 15 de março e 4 de abril de 2021. Isto porque tais avaliações são consequentes de uma reclamação/pedido de correção dos VPT’s apresentada ao abrigo do art.º 130º do CIMI

em 27.12.2018 e, assim sendo, as mesmas apenas se repercutem nas liquidações do ano 2018 e seguintes.

Dada toda a argumentação anteriormente expendida, a Autoridade Tributária tinha, na sequência do pedido de revisão, o dever de agir de acordo com a lei, e revogar a liquidação de AIMI do ano de 2018, pois para esta já vigorava o VPT determinado em 2021.

Ao não o fazer, a Autoridade Tributária praticou um ato ilegal, incorrendo em violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

Verifica-se assim que a decisão arbitral:

- i) Não apenas incorreu em erro ao considerar provado o facto K – “Na sequência desta avaliação, e da redução do valor patrimonial tributário dos prédios, a AT procedeu à revogação parcial da liquidação de AIMI do ano 2018” – o qual não foi provado e se considerou provado por confusão com o ato de liquidação de IMI de 2018, o qual, sim, foi parcialmente revogado, segundo afirmação da Requerente na sua pi e de acordo com a “Informação”;
- ii) Como também assentou numa errada *qualificação jurídica dos factos*, ao considerar que estava em causa a anulação dos atos de liquidação com base em erro na determinação do VPT dos prédios, em vez de considerar que estava em causa a revogação dos atos, no prazo fixado no art.º 78º da LGT, devida por força do n.º 8 do art.º 130º do CIMI.

Olhando ao disposto às normas aplicáveis da lei processual civil, aplicável ex vi o art. 29.º, n.º1, al. a) do RJAT, considera-se estar-se perante os pressupostos para a reforma da decisão arbitral.

Com efeito, o n.º 2 do art.º 613º do CPC dispõe que “é lícito ao juiz, depois de proferida a sentença, retificar erros materiais nela contidos, suprir nulidades ou reformá-la, nos termos dos artigos subsequentes desse Código.”

E na sequência desta norma, o n.º 2 do artigo 616.º do CPC estabelece que:

“2 - Não cabendo recurso da decisão, é ainda lícito a qualquer das partes requerer a reforma da sentença quando, por manifesto lapso do juiz:

- a) Tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;
- b) Constem do processo documentos ou outro meio de prova plena que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida.”

Ora, é sabido que da decisão arbitral não cabe recurso por erro de julgamento, de acordo com o art. ° 28° do RJAT, segundo o qual os únicos fundamentos para a impugnação da decisão arbitral são:

- a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- b) Oposição dos fundamentos com a decisão;
- c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;
- d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º

Verificando-se assim o primeiro pressuposto para que à luz do n° 2 do art.º 16º do CPC, o tribunal possa proceder à reforma da decisão.

Além disso, e como já foi demonstrada, a decisão padece de erro na qualificação jurídica dos factos e, conseqüentemente, na determinação das normas aplicáveis, e na valoração da prova, como já foi demonstrado.

Sendo assim, impõe-se a reforma da decisão, nos termos que seguem.

REFORMA DA DECISÃO ARBITRAL

A... S.A., contribuinte n° ..., com sede no ..., ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico

da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista a:

- I) Anulação dos despachos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa (procedimentos n.ºs ...2020... e ...2021...) apresentados contra: os atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) e de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”):
 - i. Liquidação de IMI nº 2016..., referente ao ano de 2016 e relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-0..., U-..., U-...e U-..., todos da freguesia de ..., Loulé, com um valor de imposto a pagar de 14.158,27€;
 - ii. Liquidação de IMI nº 2017 ..., referente ao ano de 2017 e relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-...e U-..., todos da freguesia de ..., Loulé, com um valor de imposto a pagar de 14.158,27€;
 - iii. Liquidação de IMI nº 2018 ..., referente ao ano de 2018 e relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-..., todos da freguesia de ..., Loulé, com um valor de imposto a pagar de 14.260,71€;
 - iv. Liquidação de AIMI n.º 2017..., referente ao ano de 2017, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €;
 - v. Liquidação de AIMI n.º 2018... referente ao ano de 2018, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €.
- II) Anulação parcial dos atos de liquidação supra referidos.
- III) Reembolso do imposto indevidamente pago e pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.

É requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “Requerida”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-05-2023.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 29-06-2023, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 17-07-2023.

O Requerente baseia a sua pretensão nos seguintes argumentos, sinteticamente apresentados:

1) Quanto à tempestividade do pedido de revisão dos atos tributários:

- A revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efectuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado;
- Não corresponde à verdade que o pedido haja sido apresentado em 01.07.2021, mas antes em 30.06.2021, conforme resulta do carimbo aposto no comprovativo de expedição/registo dos CTT

2) Quanto à possibilidade de impugnação dos atos de liquidação com base em ilegalidade do ato de avaliação:

- A possibilidade legal de impugnação direta das decisões que determinam o VPT dos imóveis não pode ser interpretada pela Autoridade Tributária como um requisito de que depende o escrutínio administrativo e judicial dos atos tributários subsequentes (tais como os atos de liquidação de IMI e de AIMI);
- A alegada impossibilidade de revogação dos atos de avaliação, nos quais a Autoridade Tributária determinou o VPT subjacente às liquidações de imposto, não expurga a ilegalidade destas últimas;

3) *Quanto à errónea quantificação do VPT do prédio:*

- Na determinação do VPT do prédio, a AT aplicou um coeficiente de localização superior a 1, vindo a reconhecer, na segunda avaliação, a ilegalidade deste procedimento;
- De acordo com o artigo 45.º do Código do IMI, a determinação do VPT dos terrenos para construção é dado pelo produto do valor de construção (Vc) multiplicado pela área (A), sendo que o valor de construção deve corresponder ao valor médio de construção por metro quadrado fixado por portaria;
- Mas, para determinação do VPT dos PRÉDIOS, a Autoridade Tributária recorreu a outros elementos que não os previstos no artigo 45.º do Código do IMI, mormente, ao disposto no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI nos termos do qual “o valor base dos prédios edificados (Vc) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor” - preceito legal previsto para prédios urbanos já edificados (e não terrenos para construção).
- Tal entendimento não tem qualquer suporte legal porquanto, ao não se encontrar prevista no artigo 45.º do Código do IMI, a majoração de 25% do valor médio de construção por metro quadrado, não pode ser considerada para efeitos do cálculo do VPT dos terrenos para construção.

Notificada para o efeito, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta no prazo fixado, contestando o pedido apresentado pela Requerente por impugnação, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- As liquidações do IMI dos anos de 2016 e 2017 e do AIMI do ano de 2017 referentes aos prédios supra foram apuradas tendo em conta os valores patrimoniais tributários, reportados a 31 dezembro do ano a que respeita o IMI, nos termos dos artigos 8.º e 113.º do CIMI, e reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI, nos termos dos artigos 135.º-A e 135.º G do CIMI;
- Esses valores patrimoniais tributários foram apurados nos anos de 2005 a 2015, de acordo com a interpretação do artigo 45.º do CIMI, incorporando nessa determinação o

- valor base do prédio edificado e os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização;
- Uma vez que esses valores foram validamente notificados por ofício, via CTT, ao sujeito passivo e que não há registo de que tenha sido solicitada a realização de segundas avaliações, nos termos do artigo 76.º do CIMI, nem que tenham sido impugnados judicialmente os atos de avaliação, em conformidade com o disposto nos artigos 77.º do CIMI e 134.º do CPPT, formou-se caso decidido relativamente ao resultado dessas avaliações, não podendo eventuais erros na determinação desses VPTs ser discutidos na apreciação da validade dos atos de liquidação de imposto que os utilizaram como referência de matéria tributável;
 - Tendo o sujeito passivo dado iniciativa a procedimentos de reclamação da matriz durante o ano de 2018, nos termos do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, importa notar que o n.º 8 deste artigo dispõe que: “O efeito das reclamações (...) efetuadas com qualquer dos fundamentos previstos neste artigo, só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido...”;
 - Uma vez que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos já se consolidaram na ordem jurídica não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação;
 - Não existe enquadramento legal que possa sustentar a possibilidade de revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais;
 - Primeiramente, porque o artigo 78.º da LGT não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável previstos no n.º 4 daquela norma;
 - Tão pouco se verifica qualquer erro no ato de liquidação, foi calculado com base no VPT constante na matriz predial em estrito e integral cumprimento da lei;
 - Tão pouco o fundamento da injustiça grave ou notória do n.º 4 do art. 78º da LGT é invocável quando a liquidação do IMI tenha sido efetuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113º do CIM, com base nos valores patrimoniais inscritos na matriz predial, não

- impugnados com esse fundamento pelo sujeito passivo no prazo e nos termos previstos na lei, tal como se refere, nomeadamente, na Decisão arbitral n.º 667/2021-T;
- O pedido de revisão oficiosa - tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações e de interposição da presente ação - sempre seria intempestivo face ao prazo previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária;
 - Estabelece o n.º 1 do artigo 168.º do CPA, “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 nos casos em que não tenham decorrido cinco anos desde a respetiva emissão;
 - De tudo o que se aduziu conclui-se que, para os imóveis em causa, já se encontra precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixe valor patrimonial tributário o qual se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de IMI.

Em 02.11.2023, o Tribunal notificou a Requerente para, querendo, se pronunciar sobre a matéria de exceção invocada pela AT.

Na sua pronúncia, a Requerente alega:

- Quanto à anulação parcial da liquidação de AIMI de 2018, cumpre referir que a pretensão da Requerente não foi integralmente satisfeita, na medida em que a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas retirou da mesma o peso dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto, mantendo, contudo, a liquidação contestada (i) quer quanto à majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI, relativa ao cálculo do valor base por metro quadrado que incide sobre a área bruta autorizada, (ii) quer, subsidiariamente, quanto à percentagem de 15% a 45% que incide sobre o produto resultante do valor base por metro quadrado e a área bruta autorizada ou prevista – situações igualmente reputadas como ilegais pela Requerente no presente processo arbitral;

- Nessa medida, a Requerente mantém o interesse na apreciação do mérito da (i)legalidade da liquidação de AIMI de 2018, na parte não revogada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ou seja, quanto ao facto de se ter mantido – no cálculo do VPT e, consequentemente, na liquidação de IMI -, a majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI;
- Quanto à insindicabilidade da legalidade do ato de determinação do VPT em se de impugnação da liquidação, a legalidade das liquidações de IMI (e de AIMI) deve poder ser alvo de escrutínio, mesmo quando tenham por base um VPT cuja avaliação não foi contestada, uma vez que a própria liquidação será irremediavelmente ilegal.
- O facto de não ter contestado o VPT dos prédios no prazo de 5 anos a que alude o n.º 1 do artigo 168.º do CPA, não desvincula a Autoridade Tributária e Aduaneira de conhecer do mérito dos pedidos de revisão apresentados pela Requerente se revelam tempestivos.

Por despacho de 06.01.2024, o tribunal propôs a dispensa da realização da reunião prevista no art.º 18º do RJAT, bem como de alegações finais, por não ter sido requerida prova adicional para além da incorporada no processo, por não se afigurar necessária a produção de outra prova, tendo em conta que as posições das Partes se encontravam bem definidas e ainda em vista dos princípios da celeridade, da economia processual e da proibição da prática de atos processuais inúteis, a menos que as Partes, no prazo de cinco dias, se pronunciem em contrário.

As Partes não se pronunciaram em contrário.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é materialmente competente, à luz do disposto no n.º 1, al. a) do art.º 2.º do RJAT, uma vez que está em causa a apreciação da legalidade de atos de liquidação de impostos.

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

A cumulação de pedidos é admissível à luz do art.º 104º, nºs 1 e 2 do CPPT, aplicável ao processo tributário por força do art.º 29º, nº 1, al. a) do RJAT.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito do pedido.

III. QUESTÕES A APRECIAR

São as seguintes as questões a apreciar e a decidir no presente processo:

- I) A questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, a qual está, por sua vez, dependente da admissibilidade dos pedidos de revisão oficiosa, em face do seu objeto;
- II) A questão de saber se a ilegalidade dos atos de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios, quando esses atos de avaliação não foram autonomamente impugnados no prazo para tal previsto na lei, fere de ilegalidade os atos de liquidação de IMI e de AIMI subsequentes, podendo, por esse motivo, ser invocados como fundamento da impugnação destes atos de liquidação;
- III) A questão de saber se os atos de liquidação de IMI e de AIMI relativos ao ano de 2018 deviam obrigatoriamente ser parcialmente revogados, em procedimento de revisão oficiosa, por força das avaliações efetuadas entre 15 de março e 4 de abril de 2021, na sequência de reclamação da Requerente.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos considerados provados

Devem ser dados como provados os seguintes factos:

- A. A Requerente era, à data dos factos tributários, proprietária dos prédios urbanos identificados na matriz predial urbana com os números U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., todos da freguesia de ..., concelho de Loulé;

- B. Os prédios encontravam-se, à data dos factos, classificados como terrenos para construção;
- C. O valor patrimonial tributário, inicial, dos prédios foi determinado nos anos de 2005 a 2015;
- D. Na avaliação, inicial, dos prédios, foram considerados, além do valor base do prédio edificado, os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização;
- E. Os valores assim determinados foram notificados à Requerente;
- F. A Requerente não impugnou os atos de avaliação;
- G. As liquidações de IMI dos anos de 2016 e 2017 e do AIMI dos anos de 2017 e 2018 foram efetuadas tendo em conta os valores patrimoniais tributários assim determinados, reportados a 31 dezembro do ano a que respeitam os impostos;
- H. A 27.12.2018, a Requerente apresentou, através da entrega de uma declaração modelo 1, um pedido de avaliação dos prédios;
- I. Na avaliação efetuada na sequência deste pedido de avaliação, uma nova determinação do VPT dos prédios foi efetuada com base na fórmula seguinte (documento 10 junto pela Requerente):

$$VT = Vc * A$$

Onde:

Vt = valor patrimonial tributário

Vc = valor base dos prédios edificados

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação

- J. Na sequência desta avaliação, os prédios tiveram os seus valores patrimoniais alterados do seguinte modo (documento 10 junto pela Requerente):

Identificação matricial	Valor Patrimonial	Ano da determinação	Valor Patrimonial Tributário	Data da determinação

	Tributário Inicial		corrigido (euros)	
U-...	719.736,50	2019	280.650,00	15.03.2021
U-...	49.430,50	2019	16.940,00	15.03.2021
U-...	74.754,75	2018	13.570,00	15.03.2021
U-...	262.271,92	2019	191.450,00	14.04.2021
U-...	378.209,30	2019	129.610,00	15.03.2021
U-...	361.959,15	2019	83.020,00	15.03.2021
U-...	316.162,35	2018	85.150,00	15.03.2021
U-...	158.796,75	2018	54.420,00	15.03.2021
U-...	463.266,30	2019	106.280,00	15.03.2021
U-...	102.778,90	2018	92.090,00	15.03.2021

- K. Na sequência desta avaliação, a Requerente apresentou, em 16.12.2020 o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI n.º ... relativa ao ano 2016, o qual foi tramitado sob o número ... 2023..., solicitando a anulação parcial da liquidação;
- L. Ainda na sequência da avaliação, a Requerente apresentou, em 01.07.2021 um segundo pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI de 2017 e de 2018 e de AIMI de 2017 e de 2018, o qual foi tramitado sob o número ...2023..., solicitando a anulação parcial das liquidações;
- M. Em ambos os pedidos de revisão oficiosa, a Requerente alegou que, se as liquidações tivessem sido lançadas sobre os VPTs corretamente apurados, não teria pago em excesso o montante global de 46.935,30 euros;
- N. Através do ofício n.º ... de 31.01.2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2023..., na qual a Autoridade Tributária invocou a impossibilidade de revogação dos atos

administrativos de avaliação dos imóveis, por força do art.º 169º do Código de Procedimento Administrativo;

- O. Através do ofício n.º ... de 19.04.2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2023..., na qual a Autoridade Tributária invocou a impossibilidade de revogação dos atos administrativos de avaliação dos imóveis, por força do art.º 169º do Código de Procedimento Administrativo;
- P. A liquidação impugnada de AIMI de 2018 incidiu sobre os seguintes prédios, com os correspondentes valores patrimoniais tributários:

LISTA DE PRÉDIOS URBANOS				
NIF/VERBETE	Identificação do Prédio	Quota Parte	Valor Patrimonial Tributário (€)	Valor Não Contabilizado (€)
		1/1	709.100,00	0,00
		1/1	48.700,00	0,00
		1/1	73.650,00	0,00
		1/1	258.395,98	0,00
		1/1	372.620,00	0,00
		1/1	356.610,00	0,00
		1/1	311.490,00	0,00
		1/1	156.450,00	0,00
		1/1	456.420,00	0,00
		1/1	101.260,00	0,00

parado.
NUNCA COMO DEBIDO APÓS CERTIFICAÇÃO OU JUNTAMENTE COM O COMPROVATIVO DO PAGAMENTO POR MULTIRRANCO

- Q. A liquidação impugnada de IMI de 2018 incidiu sobre os seguintes prédios, com os correspondentes valores patrimoniais tributários:

IDENTIFICAÇÃO FISCAL	ANO DE IMPOSTO	IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DATA DE LIQUIDAÇÃO
	2018	2018	2019-03-23

A presente nota demonstrativa da liquidação correspondente ao ano de imposto de 2018, engloba todos os prédios de V.Exa, incluindo os já discriminados no supracitado documento.

Descrição dos Prédios Município / Freguesia / Artigo	Ano	Valor Patrimonial Tributário (€)	Valor Isento (€)	Taxa %	Maj/Min %	IMI Fam.	Coleta (€)	Juros Comp. (€)
Município de LOULÉ								
-U-	2018	709.100,00		0,30			2.127,30	
-U-	2018	48.700,00		0,30			146,10	
-U-	2018	74.754,75		0,30			224,26	
-U-	2018	258.395,98		0,30			775,19	
-U-	2018	372.620,00		0,30			1.117,86	
-U-	2018	356.610,00		0,30			1.069,83	
-U-	2018	316.162,35		0,30			946,49	
-U-	2018	158.796,75		0,30			476,39	
-U-	2018	456.420,00		0,30			1.369,26	
-U-	2018	102.778,90		0,30			308,34	
-U-	2018	235.896,15		0,30			707,69	
-U-	2018	213.119,55		0,30			639,36	
-U-	2018	69.040,30		0,30			207,12	
-U-	2018	384.431,25		0,30			1.153,29	
-U-	2018	245.163,10		0,30			735,49	
-U-	2018	161.425,60		0,30			484,28	
-U-	2018	224.518,00		0,30			673,55	
-U-	2018	240.290,00		0,30			720,87	
-U-	2018	124.469,45		0,30			373,41	
-R-	2018	200,32		0,80			1,60	
-R-	2018	128,19		0,80			1,03	

Não se provou, no processo, que a Autoridade Tributária tenha revogado parcialmente a liquidação de AIMI referente ao ano de 2018.

Os factos considerados provados foram-no com base na prova documental constante do processo e ainda na omissão de contestação por cada uma das Partes dos factos invocados pela Parte contrária.

V. DISCUSSÃO DE DIREITO

a. Questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral

Alega a Requerida, na sua contestação, que o pedido de pronúncia arbitral é intempestivo, uma vez que tem por objeto as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, os quais são inadmissíveis em face do seu objeto.

Diz a Requerida que o artigo 78.º da LGT não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável previstos no n.º 4 daquela norma.

A Requerida, em requerimento dirigido ao Tribunal em 16.01.2024, veio ainda juntar acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, ainda não transitado em julgado, que daria apoio à sua tese.

Embora não tenham sido juntos ao processo os pedidos de revisão oficiosa, na decisão do pedido de RO processo n.º ...2021... lê-se, no ponto I.1:

“Em 01.07.2021 a requerente Sociedade A... S.A., NIF ... veio requerer a revisão dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano 2017, n.º ... emitida em 07.03.2018, no valor global de € 14.158,27 (...).

Requer também a revisão das liquidações de AIMI do ano 2017, n.º ... no valor de (...).

(...)

Sucintamente, solicita a anulação parcial dos atos tributários das liquidações de IMI referente a 2017, no montante de €9.817,53 e referente a 2018, (...) e das liquidações de AIMI, referentes a 2017 e 2018, dado que a coleta de IMI e AIMI para cada um

daqueles terrenos para construção foi em montante superior ao que seria legalmente devido, caso os valores da matéria colectável tivessem sido fixados de acordo com o artigo 45º do Código do IMI e não segundo a fórmula de avaliação erroneamente aplicada pela AT (...)”

Na decisão do pedido de RO processo nº ...2020... lê-se, no ponto I:

“1. A petionária veio requerer a revisão dos atos de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (N) do ano 2016 a que corresponde (...).

(...)

3. Em síntese, a requerente invoca erro imputável ao serviços, Na determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção, uma vez que foram calculados com recurso a elementos destinados a avaliação de prédios urbanos, já identificados, para habitação, comércio, indústria e serviços (nomeadamente coeficientes de afetação, localização e qualidade e conforto) em detrimento do estabelecido no artigo 45º CIMI, bem como na aplicação errada da majoração prevista no artigo 39º do CIMI, tendo aqueles valores servido de base às liquidações de IMI, ora contestadas”.

O que se constata dos excertos transcritos é que, ao contrário do que sustenta a AT, os pedidos de revisão oficiosa, em ambos os casos, não tiveram por objeto os atos de avaliação ou fixação do VPT dos imóveis, mas os atos de liquidação. A Requerente invoca, sim, como fundamento da ilegalidade das liquidações, a ilegalidade dos atos de fixação do VPT, o que é algo totalmente distinto de pedir a revisão oficiosa dos atos de fixação do VPT.

Assim, sendo, não procede, quanto à questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, o alegado pela Requerida.

b. Questão da ilegalidade dos atos de liquidação de IMI e de IMI

A Requerente vem, nos presentes autos, impugnar, imediatamente, dois despachos de indeferimento de pedidos de revisão de atos de liquidação: liquidação de IMI referente ao ano 2016, liquidação de IMI referente ao ano 2017, liquidação de AIMI referente ao ano 2017,

liquidação de IMI referente ao ano 2018, e liquidação de AIMI referente ao ano 2018, baseando-se na ilegalidade das liquidações, cuja anulação também pede. Todos os prédios em questão se encontravam classificados, à data dos factos tributários, como “terrenos para construção”.

Como fundamento da impugnação, a Requerente invoca, apenas, a ilegalidade dos atos de avaliação que determinaram o valor patrimonial tributário dos imóveis sobre os quais incidiram as liquidações.

A Requerida, por seu turno, considera que os atos de determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis, sendo atos autonomamente impugnáveis, e não tendo sido impugnados e conseqüentemente anulados ou revogados, consolidaram-se na ordem jurídica, pelo que já não podem ser postos em causa, não podendo a sua ilegalidade servir de fundamento à impugnação das liquidações.

Em primeiro lugar, quanto à questão da legalidade dos atos de liquidação, como se lê na decisão de indeferimento dos pedidos de revisão, os valores patrimoniais tributários dos imóveis foram fixados segundo a fórmula prevista no n.º 1 do art.º 38º do CIMI, relativa a prédios urbanos edificados, considerando na avaliação os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.

Esses atos de avaliação não foram impugnados, nos termos dos artigos 76º e 77º do CIMI.

Posteriormente aos atos de avaliação, seguindo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que considerou ilegal a forma de avaliação dos “terrenos para construção” utilizada pela Autoridade Tributária, esta alterou a sua forma de avaliar estes prédios, deixando de aplicar os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.

A primeira forma de avaliação, que aplicava os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, conduzia a valores patrimoniais tributários mais elevados do que os obtidos com a segunda forma de avaliação, sendo este o caso dos imóveis da Requerente.

A Autoridade Tributária não contesta, nos presentes autos, que a forma de determinação do VPT dos prédios não era conforme com a lei. Apenas sustenta que a ilegalidade dos atos de liquidação, uma vez que estes, pela falta de impugnação atempada, se consolidaram na esfera jurídica, não constitui fundamento para impugnação das liquidações.

Embora não se trate de uma questão controvertida nos autos, pode-se começar por dizer que, efetivamente, os tribunais superiores e o Supremo Tribunal Administrativo em particular

consideraram ilegal a aplicação dos coeficientes previstos no art.º 38º do CIMI à avaliação dos “terrenos para construção”.

Sobre este aspeto, diz-se no acórdão do STA de 09.10.2019 (processo nº 0165/14.4BEBRG. Rel: ASCENSÃO LOPES):

“I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração dos coeficientes de afetação e de qualidade e conforto (cq).

II - O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

III - O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).”

Quanto à questão discutida entre as Partes, que é a de saber se, ultrapassado quer o prazo para impugnação dos atos de avaliação (prazos que constam dos artigos 76º e 77º do CIMI), a ilegalidade dos atos de avaliação é invocável como fundamento para a impugnação das liquidações subsequentes, começa-se por observar que o ato de determinação do VPT dos prédios é um ato diretamente impugnável, conforme se depreende do art.º 77º do CIMI e do art.º 86º, nº 1 da LGT.

Independentemente da impugnação, perante uma constatação da ilegalidade do ato, a administração tributária pode revogar o ato tributário, no prazo previsto no art.º 168º do CPA, sendo este prazo de cinco anos, quando a invalidade se deva a erro do agente.

Ultrapassados que estão todos estes prazos, coloca-se a questão de saber se a invalidade, neste caso provada, dos atos de avaliação pode ser invocada como fundamento da impugnação dos atos de liquidação.

Sobre esta questão o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se recentemente num acórdão prolatado num recurso para uniformização de jurisprudência (STA, ac. de 23.02.2023,

proc. 0102/22.2BALSBS, relatora PAULA CADILHE RIBEIRO). Neste aresto o Tribunal teceu as seguintes considerações conclusivas:

“(...) [U]ma terceira conclusão se impõe: a de que prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do valor patrimonial tributário, proferido em procedimento tributário autónomo, as mesmas não podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação.

Na verdade, o ato que fixa o valor patrimonial tributário encerra um procedimento autónomo de avaliação que servirá de base a uma pluralidade de atos de liquidação que venham a ser praticados enquanto o valor dela resultante se mantiver, designadamente às liquidações de impostos sobre o património (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/10/2020, proferido no processo 050/11.1BEAVR, consultável em www.dgsi.pt).

Distingue-se daqueles outros procedimentos em que o ato de avaliação direta se insere num procedimento tributário tendente à liquidação do tributo, e que assim assumem a natureza de atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, isto é, apesar de serem atos preparatórios da decisão final (liquidação) por disposição legal especial são direta e imediatamente impugnáveis. No caso, como referimos, o ato final do procedimento de avaliação é o ato que fixa o valor patrimonial.

De qualquer forma, quer o ato de avaliação direta se insira no procedimento de liquidação do imposto (aplicando-se neste caso a exceção ao princípio da impugnação unitária), quer, como é o caso, finalize um procedimento de avaliação direta autónomo, os vícios que afetem o valor encontrado apenas podem ser invocados na sua impugnação e já não na impugnação da liquidação que com base no valor resultante da avaliação vier a ser efetuada.

O mesmo é dizer que para além de a impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial depender do esgotamento dos meios gratuitos, a não impugnação do ato preclui que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado. Não tendo sido impugnado

judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10).”

Ora, nos termos do art.º 8º, n.º 3 do Código Civil, “nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”, de onde se infere que a aplicação uniforme do direito é um princípio fundamental da nossa ordem jurídica, que visa realizar outros dois princípios fundamentais do ordenamento, que são o princípio da certeza do direito e o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Além disso, os acórdãos uniformizadores de jurisprudência, previstos no art.º 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, embora não tendo força vinculativa, são dotados de uma força persuasiva especial, que advém imperiosamente da necessidade de dar um sentido útil à sua previsão legal.

Com se diz no acórdão do TCA-N de 16.11.2012 (proc. 01297/05.5BEVIS, relatora MARIA FERNANDA BRANDÃO):

“(…) [S]endo incontestável o carácter não vinculativo para os tribunais dos acórdãos de uniformização de jurisprudência, (ao contrário do que acontecia com os anteriores Assentos), tal não significa que o julgador possa e deva tomar as suas decisões de acordo com a interpretação da lei que entende ser a mais correta com total desconsideração pela jurisprudência uniformizada; “a ser assim, a Uniformização de Jurisprudência seria um instituto criado pelo legislador sem qualquer utilidade, na medida em que a controvérsia jurisprudencial que antes existia continuaria a existir nos mesmos termos, com prejuízo para a segurança jurídica e igualdade de tratamento (valores que são, de algum modo, postos em crise quando existe grande divisão na jurisprudência acerca da mesma questão de direito e que a uniformização de jurisprudência pretende salvaguardar).”-cfr. os acs. do STJ de 14/05/2009, proferido no pr. n.º 218/09.OYFLSB e do TRP proferido em 13/10/2010, no pr. n.º 2716/08.4TBPVZ -B.P1.

(…)

Daqui decorre que a não aplicação da doutrina uniformizada pelo STA não pode basear-se na mera discordância da interpretação da lei que lhe esteve subjacente e com base nos mesmos argumentos que já eram utilizados anteriormente pela corrente jurisprudencial que defendia posição diversa daquela que veio a ser acolhida no acórdão uniformizador.”

Ora, no caso dos autos, não vemos razões ou circunstâncias especiais que justifiquem ou imponham o afastamento daquela jurisprudência uniformizadora.

E sendo assim, há que concluir, com o acórdão citado, que a invalidade dos atos de fixação do VPT dos prédios não constitui fundamento para a anulação dos atos de liquidação impugnados.

c. Questão da obrigatoriedade de revogação parcial dos atos de liquidação de IMI e de AIMI de acordo com os novos valores patrimoniais tributários determinados em 2021

Contudo, a legalidade dos atos pode e deve ser apreciada à luz de uma outra perspetiva, emanante dos factos provados e da própria argumentação das partes, que é a da obrigatoriedade de revogação parcial dos atos de liquidação de IMI e de AIMI relativos ao ano de 2018, de acordo com os novos valores patrimoniais tributários determinados em 2021.

As reclamações/ pedidos de avaliação dos prédios – pedidos que vieram a dar origem às correções do VPT efetuadas entre março e abril de 2021- foram apresentadas pela Requerente em 27 de dezembro de 2018.

Nos termos do art.º 130º, n.º 8 do CIMI, os efeitos das reclamações efetuadas, dos valores patrimoniais tributários, pelos sujeitos passivos, com qualquer dos fundamentos previstos no mesmo art.º 130º, produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido.

No caso, como bem afirma a Requerida, os efeitos das retificações efetuadas em 2021 produzem os seus efeitos sobre o ano de 2018, ano em que foram apresentadas as reclamações.

Sem prejuízo de caber à Autoridade Tributária o poder-dever de proceder officiosamente à revisão das liquidações, em decorrência do disposto no nº 8 do art.º 130º do CIMI, o sujeito passivo tem também, em virtude do disposto no nº 1 do art.º 115º, nº 1 daquele código e do art.º 78º da LGT para o qual o primeiro remete, a faculdade de pedir à administração tributária a revisão dos atos de liquidação, a fim de os tornar conformes com o disposto no art.º 130º, em matéria de reclamação e correção do valor patrimonial tributário dos prédios, e especificamente com o seu nº 8.

Com efeito, em 01.07.2021, teve início um procedimento de revisão oficiosa, a pedido da Requerente, no Serviço de Finanças de Faro, registado com o número ...2023..., em que a Requerente pedia:

- A revisão do ato de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano 2017, nº..., emitida em 07.03.2018, no valor global de 14.158,27 euros (ponto 1da “Informação”);
- A revisão do ato de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano 2018, nº ..., emitida em 23.03.2019, no valor global de 14.260,71 euros;
- A revisão do ato de liquidação de AIMI do ano 2017, nº ... no valor de 18.874,18 euros;
- A revisão do ato de liquidação de AIMI do ano 2018, nº ... no valor de 18.874,18 euros;

Já vimos que as liquidações referentes ao ano de 2017 não são afetadas pelas avaliações efetuadas entre 15 de março e 4 de abril de 2021. Isto porque tais avaliações são consequentes de uma reclamação apresentada ao abrigo do art.º 130º do CIMI em 27.12.2018 e, assim sendo, as mesmas apenas se repercutem nas liquidações do ano 2018 e seguintes.

Dada toda a argumentação anteriormente expandida, a Autoridade Tributária tinha, na sequência do pedido de revisão, o dever de agir de acordo com a lei, e revogar as liquidações de IMI e de AIMI impugnadas, referentes ao ano de 2018, de acordo com os novos VPT determinados em 2021.

Ao não proceder desse modo, a Autoridade Tributária praticou um ato ilegal.

Em relação às liquidações de IMI do ano 2018, diz a “Informação”:

12. O SP vem contestar as liquidações relativas aos terrenos para construção, solicitando a restituição dos valores de imposto que pagou a mais conforme cálculos que efetua explana nos artigos 61º e 62º da petição, invocando a errónea aplicação de fórmula de cálculo dos VPT's naqueles anos, bem como na aplicação da majoração prevista no artigo 39º do CIMI.

13. Em relação ao IMI de 2018, conforme já foi referido no ponto 1, a liquidação contestada no valor de € 14.260,71 foi substituída por outra no valor de € 5,543,93. As novas avaliações que deram origem a liquidação vigente já foram efetuadas desconsiderando os coeficientes de afetação, localização e de qualidade e conforto, sendo que em relação a majoração de 25% prevista no nº 1 do artigo 3º do CIMI, não se atende a pretensão de requerente em virtude do entendimento da AT consubstanciada nas instruções aos serviços, se manter inalterado em relação a esta foi atualidade, bem como pelos motivos que se explanam a seguir.

14. Nas liquidações contestadas, os VPT's dos terrenos para construção foram fixados segunda fórmula adotada a data pela autoridade tributária e Aduaneira (AT) que contemplava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) afetação e/ou (iii) qualidade e conforto. Recentemente, face ao expressamente consagrado no artigo 45 do Código do IMI, e nos termos preconizados pela jurisprudência emitida pelo STA, quanto à errónea aplicação dos coeficientes mencionados na determinação do VPT dos terrenos para construção, a AT alterou o entendimento relativamente a fórmula de cálculo deixando de aplicar tais com eficientes.

15. A AT calculava o VPT dos terrenos para construção com base na fórmula prevista no número um do artigo 38 do CIMI para prédios urbanos, edificados, classificados como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços.

16. A alteração de entendimento da AT, foi consubstanciada em despacho da diretora geral da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de uniformização de procedimentos nos processos pendentes, sancionando o entendimento de que “para a determinação do VPT no sentido de uniformização de procedimentos nos processos pendentes, sancionando o entendimento de que “para a determinação do VPT dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do artigo 45º do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente a implantação tendo em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação tendo em conta o nº3 três do artigo 42º do CIMI, mas não outras características ou coeficientes.”

Em resumo, em relação ao IMI de 2018, a AT mantém a liquidação, efetuada sobre um VPT que não é o VPT determinado entre março e abril de 2021. Mas era este o VPT que tinha que ser tido em conta, por força do nº 8 do art.º 130 - não na data da primeira liquidação, em 23.03.2019, pois nessa data ainda não havia sido efetuada a nova avaliação dos prédios – mas no momento da revisão oficiosa dos atos de liquidação.

Quanto ao AIMI de 2018, diz a “Informação”, fundamentando o indeferimento do pedido de revogação parcial:

18. Os casos em que sejam determinados VPT,s em montante superior àquele que resultaria da aplicação correta das normas de determinação daqueles valores e, conseqüentemente, seja liquidado imposto no montante superior aquilo que seria legalmente devido, tal liquidação deverá ser anulada na parte correspondente ao montante liquidado excessivo, em resultado direto de ter sido considerado para efeito de cálculo deste imposto, valor de matéria tributável superior àquilo que deveria ter sido verificado.

19. No entanto, há que verificar se a anulação do ato administrativo de avaliação do terreno para construção, e a conseqüente determinação do BPP teve lugar no prazo de seis meses, Tu, a que verificar se a anulação do ato administrativo de avaliação

do terreno para construção, e a consequente determinação do BPP teve lugar no prazo de seis meses, contados desde a data do conhecimento do órgão competente (cf. artigo 169º do CPA), desde que se contenha no prazo de cinco anos da sua edição, isto é no prazo de cinco anos contados da data em que foi realizada a determinação do VTP pela respetiva avaliação (cf. artigo 168º, nº 1 do CPA, aplicável ex vi alínea c) do artigo 20º da LGT).

Ora, esta argumentação assenta, salvo o devido respeito, numa interpretação errada do direito. Vejamos mais em detalhe a argumentação da AT, em especial no ponto 19 da “Informação”.

A AT diz:

- i) Para haver anulação **do ato administrativo de avaliação**, é necessário, nos termos do art.º 169º do CPA, que ela seja efetuada dentro de um determinado intervalo temporal;
- ii) O ato - **ato administrativo de avaliação** – tem de ser anulado no prazo de seis meses, a contar da data do conhecimento pelo próprio órgão competente da causa da invalidade;
- iii) Ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro;
- iv) Em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da **respetiva emissão**.

E quanto a esta última condição, a “Informação” deixa muito claro que conta o prazo a partir “da data em que foi realizada a determinação do VPT pela respetiva avaliação”. Portanto, na construção interpretativa da AT, o ato a anular é o ato de avaliação, e esta anulação só pode ter lugar nos cinco anos posteriores à data da sua prática.

Só que a revogação que a Requerente pretende – no pedido efetuado no procedimento de revisão nº ...2023... – não é a da avaliação dos prédios. É sim, a das liquidações do AIMI do ano de 2018 e do IMI do ano de 2018 (além da liquidação de IMI do ano 2017 e de AIMI do ano 2017).

Ainda com uma particularidade: é que a própria AT estava obrigada a proceder à sua revisão, utilizando para isso o mecanismo da revisão oficiosa previsto no art.º 115º do CIMI, e só o

podia fazer após a emissão do ato de avaliação que teve lugar entre 15 de março e 4 de abril de 2021.

Assim, ao abrigo do n.º 1 do art.º 78º da LGT, para o qual remete o n.º 1 do art.º 115º do CIMI, a AT estava perfeitamente em tempo de anular o ato de liquidação do AIMI de 2018. Ao não o fazer, indeferindo o pedido de revisão, praticou um ato ilegal, que deve, por isso, ser anulado.

d. Reembolso do imposto pago e direito ao pagamento de juros indemnizatórios

O Requerente solicitou ainda o reembolso do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios correspondentes, ao abrigo, estes últimos, do art.º 43º da LGT.

Decorre do art. 43º, n.º 1 da LGT 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".

Nos termos do art. 24º, 5 do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

No caso dos autos, demonstrou-se ter havido erro imputável aos serviços, ao não revogar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, as liquidações do IMI e do AIMI de 2018.

Logo, há que concluir que a Requerente tem direito ao reembolso do imposto pago indevidamente e aos respetivos juros indemnizatórios.

Tal como o STA tem vindo a decidir inúmeras vezes, tendo os atos sido anulados em resultado de impugnação judicial consequente ao indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, os juros indemnizatórios apenas são devido a partir da data em que se perfizer um ano decorrido sobre a data da apresentação do pedido de revisão, neste caso parcialmente anulado (*vd., vg. STA, acórdão de 24.01.2024, proc. 129/23.7BALS*B).

VI. DECISÃO

Em vista de todo o exposto, julga-se:

- I) **Improcedente** o pedido de anulação e, conseqüentemente, mantém-se na ordem jurídica, o despacho de indeferimento, com data de 31.01.2023, do pedido de revisão oficiosa número ...2023..., em que era pedida a revogação parcial do ato de liquidação de IMI nº 2016..., referente ao ano de 2016 e relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-..., no valor de 14.158,27€;
- II) **Improcedente**, conseqüentemente, o pedido mediato de anulação do ato de liquidação de IMI nº 2016..., referente ao ano de 2016 e relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-..., no valor de 14.158,27€;
- III) **Improcedente** o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa nº ...2023..., quanto aos pedidos:
- i. De revogação parcial da liquidação de IMI nº 2017..., referente ao ano de 2017, relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-..., no valor de 14.158,27€;
 - ii. De revogação parcial da liquidação de AIMI n.º 2017..., referente ao ano de 2017, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €;
- IV) **Procedente** o pedido de declaração de ilegalidade, e conseqüentemente anula-se parcialmente, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa nº ...2023..., quanto aos pedidos:
- i. De revogação parcial da liquidação de IMI nº 2018..., referente ao ano de 2018 e relativa aos prédios U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-..., com um valor de imposto a pagar de 14.260,71€;
 - ii. De revogação parcial da liquidação de AIMI n.º 2018 ... referente ao ano de 2018, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €.

- V) **Procedente** o pedido mediato de declaração de ilegalidade, e conseqüentemente anula-se parcialmente o ato de liquidação de IMI nº 2018..., referente ao ano de 2018, relativa aos prédios U-..., U..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-..., com um valor de imposto a pagar de 14.260,71€, na parte em que excede o imposto que corresponde ao VPT determinado para os prédio em 2021.
- VI) **Procedente** o pedido mediato de declaração de ilegalidade, e conseqüentemente anula-se parcialmente o ato de liquidação de AIMI n.º 2018... referente ao ano de 2018, na parte em que excede o imposto que corresponde ao VPT determinado para os prédios em 2021.
- VII) **Procedente** o pedido de condenação da Requerida Autoridade Tributária no reembolso das quantias de imposto indevidamente pagas;
- VIII) **Procedente** o pedido de condenação da Requerida Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios correspondentes às quantias de imposto indevidamente pagas, os quais serão contados a partir da data em que se perfizer um ano decorrido sobre a data da apresentação do pedido de revisão parcialmente anulado.

VII. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do art. 97.º-A nº 1, al. a) do CPPT do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em 46.935,30 euros.

VIII. CUSTAS

No que diz respeito à repartição das custas do processo, há que ter em conta os seguintes factos: A Requerente pede a anulação parcial dos atos de liquidação de IMI dos anos 2016, 2017 e 2018 e do AIMI dos anos 2017 e 2018.

No que diz respeito à liquidação do IMI do ano 2018, a Requerente contesta apenas o montante de 1.092,60 euros.

No que diz respeito à liquidação do AIMI do ano de 2018, a Requerente contesta o montante de 13.103,82.

O que significa que, no total, o valor dos pedidos procedentes é de 14.196,42.

Assim:

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar:

- Pela Requerida Autoridade Tributária, no montante de 648,00 euros;
- Pela Requerente, no montante de 1494,00 euros.

Notifiquem-se as Partes.

Porto, 25 de março de 2024

O Árbitro

(Nina Aguiar)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 336/2023-T

Tema: IMI; AIMI. Ininvocabilidade da ilegalidade dos atos de fixação dos VPT dos prédios como causa de ilegalidade e fundamento de impugnação dos atos de liquidação subsequentes-

*Substituída pela decisão arbitral de 25 de março de 2024.

SUMÁRIO:

- I. É admissível como objeto de um pedido de revisão oficiosa, efetuado ao abrigo do art.º 78º n.ºs 1 e 7 da LGT, o pedido de revogação de atos de liquidação de IMI e AIMI, com fundamento na ilegalidade dos atos de fixação do valor patrimonial tributário dos prédios;
- II. A ilegalidade dos atos de fixação do valor patrimonial tributário dos prédios não fere de ilegalidade os atos de liquidação de IMI e AIMI subsequentes, pelo que não constitui fundamento para a sua anulação.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... S.A., contribuinte n.º ..., com sede no ..., ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista a:

- IV) Anulação dos despachos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa (procedimentos n.ºs ...2020... e ...2021...) apresentados contra: os atos de liquidação

de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) e de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”):

- i. Liquidação de IMI nº 2016..., referente ao ano de 2016 e relativa aos prédios U-..., U-... e U-..., todos da freguesia de ..., Loulé, com um valor de imposto a pagar de 14.158,27€;
- ii. Liquidação de IMI nº 2017..., referente ao ano de 2017 e relativa aos prédios U-..., U-... e U-..., todos da freguesia de ..., Loulé, com um valor de imposto a pagar de 14.158,27€;
- iii. Liquidação de IMI nº 2018 ..., referente ao ano de 2018 e relativa aos prédios U-..., U-... e U-..., todos da freguesia de ..., Loulé, com um valor de imposto a pagar de 14.260,71€;
- iv. Liquidação de AIMI n.º 2017..., referente ao ano de 2017, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €;
- v. Liquidação de AIMI n.º 2018... referente ao ano de 2018, com um montante total de imposto a pagar de 18.874,18 €.

V) Anulação parcial dos atos de liquidação supra referidos.

É requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “Requerida”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-05-2023.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 29-06-2023, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 17-07-2023.

O Requerente baseia a sua pretensão nos seguintes argumentos, sinteticamente apresentados:

4) *Quanto à tempestividade do pedido de revisão dos atos tributários:*

- A revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efectuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 7, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado;
- não corresponde à verdade que o pedido haja sido apresentado em 01.07.2021, mas antes em 30.06.2021, conforme resulta do carimbo aposto no comprovativo de expedição/registo dos CTT

5) *Quanto à possibilidade de impugnação dos atos de liquidação com base em ilegalidade do ato de avaliação:*

- A possibilidade legal de impugnação direta das decisões que determinam o VPT dos imóveis não pode ser interpretada pela Autoridade Tributária como um requisito de que depende o escrutínio administrativo e judicial dos atos tributários subsequentes (tais como os atos de liquidação de IMI e de AIMI);
- A alegada impossibilidade de revogação dos atos de avaliação, nos quais a Autoridade Tributária determinou o VPT subjacente às liquidações de imposto, não expurga a ilegalidade destas últimas;

6) *Quanto à errónea quantificação do VPT do prédio:*

- Na determinação do VPT do prédio, a AT aplicou um coeficiente de localização superior a 1, vindo a reconhecer, na segunda avaliação, a ilegalidade deste procedimento;

- De acordo com o artigo 45.º do Código do IMI, a determinação do VPT dos terrenos para construção é dado pelo produto do valor de construção (V_c) multiplicado pela área (A), sendo que o valor de construção deve corresponder ao valor médio de construção por metro quadrado fixado por portaria;
- Mas, para determinação do VPT dos PRÉDIOS, a Autoridade Tributária recorreu a outros elementos que não os previstos no artigo 45.º do Código do IMI, mormente, ao disposto no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI nos termos do qual “o valor base dos prédios edificados (V_c) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor” - preceito legal previsto para prédios urbanos já edificados (e não terrenos para construção).
- Tal entendimento não tem qualquer suporte legal porquanto, ao não se encontrar prevista no artigo 45.º do Código do IMI, a majoração de 25% do valor médio de construção por metro quadrado, não pode ser considerada para efeitos do cálculo do VPT dos terrenos para construção.

Notificada para o efeito, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta no prazo estabelecido, contestando o pedido apresentado pela Requerente por impugnação, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- As liquidações do IMI dos anos de 2016 e 2017 e do AIMI do ano de 2017 referentes aos prédios supra foram apuradas tendo em conta os valores patrimoniais tributários, reportados a 31 dezembro do ano a que respeita o IMI, nos termos dos artigos 8.º e 113.º do CIMI, e reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI, nos termos dos artigos 135.º-A e 135.º G do CIMI;
- Esses valores patrimoniais tributários foram apurados nos anos de 2005 a 2015, de acordo com a interpretação do artigo 45.º do CIMI, incorporando nessa determinação o valor base do prédio edificado e os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização;

- Uma vez que esses valores foram validamente notificados por ofício, via CTT, ao sujeito passivo e que não há registo de que tenha sido solicitada a realização de segundas avaliações, nos termos do artigo 76.º do CIMI, nem que tenham sido impugnados judicialmente os atos de avaliação, em conformidade com o disposto nos artigos 77.º do CIMI e 134.º do CPPT, formou-se caso decidido relativamente ao resultado dessas avaliações, não podendo eventuais erros na determinação desses VPTs ser discutidos na apreciação da validade dos atos de liquidação de imposto que os utilizaram como referência de matéria tributável;
- Tendo o sujeito passivo dado iniciativa a procedimentos de reclamação da matriz durante o ano de 2018, nos termos do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, importa notar que o n.º 8 deste artigo dispõe que: “O efeito das reclamações (...) efetuadas com qualquer dos fundamentos previstos neste artigo, só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido...”;
- Uma vez que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos já se consolidaram na ordem jurídica não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação;
- Não existe enquadramento legal que possa sustentar a possibilidade de revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais;
- Primeiramente, porque o artigo 78.º da LGT não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável previstos no n.º 4 daquela norma;
- Tão pouco se verifica qualquer erro no ato de liquidação, foi calculado com base no VPT constante na matriz predial em estrito e integral cumprimento da lei;
- Tão pouco o fundamento da injustiça grave ou notória do n.º 4 do art. 78º da LGT é invocável quando a liquidação do IMI tenha sido efetuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113º do CIM, com base nos valores patrimoniais inscritos na matriz predial, não impugnados com esse fundamento pelo sujeito passivo no prazo e nos termos previstos na lei, tal como se refere, nomeadamente, na Decisão arbitral n.º 667/2021-T;

-
- O pedido de revisão oficiosa - tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações e de interposição da presente ação - sempre seria intempestivo face ao prazo previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária;
 - Estabelece o n.º 1 do artigo 168.º do CPA, “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 nos casos em que não tenham decorrido cinco anos desde a respetiva emissão;
 - De tudo o que se aduziu conclui-se que, para os imóveis em causa, já se encontra precluído o prazo para anulação administrativa do ato que fixe valor patrimonial tributário o qual se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de IMI.

Em 02.11.2023, o Tribunal notificou a Requerente para, querendo, se pronunciar sobre a matéria de exceção invocada pela AT.

Na sua pronúncia, a Requerente alega:

- Quanto à anulação parcial da liquidação de AIMI de 2018, cumpre referir que a pretensão da Requerente não foi integralmente satisfeita, na medida em que a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas retirou da mesma o peso dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto, mantendo, contudo, a liquidação contestada (i) quer quanto à majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI, relativa ao cálculo do valor base por metro quadrado que incide sobre a área bruta autorizada, (ii) quer, subsidiariamente, quanto à percentagem de 15% a 45% que incide sobre o produto resultante do valor base por metro quadrado e a área bruta autorizada ou prevista – situações igualmente reputadas como ilegais pela Requerente no presente processo arbitral;
- Nessa medida, a Requerente mantém o interesse na apreciação do mérito da (i)legalidade da liquidação de AIMI de 2018, na parte não revogada pela Autoridade

Tributária e Aduaneira, ou seja, quanto ao facto de se ter mantido – no cálculo do VPT e, conseqüentemente, na liquidação de IMI -, a majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI;

- Quanto à insindicabilidade da legalidade do ato de determinação do VPT em se de impugnação da liquidação, a legalidade das liquidações de IMI (e de AIMI) deve poder ser alvo de escrutínio, mesmo quando tenham por base um VPT cuja avaliação não foi contestada, uma vez que a própria liquidação será irremediavelmente ilegal.
- O facto de não ter contestado o VPT dos prédios no prazo de 5 anos a que alude o n.º 1 do artigo 168.º do CPA, não desvincula a Autoridade Tributária e Aduaneira de conhecer do mérito dos pedidos de revisão apresentados pela Requerente se revelam tempestivos.

Por despacho de 06.01.2024, o tribunal propôs a dispensa da realização da reunião prevista no art.º 18º do RJAT, bem como de alegações finais, por não ter sido requerida prova adicional para além da incorporada no processo, por não se afigurar necessária a produção de outra prova, tendo em conta que as posições das partes se encontravam bem definidas e ainda em vista dos princípios da celeridade, da economia processual e da proibição da prática de atos processuais inúteis, a menos que as Partes, no prazo de cinco dias, se pronunciem em contrário. As Partes não se pronunciaram em contrário.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é materialmente competente, à luz do disposto no n.º 1, al. a) do art.º 2.º do RJAT, uma vez que está em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação.

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

A cumulação de pedidos é admissível à luz do art.º 104º, nºs 1 e 2 do CPPT, aplicável ao processo tributário por força do art.º 29º, nº 1, al. a) do RJAT.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito do pedido.

III. QUESTÕES A APRECIAR

São as seguintes as questões a apreciar e a decidir no presente processo:

- IV) A questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, a qual está, por sua vez, dependente da admissibilidade dos pedidos de revisão oficiosa, em face do seu objeto;
- V) A questão de saber se a ilegalidade dos atos de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios, quando esses atos de avaliação não foram autonomamente impugnados no prazo para tal previsto na lei, fere de ilegalidade os atos de liquidação de IMI e de IMI subsequentes, podendo, por esse motivo, ser invocados como fundamento da impugnação deste atos de liquidação.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos considerados provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- R. A Requerente era, à data dos factos tributários, proprietária dos prédios urbanos identificados na matriz predial urbana com os números U-..., todos da freguesia de ..., concelho de Loulé;
- S. Os prédios encontravam-se, à data dos factos, classificados como terrenos para construção;
- T. O valor patrimonial tributário dos prédios foi determinado nos anos de 2005 a 2015;

- U. Na avaliação foram considerados, além do valor base do prédio edificado, os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização;
- V. Os valores assim determinados foram notificados à Requerente;
- W. A Requerente não impugnou os atos de avaliação;
- X. As liquidações de IMI dos anos de 2016 e 2017 e do AIMI do ano de 2017 foram apuradas tendo em conta os valores patrimoniais tributários assim determinados, reportados a 31 dezembro do ano a que respeita o IMI;
- Y. A 27.12.2018, a Requerente apresentou um pedido de avaliação dos prédios ao abrigo do artigo 130º nº 3, al. a) do CIMI, por meio da entrega das declarações modelo 1 do IMI.
- Z. Na avaliação efetuada na sequência deste pedido de avaliação, não foram tidos em conta, além do valor base do prédio edificado, os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização;
- AA. Na sequência desta avaliação, os prédios tiveram os seus valores patrimoniais tributários diminuídos;
- BB. Na sequência desta avaliação, e da redução do valor patrimonial tributário dos prédios, a AT procedeu à revogação parcial da liquidação de AIMI do ano 2018;
- CC. Na sequência desta avaliação, a Requerente apresentou, em 16.12.2020 o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI nº ... relativa ao ano 2016, o qual foi tramitado sob o número ...2020..., solicitando a anulação parcial da liquidação; e em 01.07.2021 o pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI nº... relativa ao ano 2017, o qual foi tramitado sob o número ...2021..., solicitando a anulação parcial da liquidação;
- DD. Em ambos os pedidos de revisão oficiosa, a Requerente alegou que se as liquidações tivessem sido lançadas sobre os VPTs corretamente apurados não teria pago em excesso o montante global de 46.935,30 euros;

EE. Através do ofício n.º... de 31.01.2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2020..., na qual a Autoridade Tributária invocou a impossibilidade de revogação dos atos administrativos de avaliação dos imóveis, por força do art.º 169º do Código de Procedimento Administrativo;

FF. Através do ofício n.º ... de 19.04.2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2021..., na qual a Autoridade Tributária invocou a impossibilidade de revogação dos atos administrativos de avaliação dos imóveis, por força do art.º 169º do Código de Procedimento Administrativo;

Os factos considerados provados foram-no com base na prova documental constante do processo, na prova testemunhal produzida em reunião do tribunal com as partes, e ainda na omissão de contestação por cada uma das Partes dos factos invocados pela Parte contrária.

V. DISCUSSÃO DE DIREITO

e. Questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral

Alega a Requerida, na sua contestação, que o pedido de pronúncia arbitral é intempestivo, uma vez que tem por objeto as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, os quais são inadmissíveis em face do seu objeto.

Diz a Requerida que o artigo 78.º da LGT não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável previstos no n.º 4 daquela norma.

A Requerida, em requerimento dirigido ao Tribunal em 16.01.2024, veio ainda juntar acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, ainda não transitado em julgado, que daria apoio à sua tese.

Embora não tenham sido juntos ao processo os pedidos de revisão oficiosa, na decisão do pedido de RO processo n.º ...2021... lê-se, no ponto I.1:

“Em 01.07.2021 a requerente A... S.A., NIF ... veio requerer a revisão dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano 2017, nº ... emitida em 07.03.2018, no valor global de € 14.158,27 (...).

Requer também a revisão das liquidações de AIMI do ano 2017, nº ... no valor de (...).

(...)

Sucintamente, solicita a anulação parcial dos atos tributários das liquidações de IMI referente a 2017, no montante de €9.817,53 e referente a 2018, (...) e das liquidações de AIMI, referentes a 2017 e 2018, dado que a coleta de IMI e AIMI para cada um daqueles terrenos para construção foi em montante superior ao que seria legalmente devido, caso os valores da matéria colectável tivessem sido fixados de acordo com o artigo 45º do Código do IMI e não segundo a fórmula de avaliação erroneamente aplicada pela AT (...)”

Na decisão do pedido de RO processo nº ...2020... lê-se, no ponto I:

“1. A petionária veio requerer a revisão dos atos de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (N) do ano 2016 a que corresponde (...).

(...)

3. Em síntese, a requerente invoca erro imputável ao serviços, Na determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção, uma vez que foram calculados com recurso a elementos destinados a avaliação de prédios urbanos, já identificados, para habitação, comércio, indústria e serviços (nomeadamente coeficientes de afetação, localização e qualidade e conforto) em detrimento do estabelecido no artigo 45º CIMI, bem como na aplicação errada da majoração prevista no artigo 39º do CIMI, tendo aqueles valores servido de base às liquidações de IMI, ora contestadas”.

O que se constata dos excertos transcritos é que, ao contrário do que sustenta a AT, os pedidos de revisão oficiosa, em ambos os casos, não tiveram por objeto os atos de avaliação ou fixação do VPT dos imóveis, mas os atos de liquidação. A Requerente

invoca, sim, como fundamento, como a ilegalidade dos atos de fixação do VPT, o que é algo totalmente distinto de pedir a revisão oficiosa dos atos de fixação do VPT.

Assim, sendo, não procede, quanto à questão da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral, o alegado pela Requerida.

f. Questão da ilegalidade dos atos de liquidação de IMI e de IMI

A Requerente vem, nos presentes autos, impugnar, imediatamente, dois despachos de indeferimento de pedidos de revisão de atos de liquidação: liquidação de IMI referente ao ano 2016, liquidação de IMI referente ao ano 2017, liquidação de AIMI referente ao ano 2017, liquidação de IMI referente ao ano 2018, e liquidação de AIMI referente ao ano 2018, baseando-se na ilegalidade das liquidações, cuja anulação também pede. Todos os prédios em questão se encontravam classificados, à data dos factos tributários, como terrenos para construção.

Como fundamento da impugnação, a Requerente invoca, apenas, a ilegalidade dos atos de avaliação que determinaram o valor patrimonial tributário dos imóveis sobre os quais incidiram as liquidações.

A Requerida, por seu turno, considera que os atos de determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis, sendo atos autonomamente impugnáveis, e não tendo sido impugnados e conseqüentemente anulados ou revogados, consolidaram-se na ordem jurídica, pelo que já não podem ser postos em causa, não podendo a sua ilegalidade servir de fundamento à impugnação das liquidações.

Em primeiro lugar, quanto à questão da legalidade dos atos de liquidação, como se lê na decisão de indeferimento dos pedidos de revisão, os valores patrimoniais tributários dos imóveis foram fixados segundo a fórmula prevista no n.º 1 do art.º 38.º do CIMI, relativa a prédios urbanos edificados, considerando na avaliação os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.

Esses atos de avaliação não foram impugnados, nos termos dos artigos 76.º e 77.º do CIMI.

Posteriormente aos atos de avaliação, seguindo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que considerou ilegal a forma de avaliação dos terrenos para construção utilizada pela Autoridade Tributária, esta alterou a sua forma de avaliar estes prédios, deixando de aplicar os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.

A primeira forma de avaliação, que aplicava os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, conduzia a valores patrimoniais tributários mais elevados do que os obtidos com a segunda forma de avaliação, sendo este o caso dos imóveis da Requerente.

A Autoridade Tributária não contesta, nos presentes autos, que a forma de determinação do VPT dos prédios não era conforme com a lei. Apenas sustenta que a ilegalidade dos atos de liquidação, uma vez que, pela falta de impugnação atempada, se consolidaram na esfera jurídica, não constitui fundamento para impugnação das liquidações.

Embora não se trate de uma questão controvertida nos autos, pode-se começar por dizer que, efetivamente, os tribunais superiores e o Supremo Tribunal Administrativo em particular consideraram ilegal a aplicação dos coeficientes previstos no art.º 38º do CIMI à avaliação dos terrenos para construção.

Sobre este aspeto, diz-se no acórdão do STA de 09.10.2019 (processo nº 0165/14.4BEBRG, relator Ascensão Lopes):

“I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração dos coeficientes de afetação e de qualidade e conforto (cq).

II - O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

III - O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).”

Quanto à questão discutida, que é a de saber se, ultrapassado quer o prazo para impugnação dos atos de avaliação (prazos que constam dos artigos 76º e 77º do CIMI), a ilegalidade dos atos de avaliação é invocável como fundamento para a impugnação das liquidações subsequentes, começa-se por observar que o ato de determinação do VPT dos prédios é um ato diretamente impugnável, conforme se depreende do art.º 77º do CIMI e do art.º 86º, nº 1 da LGT.

Independentemente da impugnação, perante uma constatação da ilegalidade do ato, a administração tributária pode revogar o ato tributário, no prazo previsto no art.º 168º do CPA, sendo este prazo de cinco anos, quando a invalidade se deva a erro do agente.

Ultrapassados que estão todos estes prazos, a questão que se coloca é a de saber, apenas, se a invalidade, neste caso provada, dos atos de avaliação pode ser invocada como fundamento da impugnação dos atos de liquidação.

Ora, sobre esta questão o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se recentemente num acórdão prolatado num recurso para uniformização de jurisprudência (ac. de 23.02.2023, proc. 0102/22.2BALS, relatora Paula Cadilhe Ribeiro). Neste aresto o Tribunal teceu as seguintes considerações conclusivas:

“(…) uma terceira conclusão se impõe: a de que prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do valor patrimonial tributário, proferido em procedimento tributário autónomo, as mesmas não podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação.

Na verdade, o ato que fixa o valor patrimonial tributário encerra um procedimento autónomo de avaliação que servirá de base a uma pluralidade de atos de liquidação que venham a ser praticados enquanto o valor dela resultante se mantiver, designadamente às liquidações de impostos sobre o património (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/10/2020, proferido no processo 050/11.1BEAVR, consultável em www.dgsi.pt).

Distingue-se daqueles outros procedimentos em que o ato de avaliação direta se insere num procedimento tributário tendente à liquidação do tributo, e que assim assumem a natureza de atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, isto é, apesar de serem atos preparatórios da decisão final (liquidação) por

disposição legal especial são direta e imediatamente impugnáveis. No caso, como referimos, o ato final do procedimento de avaliação é o ato que fixa o valor patrimonial.

De qualquer forma, quer o ato de avaliação direta se insira no procedimento de liquidação do imposto (aplicando-se neste caso a exceção ao princípio da impugnação unitária), quer, como é o caso, finalize um procedimento de avaliação direta autónomo, os vícios que afetem o valor encontrado apenas podem ser invocados na sua impugnação e já não na impugnação da liquidação que com base no valor resultante da avaliação vier a ser efetuada.

O mesmo é dizer que para além de a impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial depender do esgotamento dos meios gratuitos, a não impugnação do ato preclui que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado. Não tendo sido impugnado judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10).”

Ora, nos termos do art.º 8º, n.º 3 do Código Civil, “nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”, de onde se infere que a aplicação uniforme do direito é um princípio fundamental da nossa ordem jurídica, que visa realizar outros dois princípios fundamentais do ordenamento, que são o princípio da certeza do direito e o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Além disso, os acórdãos uniformizadores de jurisprudência, previstos no art.º 152º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, embora não tenham valor vinculativo, têm uma força persuasiva especial, que advém imperiosamente da necessidade de dar um sentido útil à sua previsão legal.

Com se diz no acórdão do TCA-N de 16.11.2012 (proc. 01297/05.5BEVIS, relatora Maria Fernanda Brandão):

“(…) [S]endo incontestável o carácter não vinculativo para os tribunais dos acórdãos de uniformização de jurisprudência, (ao contrário do que acontecia com os anteriores Assentos), tal não significa que o julgador possa e deva tomar as suas decisões de acordo com a interpretação da lei que entende ser a mais correta com total desconsideração pela jurisprudência uniformizada; “a ser assim, a Uniformização de Jurisprudência seria um instituto criado pelo legislador sem qualquer utilidade, na medida em que a controvérsia jurisprudencial que antes existia continuaria a existir nos mesmos termos, com prejuízo para a segurança jurídica e igualdade de tratamento (valores que são, de algum modo, postos em crise quando existe grande divisão na jurisprudência acerca da mesma questão de direito e que a uniformização de jurisprudência pretende salvaguardar).”-cfr. os acs. do STJ de 14/05/2009, proferido no pr. n.º 218/09.OYFLSB e do TRP proferido em 13/10/2010, no pr. n.º 2716/08.4TBPVZ -B.P1.

(…)

Daqui decorre que a não aplicação da doutrina uniformizada pelo STA não pode basear-se na mera discordância da interpretação da lei que lhe esteve subjacente e com base nos mesmos argumentos que já eram utilizados anteriormente pela corrente jurisprudencial que defendia posição diversa daquela que veio a ser acolhida no acórdão uniformizador.”

Ora, no caso dos autos, não vemos razões ou circunstâncias especiais que justifiquem ou imponham o afastamento daquela corrente uniformizadora.

E sendo assim, há que concluir, com o acórdão citado, que a invalidade dos atos de fixação do VPT dos prédios não constitui fundamento para a anulação dos atos de liquidação impugnados.

VI. DECISÃO

Em vista de todo o exposto, decide-se:

artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em 46.935,30 euros.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142.00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente.

Notifiquem-se as Partes.

Porto, 17 de janeiro de 2024

O Árbitro

(Nina Aguiar)