

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 817/2019-T

Tema: Reforma de decisão arbitral. Nulidade por omissão de pronúncia.

***Reforma a decisão arbitral de 21 de agosto de 2020 (em anexo)**

Sumário:

Incorrem em vício de falta de fundamentação os atos de liquidação de IMI que não contêm a exposição dos motivos determinantes da liquidação, aparentando tratar-se de meras notas de cobrança, sendo irrelevante que as liquidações se encontrem justificadas na informação dos serviços que originou o ulterior despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

1. A..., S.A., já identificada nos autos, impugnou perante o Tribunal Central Administrativo Sul a decisão arbitral de 21 de agosto de 2020, proferida no âmbito do presente processo arbitral, em que estava em causa a legalidade das liquidações de IMI referentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 e o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra elas deduzido, invocando, além do mais, a omissão de pronúncia quanto às flutuações do valor patrimonial tributário indicado nas prestações de liquidação de IMI, bem como a omissão de pronúncia quanto à fundamentação material das liquidações.

Por acórdão de 1 de junho de 2023, o Tribunal Central Administrativo Sul julgou procedente a impugnação e declarou a nulidade de decisão arbitral, por omissão de pronúncia, no que se refere àqueles específicos aspetos, vindo a considerar o seguinte:

Compulsado o ppa, verifica-se que a Impugnante, depois de explanar os impactos dos prédios em causa em sede de IMI (artigo 19.º do ppa), alega que os VPT

variam "conforme a prestação da liquidação, facto que nunca foi clarificado, e que já de si representa violação de Lei" (artigo 20.º do ppa), explanando, factualmente, os termos em que foram efetuadas as ditas liquidações (cfr. artigos 22.º e 23.º do ppa). No seu artigo 38.º retorna à questão, referindo que, "estando perante uma única liquidação, o valor patrimonial dos prédios em crise não poderia ter sido alterado de uma prestação para outra, nem aparecer e desaparecer consoante a prestação cobrada e muito menos sem qualquer tipo de justificação ou fundamentação", concluindo, no artigo 39.º, que o descrito importa a anulabilidade das liquidações de IMI.

Compulsada a decisão arbitral, verifica-se que tal questão, que é configurada com um vício que fere de invalidade os atos impugnados, não foi apreciada.

O mesmo se refira em sede de apreciação do vício de falta de fundamentação, em que a análise efetuada pelo tribunal arbitral foi apenas na perspetiva da fundamentação formal, não se pronunciando sobre a falta de fundamentação material das liquidações, como alega a Impugnante (que aceita o conhecimento da fundamentação formal), o que fora alegado - cfr. designadamente os artigos 96.º e seguintes do ppa.

O acórdão transitou em julgado em 5 de julho de 2023.

Em cumprimento do julgado, e dando como reproduzida a matéria de facto já fixada, cabe proceder à reforma da decisão arbitral, quanto aos referidos aspetos da matéria de direito, o que se faz nos seguintes termos.

Quanto ao vício de falta de fundamentação.

2. Na decisão arbitral, o tribunal arbitral considerou não verificado o vício de falta de fundamentação imputado aos atos de liquidação impugnados com base na seguinte ordem de considerações:

É, no entanto, claro que a Requerente deduziu um pedido de revisão oficiosa dos atos tributários em causa e a Autoridade Tributária, através da informação dos serviços com a qual o despacho de indeferimento se mostrou concordante, explicitou, relativamente às liquidações dos anos de 2012, 2013 e 2014, com invocação do disposto no artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, que a eliminação dos artigos matriciais só produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido, ou seja no ano de 2015, assim se compreendendo que o pedido tivesse sido indeferido nessa parte. E, no tocante às liquidações do ano de 2015 incidentes sobre os prédios U-..., U-... e U-..., a dita informação esclarece que, no momento em que foi determinada a eliminação dos imóveis da matriz predial tinha sido já liquidado o imposto, já não sendo possível evitar a sua cobrança.

Não interessando, neste plano, avaliar a legalidade substancial do entendimento adotado pela Administração, em especial, no que respeita a este último aspeto da questão, importa reconhecer que a posição da Autoridade Tributária se encontra devidamente fundamentada e o vício de forma invocado é improcedente.

Nestes termos, o tribunal arbitral não deixou de apreciar o vício de falta de fundamentação, tendo-o julgado improcedente. A omissão apontada pelo Tribunal Central Administrativo Sul refere-se à falta de pronúncia quanto à fundamentação material das liquidações.

Como se afirma no acórdão do STA de 14 de março de 2018 (Processo n.º 0512/17), “as características exigidas quanto à fundamentação formal do ato tributário, são distintas das exigidas para a chamada fundamentação substancial: à fundamentação formal interessa a enunciação dos motivos que determinaram o autor ao proferimento da decisão com um concreto conteúdo; à fundamentação material interessa a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a atuação administrativa no caso concreto (ou seja, esta deve exprimir a real verificação dos pressupostos de facto invocados e a correta interpretação e aplicação das normas indicadas como fundamento jurídico)”.

As liquidações de IMI referentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, que constituem os documentos n.ºs 1 a 12 juntos ao pedido arbitral, e que aqui se dão como reproduzidos, não contêm a exposição dos motivos determinantes da liquidação, aparentando tratar-se de meras notas de cobrança. Sendo irrelevante para o caso que as liquidações se encontrem justificadas na informação dos serviços que originou o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, porquanto as liquidações não tiveram, nem poderiam ter, como fundamento legal as considerações que só ulteriormente vieram a ser expedidas no âmbito do pedido de revisão oficiosa.

Mostra-se procedente, por conseguinte, o vício de falta de fundamentação.

3. A Requerente invoca ainda a ilegalidade resultante da variação do valor patrimonial tributário relativamente às diversas prestações de liquidação de IMI. E embora esse vício possa corresponder a violação de lei de fundo e implicar, em caso de procedência, uma mais eficaz tutela dos interesses em presença, o certo é que a ausência ou exiguidade da fundamentação dos próprios atos de liquidação inviabiliza que o tribunal possa entrar na apreciação de outros aspetos que se prendem com o direito substantivo (cfr. acórdãos do TCA Sul de 19 de abril de 2007 (Processo n.º 05394/01) e de 1 de fevereiro de 2001 (Processo n.º 10007/00)

Fica assim prejudicado o conhecimento dessa outra causa de ilegalidade.

4. Decisão

Termos em que se decide:

- A) Julgar procedente o pedido arbitral e anular os atos de liquidação do ano de 2015 incidentes sobre os prédios U-..., U-... e U-... da União de Freguesias de..., ... e ..., bem como a correlativa decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- B) Julgar procedente o pedido arbitral quanto aos demais atos de liquidação de IMI impugnados, com base em vício de falta de fundamentação, e anular a respetiva decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- C) Julgar prejudicado o conhecimento do vício variação do valor patrimonial tributário relativamente às prestações de liquidação de IMI referentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015;
- D) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 126.740,66, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 5 de setembro de 2023,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

José Nunes Barata

A Árbitro vogal

Ana Teixeira de Sousa

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 817/2019-T

Tema: IMI - Duplicação da matriz predial. Reclamação da matriz. Revisão oficiosa

**Reformada pela decisão arbitral de 5 de setembro de 2023.*

DECISÃO ARBITRA

SUMÁRIO:

I – O dever de ofício atribuído à Administração, nos termos dos artigos 13.º, n.º 3, e 78.º do Código do IMI, quanto à actualização e organização e conservação das matrizes, não envolve, em si, um qualquer erro que lhe seja imputável quanto à aplicação da lei fiscal, que justifique a revisão oficiosa dos actos tributários de liquidação ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1 e 7, da LGT;

II – Em aplicação do disposto no artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, os efeitos das reclamações das matrizes só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., NIF..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidação de IMI correspondentes aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, bem como da decisão de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa apresentado relativamente a essas liquidações, requerendo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago e a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

Por erro imputável à Autoridade Tributária foi efectuada a duplicação no cadastro dos artigos de vários imóveis de que a Requerente já não era proprietária, com a consequente liquidação do IMI, o que determinou que a Requerente tivesse pedido a anulação dos correspondentes artigos matriciais e apresentado pedido de revisão oficiosa das liquidações dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, na parte que correspondia aos valores ilegalmente cobrados.

A Autoridade Tributária deferiu a eliminação dos imóveis do cadastro de património da Requerente, mas indeferiu o pedido de anulação parcial das liquidações de IMI dos anos de 2012, 2013 e 2014 e deferiu parcialmente o pedido de revisão referente à liquidação de IMI do ano de 2015, com os seguintes fundamentos: a) as matrizes prediais encontravam-se vigentes às datas dos factos tributários; b) a desatualização não foi tempestivamente suprida pelo sujeito passivo; c) o erro não é imputável à Autoridade Tributária; d) a Autoridade Tributária estava vinculada ao teor da decisão que tomou.

Nos termos do n.º 3 do artigo 13.º do Código do IMI, o chefe de finanças competente deve proceder oficiosamente à inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias atualizações, ainda que o sujeito passivo não tenha requerido a atualização.

Ainda de acordo com o artigo 78.º do Código do IMI, a organização e conservação das matrizes incumbem aos serviços de finanças onde os prédios se encontram situados, cabendo à Autoridade Tributária a guarda e conservação dos elementos de base geométrica, bem como das matrizes (artigo 95.º do Código do IMI), pelo que é da responsabilidade da Administração manter as matrizes atualizadas.

Na situação do caso, embora a Autoridade Tributária afirme que as matrizes prediais se encontravam vigentes à data dos factos, o certo é que os imóveis não pertenciam à Requerente desde 2003, e só passaram a ser incluídas no cadastro por indevida reativação realizada pela Autoridade Tributária, sendo esse o motivo pelo qual foi pedida a sua eliminação.

Havendo de concluir-se que os atos de liquidação de IMI se encontram feridos de ilegalidade por respeitarem a artigos matriciais que não eram propriedade da Requerente, logo para os quais esta não era sequer sujeito passivo de imposto.

Consequentemente, atendendo ao disposto nos artigos 130.º do CIMI e 78.º da LGT, o pedido de revisão oficiosa deveria ter sido deferido com os seguintes três fundamentos: (i) a liquidação ocorreu com base no erro dos serviços, (ii) de forma ilegal, em preterição de garantias institucionais procedimentais e (iii) gerou uma injustiça grave na esfera da Requerente que viu os seus custos aumentarem sem qualquer tipo de justificação, em violação direta dos artigos 13.º, n.º 2, 18.º e 268.º da Constituição.

A Autoridade Tributária incorreu ainda em violação dos princípios procedimentais mencionados no artigo 55.º da LGT, para além de que os actos tributários não contêm qualquer tipo de fundamentação de onde resulte o motivo pelo qual os artigos já eliminados foram incluídos na coleta apurada, tendo-se limitado a uma nota de cobrança que apenas formalmente cumpre os ditames da lei tributária.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, refere, em síntese, o seguinte.

A Requerente, em 12 de Novembro de 2015, apresentou reclamações, nos termos do artigo 130º do Código do IMI, junto do Chefe do Serviço de Finanças de Loures ..., relativamente à titularidade dos artigos ...º, ...º e ...º, que haviam sido vendidos em 2010, requerendo a eliminação desses artigos, bem como em relação a 52 artigos matriciais da União de Freguesias ..., ... e ..., com fundamento em duplicação de matrizes.

O Chefe do Serviço de Finanças de Loures ... deferiu os pedidos pelos despachos de 16 de Fevereiro e 16 de março de 2016, e, consequentemente, a liquidação de IMI foi parcialmente anulada relativamente ao ano de 2015.

Em 28 de Abril de 2016, a Requerente, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, requereu a revisão das liquidações de IMI dos anos de 2012 a 2015 relativamente aos artigos matriciais anteriormente mencionados, a qual foi indeferida por despacho notificado por ofício de 4 de Setembro de 2019, com fundamento no disposto no n.º 8 do artigo 130.º do Código do IMI, pelo qual a alteração da matriz apenas produz efeitos relativamente ao ano em que é requerida a rectificação.

No que se refere aos 52 artigos da União de Freguesias de ..., ... e ..., eles foram eliminados da matriz em 24 de Fevereiro de 2016, não se liquidando, portanto, sobre eles impostos. No que se refere aos artigos U-..., U-... e U-..., foram inicialmente sujeitos a tributação atendendo a que o despacho que ordenou a sua eliminação, datado de 16.03.2016 foi posterior à data de liquidação (26.02.2016), razão pela qual foi liquidado imposto para o ano de 2015. No entanto, como se diz no ponto 8 da decisão da Revisão Oficiosa, as liquidações de 2015 relativas a estes artigos foram objecto de correcção, entrando o valor a restituir em acerto de contas com as prestações do IMI seguintes.

Considera, no entanto, a Requerente que o artigo 130.º do Código de IMI não se aplica à liquidação referente aos anos de 2012, 2013 e 2014, sendo antes de aplicar o disposto no artigo 78º da LGT, que prevê a revisão oficiosa da liquidação quando exista erro dos serviços.

De facto, as liquidações de IMI dos anos de 2012, 2013 e 2014 foram emitidas e notificadas à Requerente que, de acordo com os dados da matriz, era a proprietária dos prédios e, como tal, sujeito passivo de imposto, que foi pago tempestivamente, tendo sido nessa qualidade que a Requerente veio requerer, em 2015, a alteração da titularidade dos prédios em causa, não sendo imputável à Administração Fiscal qualquer erro na emissão das liquidações de IMI.

Enquanto sujeito passivo, cabia à Requerente comunicar a alteração da titularidade dos prédios e promover a rectificação das matrizes, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, o que apenas foi feito em 12 de Novembro de 2015, sendo que a rectificação só produz efeitos na liquidação de IMI em relação ao ano em que for apresentado o pedido, como expressamente determina o n.º 8 desse artigo, não existindo norma que permita a produção de efeitos com referência a anos anteriores. Assim se compreendendo que as matrizes prediais tenham sido alteradas e a liquidação do IMI anulada no tocante ao ano de 2015 em que foi apresentada a reclamação.

Neste quadro factual, as liquidações de IMI dos anos de 2012, 2013 e 2014, relativas aos artigos da matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e ..., notificadas e pagas pela Requerente nos prazos legais, não comportam qualquer erro por parte da Administração Fiscal quanto à identidade do sujeito passivo.

Consequentemente, o pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI apresentado em 2 de Maio de 2016 quanto aos anos de 2012 a 2014, referente aos 55 artigos da matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e ..., foi indeferido por se entender que as mesmas foram emitidas com base nos dados inscritos nas matrizes prediais à data dos factos tributários.

Por outro lado, os actos de liquidação não enfermam do invocado vício de falta de fundamentação, visto que esses actos cumprem todos os requisitos formais, contendo nomeadamente a menção das disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos actos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, conforme estabelece o artigo 77º da LGT.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, por despacho arbitral de 24 de Junho de 2020, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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 árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 colectivo foi constituído em 8 de Março de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente é uma sociedade comercial que dispõe de património imobiliário e procede à compra e venda de imóveis, com a consequente variação do conjunto de bens que em cada momento integram a sua esfera jurídica;
- B) Por requerimentos apresentados em 12 de Novembro de 2015 e dirigidos ao Chefe do Serviço de Finanças de Loures ..., a Requerente solicitou a eliminação dos prédios urbanos inscritos na matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e ... sob os artigos ...º, ...º e ...º, correspondentes aos lotes ...º, ...º e ...º do ..., que haviam sido vendidos em 2010, e que passaram a encontrar-se inscritos sob os artigosº, ... e ..., respectivamente;

- 8.

- H) Por requerimento apresentado em 28 de Abril de 2016 e dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Loures ..., a Requerente, invocando o anterior despacho de 16 de Março de 2016 e a existência de duplicação de matriz, formulou um pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, em vista ao ressarcimento do imposto pago indevidamente;
- I) Os pedidos de revisão oficiosa mencionados nas antecedentes alíneas E) e H) foram indeferidos por despacho do Director de Serviços, de 28 de Agosto de 2019, em concordância com a informação dos serviços;
- J) A informação dos serviços que serviu de base ao despacho de indeferimento é, na parte que mais releva, é do seguinte teor:

(...)

C. Apreciação do Pedido de Revisão Oficiosa:

O pedido de revisão oficiosa apresentado em 05.05.2016 tem por objeto a reapreciação das liquidações do IMI de 2012 a 2015 relativamente a prédios localizados na União das freguesias de ..., ... e ..., do concelho de Loures.

Analizados os pressupostos procedimentais, verifica-se que:

- A requerente tem legitimidade, capacidade e personalidade tributárias, tudo nos termos dos Arts. 15º, 16º e 65º da LGT e Art. 9º do CPPT;
- Apesar da petição ter sido dirigida a órgão incompetente para a apreciação do pedido de revisão oficiosa, quando deveria ter sido dirigido ao Sr. Diretor geral da AT, foi, contudo, tal deficiência suprida oficiosamente nos termos do disposto no Art. 108º n.º 2 do CPA, ex vi do Art. 2º al. d) do CPPT;
- O pedido é tempestivo pois foi requerido no prazo legalmente admissível, conforme dispõe o Art. 78º n.º 1 in fine e n.º 7 da LGT.
- Inexistindo questões prévias ou outras de que se devam conhecer, importa assim emitir o seguinte

Parecer:

1. No conspecto dos atos tributários serem revistos pelo órgão que os praticou, podem os sujeitos passivos, de acordo com o disposto no n.º 1 do Art. 78º da LGT, por sua iniciativa, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, solicitar a sua revisão, podendo também a AT revê-los por sua iniciativa, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços, nada obstando a que este dever de revisão - oficiosa - ocorra também a pedido do contribuinte dentro dos limites temporais em que a AT o pode fazer (Art. 78º n.º 7 da LGT).
2. Configurando este último, o caso dos autos e daí a admissibilidade do pedido, a matéria a apreciar reconduz-se a saber se, nos anos de 2012 a 2015, o IMI liquidado e exigido em duplicado à requerente é (i)legal e se o mesmo, em face do enquadramento legal a que se subordina, deve ser reembolsado.
3. A sustentar a revisão dos atos tributários desses anos, está a eliminação matricial de 55 prédios determinada por despacho do Sr. Chefe de Finanças do SF de Loures ..., de 16.03.2016, com o qual, a aqui requerente, obteve procedência na reclamação das matrizes apresentada em 12.11.2015.
4. Nesse sentido, seja neste ou em qualquer caso em que haja uma correção dessa natureza, o procedimento de liquidação é oficiosa e automaticamente revisto e substituído por (outro) ato que traduza a nova situação tributária, originando não só a correção da coleta exigida por ato anterior como também, se for caso disso, a restituição do montante indevidamente liquidado e cobrado.
5. Com efeito, no caso a que os autos se reportam e tendo em conta que a eliminação dos prédios da matriz postula, nos termos do Art. 130º n.º 8 do CIMI, a produção de efeitos à data do pedido (12.11.2015), ou no limite, a data do encerramento da matriz (31 de dezembro do respetivo ano), qualquer ato - de revisão - praticado sobre o ano de 2015 deve considerar-se inútil, desde logo porque os efeitos das correções das inscrições matriciais produziram-se no próprio ano de 2015, agora em revisão, levando a que sobre essas realidades físicas não fosse liquidado imposto.

6. Para que melhor se alcance, embora a requerente pretenda a revisão da liquidação do ano de 2015 sobre 55 prédios, apenas os terrenos para construção que identifica sob os Arts. U..., U-... e U-..., foram inicialmente sujeitos a tributação atendendo a que o despacho que ordenou a sua eliminação, datado de 16.03.2016 e sendo posterior a data de liquidação (26.02.2016), os seus efeitos não foram por isso abrangidos.
7. Todos os demais prédios, foram eliminados da matriz em 24.02.2016, isto é, em data anterior à data de liquidação, com efeitos ao ano de 2015, não se liquidando, portanto, sobre eles imposto ou exigida qualquer quantia.
8. De todo o modo, ainda com relação àqueles três terrenos para construção, a liquidação inicial foi, como se referiu no ponto 5, objeto de correção, entrando o valor a restituir em acerto de contas com as prestações do IMI seguintes.
9. No que se refere aos anos de 2012 a 2014, prevendo-se a possibilidade dos sujeitos passivos reclamarem administrativamente da incorreção das inscrições matriciais sob qualquer um dos fundamentos previstos no Art. 130º n.º 3 do CIMI, ou qualquer outro fundamento atípico, determine o n.º 8 da mesma norma que os efeitos desse pedido só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido (de correção matricial).
10. Sendo, portanto, esta uma questão prejudicial aos atos em revisão, em bom rigor esses efeitos só tem assim aplicação ao ano de 2015 e seguintes, ficando os anos de 2012 a 2014 de que pede revisão, prejudicados, dado que não é conhecido qualquer meio de reação contra aquelas incorreções, tornando-se inimpugnáveis ao ano de 2015, e a retroatividade daqueles efeitos não ter acolhimento legal.
11. Assim, incidindo o pedido de revisão de atos tributários sobre realidades físicas que estavam validamente inscritas na matriz, não se vislumbram vícios que afetem a validade e os efeitos produzidos nos atos em revisão, considerando-se legais

D. Conclusão:

Em consonância com o exposto, e salvo melhor opinião, deve o pedido improceder, com as consequências legais que ao caso couberem.

Factos não provados

Não se encontra provado que a Autoridade Tributária, na sequência da eliminação dos artigos U-..., U-... e U-... da União de Freguesias de ..., ... e ..., tivesse emitido acto de anulação administrativa das liquidações referentes ao ano de 2015 ou restituído à Requerente o imposto entretanto liquidado, havendo apenas a indicação, como resulta da informação dos serviços transcrita na alínea I), de que havia o propósito de proceder a um acerto de contas com as prestações do IMI subsequentes.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, e em factos não questionados pelas partes.

Matéria de direito

5. A Requerente deduziu reclamação da matriz predial, em 12 de Novembro de 2015, nos termos do artigo 130.º do Código do IMI, requerendo a eliminação dos artigos U-..., U-... e U-..., bem como de 52 artigos da União de Freguesias de ..., ..., que já não integravam o seu património imobiliário.

Por despacho do chefe de serviços de finanças, de 16 de Março de 2016, foi determinada a eliminação dos artigos matriciais, e, na sequência, a Requerente formulou um pedido de revisão oficiosa, com fundamento em erro imputável aos serviços, no tocante à liquidação de IMI quanto aos referidos imóveis em relação aos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015.

A Autoridade Tributária indeferiu o pedido de revisão oficiosa relativamente aos anos 2012, 2013, 2014 com fundamento no disposto no artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, pelo qual os efeitos das reclamações das matrizes só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido. Quanto ao ano de 2015, a Administração não considerou cobertas pelos efeitos da reclamação as liquidações referentes aos prédios U-..., U-... e U-... porque à data do despacho que determinou a eliminação dos imóveis da matriz predial (24 de Fevereiro de 2016) tinha sido já liquidado o imposto (26 de Fevereiro de 2016). Refere-se ainda, na informação que serviu de base ao despacho de deferimento parcial, que a liquidação será objecto de correcção mediante acerto de contas com as prestações subsequentes de IMI.

Na impugnação judicial, a Requerente começa por alegar que, nos termos do n.º 3 do artigo 13.º do Código do IMI, o chefe do serviço de finanças deve proceder oficiosamente à inscrição de um prédio na matriz, bem como às suas atualizações, e ainda segundo o artigo 78.º é aos serviços de finanças da área onde se situam os prédios que incumbe a organização e conservação das matrizes, para assim concluir que havia lugar à revisão oficiosa com base em erro imputável aos serviços.

É esta a questão que cabe preliminarmente analisar.

Nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, a revisão dos actos tributários pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. Entende-se, por outro lado, por efeito do disposto no n.º 7 desse artigo, que a revisão oficiosa pela Administração pode ser realizada, no prazo de quatro anos, “a pedido do contribuinte”.

Conforme é entendimento jurisprudencial corrente, há erro imputável aos serviços - que torna justificável a revisão oficiosa – quando se verifica uma errada aplicação da lei fiscal que

não tenha por base qualquer errónea informação do contribuinte. Por outro lado, como esclarece o artigo 78.º, n.º 3, da LGT, o erro imputável aos serviços compreende, não apenas o erro material ou erro de facto, mas também o erro de direito, ou seja, o erro de qualificação ou subsunção jurídica ou de quantificação do imposto (cfr. por todos, o acórdão do STA de 14 de Março de 2012, Processo n.º 01007/11). O erro material, por sua vez, corresponde a lapsos materiais ou de cálculo que o artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT especifica, por referência à correcção de erros cometidos pela Administração Tributária, como sendo “os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso”.

A Requerente entende ter ocorrido erro imputável aos serviços, porquanto, face ao disposto no artigo 13.º, n.º 3, e 78.º do Código do IMI, os serviços de finanças devem proceder oficiosamente à actualização da matriz e é a eles que incumbe a organização e conservação das matrizes.

É, no entanto, evidente que o dever de ofício atribuído à Administração não envolve, em si, um qualquer erro que lhe seja imputável quanto à aplicação da lei fiscal. A norma do artigo 13.º, n.º 3, do Código do IMI apenas pretende significar que os serviços de finanças podem proceder à inscrição e actualização das matrizes, quando disponham da informação necessária, independentemente da iniciativa do contribuinte.

Por identidade de razão, não é a circunstância de a lei atribuir aos serviços de finanças, conforme o disposto no artigo 78.º, a organização e conservação das matrizes que transforma a desactualização dos registos num erro material ou de direito que seja imputável à Administração. Essa é apenas uma norma de competência que, como tal, designa a entidade a quem incumbe o poder funcional de efectuar o registo das matrizes prediais, que não permite por si só responsabilizar essa entidade por qualquer eventual desconformidade do registo com a titularidade do prédio.

E a circunstância de a Administração não ter suprido a omissão, por via da actualização oficiosa, não representa um qualquer erro de qualificação jurídica ou de quantificação do imposto e, muito menos, um erro material que possa servir de base ao pedido de revisão oficiosa.

Acresce que, nos termos do artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, “[o]s efeitos das reclamações das matrizes, bem como o das correcções promovidas pelo chefe do serviço de finanças competente (...) só se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido.

Um dos fundamentos da reclamação é a existência de duplicação da matriz predial, como sucede quando, por omissão declarativa do sujeito passivo, se manteve a inscrição de prédios a favor de um contribuinte, que, entretanto, transitaram para outro titular por efeito da transmissão onerosa.

Por isso mesmo, o pedido de eliminação matricial formulado pela Requerente com esse fundamento foi deferido pela Autoridade Tributária, mas tendo a reclamação sido apresentada em 12 de Novembro de 2015, os efeitos da rectificação, por via da referida disposição do n.º 8 do artigo 130.º, apenas se produzem na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido, ou seja no ano de 2015.

Assim sendo, o indeferimento da revisão oficiosa relativamente aos anos 2012, 2013 e 2014 não enferma de qualquer ilegalidade.

No que se refere às liquidações do ano de 2015 incidentes sobre os prédios U-..., U-... e U-..., a Autoridade Tributária sustenta, na informação que serviu de base ao despacho de deferimento parcial, que, à data do despacho que determinou a eliminação dos imóveis da matriz predial, em 16 de Março de 2016, tinha sido já liquidado o imposto - o que ocorreu no anterior dia 26 de Fevereiro -, não sendo possível, por isso, atribuir efeitos imediatos à

rectificação da matriz. Acrescenta-se, a esse propósito, que a liquidação será objecto de correcção mediante acerto de contas com as prestações subsequentes de IMI.

No entanto, não foi feita prova de que, na sequência da eliminação dos artigos matriciais, tenha sido emitido despacho de anulação administrativa dos actos tributários de liquidação, nem há indicação de ter sido restituído o imposto indevidamente pago, subsistindo apenas o mero propósito de um acerto de contas nas futuras liquidações de IMI por referência a outros imóveis que integrem o património imobiliário da Requerente, que também se desconhece se chegou a ocorrer (cfr. *supra* factos não provados).

Deste modo, nesse caso, as liquidações de IMI, também impugnadas, violam o disposto no artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, que obriga - como se viu, - a que as correcções resultantes das reclamações da matriz produzam efeitos no ano em que foi apresentado o pedido.

6. Num segundo momento, a Requerente, invocando o disposto no artigo 55.º da LGT, alega que a Autoridade Tributária está adstrita aos princípios da justiça e da proporcionalidade, embora faça também referência genérica aos demais princípios procedimentais que se encontram mencionados nessa disposição, incluindo o princípio da legalidade.

E embora tenha pretendido descrever conceitualmente os princípios da legalidade e da justiça (artigos 72 a 74 da petição), o certo é que não explicita as razões pelas quais a aplicação da regra do artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI (no que se refere às liquidações incidentes sobre os anos de 2012, 2013 e 2014) afrontam esses princípios, impedindo o tribunal de formular um juízo crítico que permita concluir no sentido da anulação contenciosa dos actos tributários de liquidação.

Em qualquer caso, sempre se poderia dizer, em abstracto, que ocorre a violação do princípio da justiça, na medida em que o contribuinte liquidou imposto relativamente a prédios de que já não era proprietário.

No entanto, o princípio da justiça tem sido aplicado nas situações em que a inobservância de uma prescrição legal se torna irrelevante por não trazer quaisquer consequências negativas do ponto de vista do interesse público.

É o caso paradigmático do incumprimento do princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correcção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte.

Como se afirma no acórdão do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, é de admitir – à luz do princípio da justiça - a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários.

E esse sentido interpretativo pode ser adoptado – como se ponderou também no acórdão do STA de 5 de fevereiro de 2003 (Processo n.º 01648/02) - mediante a articulação do princípio da especialização de exercícios com o princípio da justiça a que a Administração Tributária se encontra igualmente vinculada (artigo 55.º da LGT).

Não é esse o caso, quando o contribuinte, por omissão de um dever de diligência, se absteve de proceder à actualização da matriz predial e continuou a liquidar o imposto devido, e só alguns anos depois da transmissão da propriedade, através de um procedimento interno de verificação, é que veio deduzir a reclamação matricial, sujeitando-se então à aplicação da regra do falado artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, a que a Autoridade Tributária se encontra subordinada por efeito do princípio da legalidade.

A Requerente também alega, sem qualquer outro desenvolvimento, que o aumento dos seus custos por virtude da liquidação do imposto viola os artigos 13.º e 18.º da Constituição, pretendendo referir-se, eventualmente, aos princípios constitucionais da igualdade da proporcionalidade (artigo 66.º da petição inicial).

Tratando-se de uma alegação genérica, sem qualquer concretização prática que permita uma aproximação à situação do caso, o tribunal, também nesta parte, não pode tomar conhecimento do pedido.

Assim sendo, não tendo sido suscitada de modo processualmente adequado qualquer questão de constitucionalidade relativamente à norma do artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, não pode deixar de ser aplicada essa disposição do com as consequências já anteriormente expostas.

7. A Requerente imputa ainda aos actos de liquidação impugnados o vício de falta de fundamentação.

É, no entanto, claro que a Requerente deduziu um pedido de revisão oficiosa dos actos tributários em causa e a Autoridade Tributária, através da informação dos serviços com a qual o despacho de indeferimento se mostrou concordante, explicitou, relativamente às liquidações dos anos de 2012, 2013 e 2014, com invocação do disposto no artigo 130.º, n.º 8, do Código do IMI, que a eliminação dos artigos matriciais só produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que for apresentado o pedido, ou seja no ano de 2015, assim se compreendendo que o pedido tivesse sido indeferido nessa parte. E, no tocante às liquidações do ano de 2015 incidentes sobre os prédios U-..., U-... e U-..., a dita informação esclarece que, no momento em que foi determinada a eliminação dos imóveis da matriz predial tinha sido já liquidado o imposto, já não sendo possível evitar a sua cobrança.

Não interessando, neste plano, avaliar a legalidade substancial do entendimento adoptado pela Administração, em especial, no que respeita a este último aspecto da questão, importa reconhecer que a posição da Autoridade Tributária se encontra devidamente fundamentada e o vício de forma invocado é improcedente.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar

- E) Julgar procedente o pedido arbitral e anular os actos de liquidação do ano de 2015 incidentes sobre os prédios U-..., U-... e U-... da União de Freguesias de..., ... e ..., bem como a correlativa decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, e condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto pago e no pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios;
- F) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto aos demais actos de liquidação de IMI impugnados e não anular a respectiva decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, absolvendo a Autoridade Tributária do correspondente pedido de condenação no reembolso do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 126.740,66, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-

se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerente e da Requerida na proporção de 98,5% e 1,5%.

Notifique.

Lisboa, 21 de Agosto de 2020,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

José Nunes Barata

O Árbitro vogal

Ana Teixeira de Sousa

(Com declaração de voto)

DECLARAÇÃO DE VOTO DE VENCIDO

Sem prejuízo do devido respeito, que é muito, pela fundamentação apresentada e pela decisão do Tribunal, voto no sentido da procedência do pedido arbitral no que se refere à anulação das liquidações de IMI dos anos de 2012 a 2014 com base na seguinte fundamentação.

Erro imputável aos serviços

Entendo que não se devem contrapor o artigo 78º da LGT face ao artigo 130º o CIMI.

A Requerente alega, o que não é contestado pela Requerida, que os artigos em causa, que foram objecto da reclamação da matriz, tinham já sido expurgados do seu cadastro e foram reactivados para efeitos de organização interna tendo contudo, neste caso, gerado efeitos externos que se consubstanciaram em liquidação e notas de cobrança de IMI.

Pelo que, independentemente do processo previsto no artigo 130º do CIMI, a revisão oficiosa dos actos de liquidação de IMI em causa deveria ter sido deferida pois existiu erro imputável aos serviços.

Efectivamente, o sujeito passivo do imposto IMI é o seguinte:

Artigo 8.º

Sujeito passivo

1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.

2 - Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.

3 - No caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio.

4 - Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.

.....

Quanto à actualização na matriz o Artigo 13.º determina:

1 - A inscrição de prédios na matriz e a actualização desta são efectuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

- a) Uma dada realidade física passar a ser considerada como prédio;*
- b) Verificar-se um evento susceptível de determinar uma alteração da classificação de um prédio;*
- c) Modificarem-se os limites de um prédio;*
- d) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio;*
- e) Verificarem-se alterações nas culturas praticadas num prédio rústico;*
- f) Ter-se conhecimento da não inscrição de um prédio na matriz;*
- g) Verificarem-se eventos determinantes da cessação de uma isenção, excepto quando estes eventos sejam de conhecimento oficioso; (Redacção do DL 211/2005-07/12)*
- h) Ser ordenada uma actualização geral das matrizes;*
- i) (Revogada pelo artigo 216.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)*
- j) Verificar-se a ocorrência prevista no n.º 2 do artigo 9.º;*
- l) Iniciar-se a construção ou concluir-se a plantação, no caso de direito de superfície.*

2 - Presume-se que o adquirente de um prédio omissso tomou conhecimento da omissão no momento da transmissão ou do início da posse, salvo prova em contrário.

3 - O chefe de finanças competente procede, oficiosamente:

- a) À inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no n.º 1;***
- b) À actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado;***

- c) À actualização da identidade dos proprietários, usufrutuários, superficiários e possuidores, sempre que tenha conhecimento de que houve mudança do respectivo titular;*
- d) À eliminação na matriz dos prédios demolidos, após informação dos serviços relativa ao termo da demolição;*
- e) À inscrição do valor patrimonial tributário definitivo determinado nos termos do presente Código.*

Ora a Requerente não é o sujeito passivo neste caso, uma vez que se operou a transmissão da titularidade dos imóveis que deram origem aos artigos. A obrigação é a dos sujeitos passivos, que são os titulares dos imóveis em 31 de Dezembro de cada ano e, na falta do cumprimento desta obrigação, cabe ao chefe de finanças dar cumprimento a este dispositivo.

Falta de fundamentação das liquidações

Bem sabendo que o argumento da falta de fundamentação é “useiro e vezeiro” e que raramente colhe.

Contudo, no presente caso, tendo a concordar com o argumento de falta de fundamentação

1. A Requerente alega que não foi realizada, com as Liquidações efetuadas, qualquer tipo de fundamentação donde resultasse o motivo pelo qual os artigos já eliminados foram incluídos na coleta apurada, o motivo pelo qual os VPT eram variáveis, os motivos pelo qual os imóveis não apareciam em todas as liquidações, enfim, a AT não se dignou a emitir um ato tributário *strito sensu*, mas meramente uma nota de cobrança que apenas formalmente cumpria os ditames da lei tributária.
2. AT não fundamentou a sua atuação com a notificação das Liquidações de IMI, não fundamentou a sua atuação nas Liquidações de IMI dos anos de 2012 a 2015 e não fundamentou a sua decisão no ato de indeferimento da Revisão Oficiosa.
3. A validação de cada artigo, os dados de alteração de artigos por motivos de atualização de cadastro não se encontram disponíveis para a Requerente nos mesmos moldes que se encontram disponíveis pela AT.

4. A AT introduziu novos prédios numa liquidação de IMI, alguns a meio do ano, sem comunicar adequadamente os prédios que está a inserir e que não resultaram de declaração da Requerente, pelo que teriam que resultar de outro tipo de declaração ou da actividade do Serviço de Finanças.
5. Da leitura das peças processuais trazidas ao processo resulta que houve efectivamente irregularidades ou vícios evidentes nos actos de liquidação e cobrança efectuados.
6. A fundamentação dos atos administrativos constitui um imperativo constitucional, devendo a mesma ser expressa, através de uma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão
7. Está em causa liquidações de IMI que foram atabalhoadamente levadas ao conhecimento da Requerente apenas através do envio das notas de cobrança.
8. A AT estava obrigada a dar a conhecer ao contribuinte todos os elementos que suportavam a liquidação, nomeadamente, a base legal que lhe permitiu reintroduzir estes artigos e esta colecta, sendo que a alteração dos artigos em causa deveria ter tido lugar a partir de 2003.
9. Conforme jurisprudência relevante, o documento de cobrança não afasta a necessidade de fundamentação normativa dos atos de liquidação de IMI .Não sendo, no caso, de aplicar a norma que estabelece que se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento,

uma vez que a mesma visa apenas estabelecer as consequências das deficiências das notificações dos atos em matéria tributária e não o regime dos vícios dos atos notificados. Dito de outra forma, ela regula aquelas situações nas quais se verificam irregularidades na notificação de um ato que contém os elementos exigidos por lei, mas que não foram enviados na respetiva notificação, permitindo que a AT possa, por essa via, suprir as deficiências da notificação, mas nunca as do ato notificado (*Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 1205/11.4BELRS, de 25 de janeiro de 2018*)

Ana Teixeira de Sousa