

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 483/2020-T

Tema: IMI – Determinação do VPT de terrenos para construção. Pedido de revisão oficiosa de liquidação subsequente. Competência do tribunal arbitral.

SUMÁRIO:

I – Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), dentro do prazo estabelecido pelo n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, cujo decurso faz presumir o indeferimento para efeitos de reação contenciosa.

II – Deste princípio da decisão resulta a impugnabilidade da decisão que sobre o pedido venha a ser proferida, devendo igualmente admitir-se a possibilidade de o contribuinte poder “*reagir contra o silêncio que sobre ele recair*”. Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, o meio processual adequado é a impugnação judicial.

III – A utilização analógica dos critérios estabelecidos para avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não previstos na norma específica do artigo 45.º, do Código do IMI, constitui erro na aplicação do direito, suscetível de alterar a base tributável e o cálculo do imposto.

IV – Provado o erro dos serviços na determinação do VPT dos terrenos para construção, nos anos de 2008 e de 2009, de que decorreu a liquidação de IMI, no ano de 2015, em valor superior ao devido, poderia o contribuinte, ainda que o não tivesse feito antes, invocar tal erro, nos termos conjugados dos artigos 78.º, n.º 1, da LGT, e 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI, estando a AT obrigada a rever officiosamente tal liquidação, poder-dever que decorre dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a esta tem de observar na globalidade da sua atividade, conforme os artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º, da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

Em 24 de setembro de 2020, **A..., S.A**, titular do..., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, (doravante designada por Requerente), veio, 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, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 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 a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa deduzido contra a liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do ano de 2015, emitida em 26.02.2016 e exigida através das notas de cobrança n.ºs 2015..., 2015... e 2015... e, como objeto mediato, a mesma liquidação de IMI, cuja anulação parcial se pretende, pelo valor agregado de € 22 204,73.

Pede ainda a Requerente a condenação da Requerida na restituição do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, da LGT e 61.º, do CPPT.

B. Síntese da posição das Partes

a. Da Requerente:

Como fundamentos do pedido de pronúncia arbitral, invoca a Requerente, em síntese, o seguinte:

- A Requerente era proprietária de terrenos para construção, sitos nos municípios de Matosinhos e do Porto, relativamente aos quais lhe foram emitidas as respetivas liquidações de IMI referentes ao ano de 2015, que pagou dentro do prazo;
- Após pagamento das liquidações, a Requerente verificou que na determinação do VPT dos terrenos para construção seu objeto, a AT aplicou indevidamente uma fórmula de cálculo ilegal, na qual foram considerados os coeficientes multiplicadores do VPT (os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização) e a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI, em violação do artigo 45.º, do mesmo Código, erro de que resultou pagamento de IMI superior ao efetivamente devido;
- Em 26.02.2020, apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações ilegais, emitidas com base em VPT fixado de acordo com a fórmula de cálculo ilegal, requerendo a sua anulação parcial;
- Face à inércia da AT, formou-se, em 26.06.2020, a presunção de indeferimento tácito do pedido apresentado, apesar de se encontrarem reunidos todos os pressupostos para a revisão oficiosa das referidas liquidações de IMI, previstos nos artigos 78.º, da LGT, e 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI;
- Embora o ato de fixação do VPT seja um ato destacável e pareça ter-se consolidado na ordem jurídica por não ter sido atempadamente impugnado, tal não obsta a que devam ser revistas officiosamente as liquidações de imposto emitidas com base em tal VPT, eivado de erro exclusivamente imputável à AT, como resulta das disposições conjugadas dos artigos 78.º, da LGT, e 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, e dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé a que a AT se encontra adstrita, nos termos dos artigos 55.º, da LGT, e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa;
- Da aplicação dos referidos princípios resulta que em caso de erros da AT na fórmula de cálculo de ativos imobiliários de que tenha resultado excesso da coleta de IMI, os sujeitos passivos podem lançar mão do mecanismo de revisão oficiosa e a AT está obrigada a rever officiosamente as liquidações, pois, de acordo com o princípio da legalidade tributária, “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam

sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei” (artigo 103.º, n.º 3, da CRP);

- Pelos motivos indicados, entende a Requerente que deve a liquidação de IMI do ano de 2015 ser parcialmente anulada, sendo-lhe restituído o imposto pago em excesso por erro imputável à AT, acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% por ano, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

b. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou Resposta e requereu a dispensa de envio do processo administrativo, remetendo para os documentos juntos pela Requerente ao pedido de pronúncia arbitral, vindo defender, por exceção e por impugnação, a manutenção do ato de liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

- a. Na defesa por exceção, a Requerida vem arguir a incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, assim como a caducidade do pedido de pronúncia arbitral, nos seguintes termos:
 - A competência dos tribunais arbitrais tributários encontra-se limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, de que não consta a apreciação de atos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação de atos de liquidação, como é o caso do indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa em que não há apreciação da legalidade de um ato de liquidação, não sindicável através de impugnação judicial ou de processo arbitral tributário;
 - A incompetência do Tribunal constitui exceção dilatória que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e determina nos termos da alínea h) do n.º 4 do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e do n.º 1 do 287.º, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi artigo 29.º, do RJAT, a absolvição da instância;
 - Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º, do RJAT, o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral é de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos

n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, in casu, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

- O termo do prazo para pagamento voluntário das liquidações terminou a julho de 2016, outubro de 2016 e fevereiro de 2017, respetivamente, pelo que o pedido de pronúncia arbitral apresentado em 24.09.2020 é manifestamente extemporâneo;
- A caducidade do direito de ação constitui exceção dilatória que determina a absolvição da instância, nos termos da alínea h) do n.º 4 do artigo 89.º, do CPTA, e do n.º 1 do 287.º, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º do RJAT.

b. Na defesa por impugnação, vem a AT dizer que:

- A questão controvertida consiste em saber se o ato de fixação do VPT do terreno para construção em causa resulta de errónea interpretação e aplicação do artigo 45.º, do CIMI e se padece, ou não, de erro na aplicação dos coeficientes de afetação e de localização a que se refere o artigo 38.º, do CIMI, bem como o valor base;
- O regime de avaliação dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45.º, do CIMI, de acordo com o qual o VPT dos terrenos para construção resulta do somatório do valor da área de implantação do edifício a construir e do valor do terreno adjacente à implantação (n.º 1); o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas (n.º 2), a fixar tendo em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 4.º, do CIMI, conforme o n.º 3 do artigo 45.º, do mesmo Código, sendo o valor da área adjacente calculado nos termos do artigo 40.º, n.º 4, do CIMI;
- Do artigo 45.º, do CIMI, decorre que na avaliação dos terrenos para construção o legislador não afastou liminarmente a metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo ter em consideração os coeficientes constantes no artigo 38.º, do CIMI, dado que o seu n.º 2 remete para o valor das edificações autorizadas ou previstas;
- Quanto à majoração de 25% a que se refere o artigo 39.º, do CIMI, não pode esta deixar de ser aplicado por integrar o valor base dos prédios edificados, elemento previamente determinado de aplicação a nível nacional, que permite apurar o VPT do prédio, edifício ou terreno para construção, ajustado ao valor do mercado;

- O coeficiente de afetação a que se refere o artigo 41.º, do CIMI, permite diferenciar o VPT de um terreno para construção em função da utilização aprovada ou permitida, pois a futura afetação do edifício a construir no terreno tem por base o ato de licenciamento de obras de construção e o VPT do terreno para construção não pode deixar de estar relacionado com o valor das edificações a construir;
- Do ponto de vista do mercado imobiliário, a afetação da futura edificação, verdadeira expectativa de utilização aprovada no procedimento de licenciamento, é geradora de um valor económico do terreno. A desconsideração do coeficiente de afetação, implicaria que os VPT dos terrenos para construção com a mesma área fossem iguais, originando VPT desajustados face ao valor de mercado;
- O coeficiente de localização (artigo 42.º, do CIMI), é um elemento previamente determinado, que não pode ser alterado no ato de avaliação; há que ponderar o coeficiente de localização na determinação do VPT dos terrenos para construção, pois só assim é possível distinguir entre terrenos com a mesma aptidão construtiva, mas que, em função da sua localização, têm valores de mercado distintos;
- Como se demonstrou, o VPT fixado para os terrenos para construção em causa não padece de qualquer ilegalidade por ter sido apurado com base nas fórmulas e nos coeficientes a que se referem nos artigos 45.º, 41.º, 43.º e 38.º, todos do CIMI;
- A Requerente não imputa ao ato sindicado qualquer vício específico da liquidação de IMI, questionando, apenas, o VPT, ato destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, do procedimento de liquidação de IMI, sendo objeto do pedido arbitral a impugnação do VPT do terreno para construção em causa, como resulta da causa de pedir e do pedido dele constantes;
- A avaliação dos terrenos para construção é direta (artigo 15.º, n.º 2, do CIMI), suscetível de impugnação contenciosa direta (artigo 86.º, n.º 1, da LGT), consignado o artigo 134.º, do CPPT, que os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, não havendo assim possibilidade de apreciação da correção do ato de fixação do VPT na impugnação do ato de liquidação de IMI;

- Também não assumem aqui relevância os princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa-fé invocados pela Requerente, atendendo a que as liquidações efetuadas, o foram com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, nos termos do artigo 55.º da LGT e no seguimento do princípio vertido no artigo 266.º, n.ºs 1 e 2 da CRP;
- Não se verificando qualquer “erro imputável aos serviços”, o pagamento dos juros indemnizatórios seria enquadrável no n.º 3, alínea c) do artigo 43.º da LGT; no caso dos autos, apenas seriam devidos juros indemnizatórios a partir de 26.02.2021, sobre as importâncias do imposto indevidamente pagas;
- Contudo, face ao exposto, não podendo ser imputado aos serviços da AT erro que tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido – uma vez que não estava na sua disponibilidade decidir de modo diferente daquele que decidiu, deve considerar-se improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Notificada para o efeito, a Requerente respondeu à matéria de exceção, defendendo que as exceções da incompetência material do tribunal arbitral, bem como a intempestividade do mesmo, suscitadas pela Requerida, devem ser julgadas totalmente improcedentes.

Pelo despacho arbitral de 13.05.2021, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, determinando-se que o processo prosseguisse com alegações escritas pelo prazo simultâneo de 20 dias. No mesmo despacho foi fixado o dia 30 de junho de 2021 como data provável para a prolação da decisão arbitral e advertida a Requerente de que deveria, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as respetivas posições iniciais.

II. SANEAMENTO

1. O tribunal arbitral singular foi regularmente constituído em 17 de dezembro de 2020, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;
2. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março;
3. O processo não padece de vícios que o invalidem;
4. A matéria de exceção suscitada pela Requerida será apreciada a final.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A – Factos provados

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e à posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados, fixa-se como segue:

1. Em 31.12.2015, a Requerente era proprietária dos seguintes terrenos para construção (cfr. Doc. 2 junto ao PPA, que se dá como integralmente reproduzido):
 - a. Inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ... (...) sob o artigo ... que, àquela data, tinha o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 5 698 704,89, determinado em 2013;
 - b. Inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ... (...) sob o artigo ..., com o VPT de € 1 799 188,44, determinado em 2013;
 - c. Inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ... (...) sob o artigo ..., com o VPT de € 19 940,75, determinado em 2015;

- d. Inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ... (...) sob o artigo ..., com o VPT de € 2 425 151,50, determinado em 2013;
2. Na determinação dos VPT dos terrenos identificados, a Requerida usou a fórmula seguinte (Doc. 2 junto ao PPA, que se dá como integralmente reproduzido):

$$Vt = Vc \times \left[\frac{A}{100} \times \% + (Ac + Ad) \right] \times C_l \times C_a \times C_c$$

em que:

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de Implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo A = Aa + Ab + Ac + Ad, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de Implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de Implantação.
Trabalha-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.
* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

3. As percentagens para cálculo da área de implantação e os coeficientes de localização utilizados para a determinação do VPT dos terrenos para construção (tipo Habitação), foram os seguintes (Doc. 2 junto ao PPA, que se dá como integralmente reproduzido):
- U..., Freguesia..., avaliado em 18.01.2008: percentagem para cálculo da área de implantação – 30%; coeficiente de localização – 1,85;
 - U..., Freguesia..., avaliado em 11.02.2008: percentagem para cálculo da área de implantação – 29%; coeficiente de localização – 1,80;
 - U..., Freguesia ..., avaliado em 07.03.2009: percentagem para cálculo da área de implantação – 29%; coeficiente de localização – 1,60;
 - U..., Freguesia..., avaliado em 26.09.2009: percentagem para cálculo da área de implantação – 30%; coeficiente de localização – 1,35;
4. Na avaliação dos terrenos identificados, a AT aplicou a majoração a que se refere o artigo 39.º, do Código do IMI, de que resultou o Vc de € 615,00 (2008) e de € 609,00 (2009);
5. Em 26.02.2016, a AT emitiu em nome da Requerente a liquidação de IMI referente ao ano de 2015, em que se incluem os terrenos para construção identificados, de que resultou a seguinte coleta (cfr. Doc. 1 junto ao PPA, que se dá como reproduzido):

Descrição dos prédios	Ano	VPT	Taxa	Coleta
... U...	2015	€ 1 799 188,44	0,45	€ 8 096,35
... U...	2015	€ 19 940,75	0,45	€ 89,73

...U...	2015	€ 5 698 704,89	0,45	€ 25 644,17
...U...	2015	€ 2 425 151,50	0,36	€ 8 730,55

6. A coleta de IMI referente ao ano de 2015 e aos prédios urbanos identificados, no montante global de € 42 560,80, integrou as notas de cobrança n.ºs 2015... (1.ª prestação, com pagamento em abril de 2016), 2015... (2.ª prestação, a pagamento em de julho de 2016) e 2015... (3.ª prestação, a pagamento no mês de novembro de 2016), que a Requerente pagou atempadamente (facto não contestado pela AT);
7. Em 26.02.2020, a Requerente apresentou, ao abrigo dos artigos 78.º, n.º 1, da LGT 115.º, n.º 1, alínea c) do Código do IMI, um pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI do ano de 2015, relativas aos terrenos para construção identificados (Doc. 1 junto ao PPA, que se dá como reproduzido);
8. À data do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não tinha sido notificada da decisão do procedimento de revisão oficiosa (facto admitido por acordo das Partes).

B – Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

C – Fundamentação da matéria de facto dada como provada:

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorrem da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e da posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados.

III.2 DO DIREITO

1. Questões a decidir. Ordem de apreciação.

As questões a decidir são as de saber (1) se o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI emitidas em nome da Requerente, com fundamento em erro na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios sobre que incidiram, pode ser objeto de pedido de pronúncia arbitral; (2) se o pedido é tempestivo; (3) se se verificou erro de determinação do valor patrimonial tributário e, (4) em caso afirmativo, se tal erro é determinante para a apreciação da legalidade e anulação parcial das liquidações que constituem objeto mediato do pedido de pronúncia arbitral.

Na sua resposta vem a Requerida suscitar as exceções da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e da caducidade do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

Tratando-se de exceções dilatórias (artigo 89.º, n.º 4, alíneas a) e k), do CPTA, subsidiariamente aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT), que obstam a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigos 89.º, n.º 2, do CPTA e 278.º, n.º 1, do CPC), são de conhecimento prioritário, nos termos do artigo 608.º, do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

1.1. Da incompetência material do Tribunal Arbitral

Quanto à primeira exceção suscitada, vem a AT dizer que, sendo objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, em que apenas há uma ficção de ato, “destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objeto um ato de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado” e que, não tendo havido *in casu* qualquer apreciação da legalidade de um ato de liquidação, o tribunal arbitral não é materialmente competente para a decisão, face à delimitação estabelecida pelo n.º 1 do artigo 2.º, do RJAT.

Entende a Requerida que o ato de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa que não aprecie, analise, discuta ou conheça da legalidade de um ato de liquidação, não pode ser sindicado através de impugnação judicial, nos termos da alínea a), do artigo 97.º, do CPPT, ou do meio processual alternativo em que consiste a arbitragem tributária.

No entanto, não lhe assiste razão. Como decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo¹, a ficção de ato em que consiste o indeferimento tácito, enquanto ato lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, é suscetível de impugnação judicial, nos termos dos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT e 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), dentro do prazo estabelecido pelo n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, cujo decurso faz presumir o indeferimento para efeitos de reação contenciosa.

Deste princípio da decisão resulta a impugnabilidade da decisão que sobre o pedido venha a ser proferida, devendo igualmente admitir-se a possibilidade de o contribuinte poder “*reagir contra o silêncio que sobre ele recair*”². Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, o meio processual adequado é a impugnação judicial.

Por outro lado, embora a competência dos tribunais arbitrais tributários se encontre limitada às matérias enunciadas no n.º 1 do artigo 2.º, do RJAT, que compreendem a apreciação das pretensões relativas a (a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e (b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais, não

¹ Neste sentido, cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 886/14, de 19/11/2014.

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 01950/13.

está excluída a apreciação da legalidade de atos de segundo ou de terceiro graus, ainda que a AT se não tenha pronunciado dentro do prazo legal para a decisão.

Tanto assim é que o legislador admite expressamente que o pedido de pronúncia arbitral seja apresentado no prazo de 90 dias a contar dos factos referidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º, do CPPT (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), entre os quais a “*formação da presunção de indeferimento tácito*” (artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT).

Improcede, pelos motivos expostos, a exceção de incompetência material do tribunal arbitral para dirimir o litígio.

1.2. Da caducidade do direito de ação

Conexa com a questão a competência do tribunal arbitral, vem a AT suscitar a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, por considerar que o mesmo deveria ter sido apresentado dentro do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário (artigos 10.º, n.º 1 do RJAT e 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT). Entende a Requerida que tendo o prazo de impugnação terminado em fevereiro de 2017, se verifica a caducidade do direito de ação, exceção dilatória que determina a absolvição da instância.

Porém, tal como já foi referido supra, a arbitrabilidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, determina que o prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral inicie a sua contagem a partir da formação da presunção desse indeferimento.

Resulta da factualidade dada como provada que as liquidações de IMI impugnadas, referentes ao ano de 2015, foram emitidas pela Requerida em 26.02.2016 e que o pedido da sua revisão oficiosa, ao abrigo do disposto nos artigos 78.º, n.º 1, da LGT e 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI, deu entrada no Serviço de Finanças de Matosinhos ... em 26.02.2020, ou seja, dentro do prazo de 4 anos após a data da prática do ato tributário, contado nos termos da alínea c) do artigo 279.º, do Código Civil.

Sendo o prazo para decisão de 4 meses, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, presume-se o indeferimento tácito do pedido em 26.06.2020 (artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT).

Por conseguinte, é tempestivo o pedido de pronúncia arbitral apresentado em 24.09.2020, improcedendo a exceção da caducidade do direito de ação.

1.3. Da avaliação dos terrenos para construção

No que respeita à determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, a questão que se coloca é a de saber se devem ser tidos em consideração os coeficientes de localização e de afetação, bem como a majoração de 25% sobre o valor de construção, pela aplicação integral da fórmula a que se refere o artigo 38.º, e do disposto no artigo 39.º, ambos do Código do IMI, como defende a AT, ou se, pelo contrário, tal como defende a Requerente, os critérios de avaliação obedecem em exclusivo ao estatuído pelo artigo 45.º, do mesmo Código.

Era a seguinte a redação das normas citadas, à data da avaliação dos terrenos para construção sobre que recaíram as liquidações de IMI contestadas (2008 e 2009):

“Artigo 38.º - Determinação do valor patrimonial tributário

1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

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

C_a = coeficiente de afetação;

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

Cv = coeficiente de vetustez.

2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.”

“Artigo 39.º - Valor base dos prédios edificados

1 - 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.

2 - O valor médio de construção é determinado tendo em conta, nomeadamente, os encargos diretos e indiretos suportados na construção do edifício, tais como os relativos a materiais, mão-de-obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis.”

e,

“Artigo 45.º - Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.”

A AT considera que a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção segue a metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, incluindo os coeficientes mencionados no artigo 38.º, assim se compreendendo que o artigo 45.º do Código do IMI estipule que o valor da implantação do edifício a construir varie entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Por sua vez, a Requerente defende o entendimento de que a avaliação de terrenos para construção se rege exclusivamente pelo disposto no artigo 45.º Código do IMI, não havendo qualquer norma de remissão para as regras gerais do artigo 38.º, pelo que a adoção dos coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização, bem como da majoração do valor base de construção, corresponde a uma aplicação analógica daquele preceito, legalmente proibida.

A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo tem apontado no sentido propugnado pela Requerente ao decidir, designadamente, que:

“Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente de qualidade e conforto.

*Para a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, o legislador consagrou a regra específica constante do supra referido artigo 45.º 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 à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42.º, tendo em conta o projeto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45.º do CIMI, mas não outras características ou coeficientes”.*³

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

*O coeficiente de qualidade e conforto, fator multiplicador contido na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios 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)”.*⁴

³ Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 03.07.2019, processo 016/10.9BELLE

⁴ Acórdão do STA, de 09.10.2019, processo n.º 0165/14.4BEBRG, 2.ª Secção.

“Relativamente à avaliação de terrenos para construção, sobre o que regula o art. 45.º do C.I.M.I., não são de aplicar os coeficientes ou características não especificamente previstos, entre os quais o coeficiente de qualidade e conforto (CI).”⁵.

Não se antevendo razão válida para dissentir do assim decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, conclui-se que, também no caso concreto, a utilização analógica dos critérios estabelecidos para avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não previstos na norma específica do artigo 45.º, do Código do IMI, constitui erro na aplicação do direito, suscetível de alterar a base tributável e o cálculo do imposto.

1.4. Da anulabilidade da liquidação de IMI

A conclusão de que, pelos motivos apontados, o erro na determinação do valor patrimonial tributário influenciou o cálculo do imposto apurado com base nesse valor, conduz-nos à questão de saber se tal erro se reflete na legalidade da liquidação de IMI do ano de 2015.

Determina o n.º 1 do artigo 78.º, da LGT, que os atos tributários podem ser revistos officiosamente pela entidade que os praticou, no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro dos serviços, entendendo-se como tal o erro que *“concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efetivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial”*⁶

Porém, nada impede que o impulso para a revisão oficiosa das liquidações caiba ao contribuinte, como decorre do disposto no n.º 7, do artigo 78.º, da LGT, em que se faz referência ao efeito interruptivo do respetivo prazo, o pedido por este dirigido ao órgão competente para a sua realização (cfr. ainda os artigos 49.º, n.º 1, da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT).

⁵ Acórdão do STA, de 13.01.2021, processo n.º 0732/12.0BEALM01348/17, 2.ª Secção.

⁶ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23.03.2017, processo n.º 1349/10.0BELRS.

No pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI do ano de 2015 apresentado pela Requerente dentro do prazo de quatro anos a contar da data da liquidação, apelou esta ainda para o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI, norma que impõe à AT o poder-dever de proceder à revisão oficiosa das liquidações “*Quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido*”, poder-dever que decorre dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a esta tem de observar na globalidade da sua atividade, conforme os artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º, da LGT.

Provado o erro dos serviços na determinação do VPT dos terrenos para construção, nos anos de 2008 e de 2009, de que decorreu a liquidação de IMI, no ano de 2015, em valor superior ao devido, poderia o contribuinte, ainda que o não tivesse feito antes, invocar tal erro, nos termos conjugados dos artigos 78.º, n.º 1, da LGT, e 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI, como a Requerente efetivamente fez, estando a AT obrigada a rever officiosamente tal liquidação⁷.

Pelos motivos expostos, julga-se procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de IMI do ano de 2015, nos termos peticionados.

2. Da restituição do indevido, acrescido de juros indemnizatórios

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”, o que incluiu “*o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”.

⁷ Neste sentido, cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Secção do Contencioso Tributário, de 31.10.2019, processo n.º 2765/12.8BELRS.

De igual modo, o artigo 100.º, da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT, estabelece que “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*”.

O restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral não enfermasse de erro na determinação dos VPT subjacentes, obriga, por um lado, à restituição do imposto indevidamente pago pela Requerente e, por outro, ao pagamento de juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”.

Porém, a amplitude do direito a juros indemnizatórios em caso de pedido de revisão oficiosa não é tão abrangente como a que decorre do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, enquadrando-se na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, por ter decorrido mais de um ano sobre a data do pedido de revisão oficiosa, por iniciativa da Requerente⁸.

No caso concreto em análise, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 26.02.2020, reconhece-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios a partir de 27.02.2021.

⁸ Cfr. neste sentido, entre outros, o Acórdão do Pelo da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/12/2019, processo 058/19.9BALS.B: “*Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação (cfr. art. 78.º, n.º 1, da LGT) e vindo o ato a ser anulado (parcialmente), mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado [cfr. art. 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].*”

IV – DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados, decide-se em, julgando procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- a. Declarar a ilegalidade da liquidação de IMI do ano de 2015, bem como a da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que a teve por objeto;
- b. Determinar a anulação parcial da liquidação de IMI do ano de 2015, pela quantia de € 22 204,73;
- c. Condenar a Requerida na restituição do montante do imposto indevidamente pago e ora anulado, acrescido de juros indemnizatórios, a calcular nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € € 22 204,73 (vinte e dois mil, duzentos e quatro euros e setenta e três cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de junho de 2021

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.