

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 541/2021-T

**Tema: IMI – AIMI - Determinação do VPT dos prédios “terrenos para construção”;
Revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte: objeto; competência dos tribunais arbitrais (CAAD).**

Sumário: 1- A omissão pela administração tributária do dever de decidir um pedido de revisão oficiosa permite ao interessado o uso da via contenciosa adequada ao seu pedido; sendo este a anulação da liquidação de um imposto, o meio próprio é o processo de impugnação, do que resulta a competência, em razão da matéria, dos tribunais arbitrais (CAAD).

2 – No regime legal vigente em 2016 e 2017, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tinha aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI por existirem regras específicas, previstas no artigo 45º do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., NIPC..., e B..., S.A., NIPC ..., ambas com sede na..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentaram, nos termos legais, pedido de constituição de tribunal arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

RELATÓRIO

A) O pedido

Os Requerentes pedem:

- (i) A anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2017..., de 30.06.2017, emitida em nome da Requerente A...;
- (ii) A anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2018..., de 30.06.2018, emitida em nome da Requerente A...;

- (iii) A anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2017..., de 30.06.2017, emitida em nome da Requerente B...;
- (iv) A anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2018..., de 30.06.2018, emitida em nome da Requerente B...;
- (v) O reembolso das quantias pagas em excesso a título de AIMI, no valor de € 66.303,03;
- (vi) O reconhecimento do direito das Requerentes a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% sobre as quantias indevidamente pagas a título de AIMI.

B) Posição das partes

As Requerentes entendem, em suma, que, na determinação dos VPTs dos terrenos para construção em causa, os quais serviram de base às liquidações impugnadas, a AT aplicou uma fórmula de cálculo ilegal, na qual foram considerados os coeficientes multiplicadores (coeficientes de qualidade e conforto e de localização, consoante os casos), previstos no art. 38º do CIMI.

Na sua resposta, a Requerida começou por aduzir exceções, alegando:

- (i) incompetência do tribunal para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- (ii) intempestividade do pedido de revisão oficiosa;
- (iii) consolidação dos atos de fixação de VPT;
- (iv) inimpugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT
- (v) impossibilidade de anulação administrativa de atos de fixação do VPT, praticados há mais de cinco anos.

Quanto ao mérito do pedido formulado pelas Requerentes, a Requerida aceita que “ a jurisprudência tem entendido que, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos

para construção, na redação do artigo 45.º do CIMI anterior a 1 de janeiro de 2021, não há lugar à consideração do coeficiente de afetação e do coeficiente de localização” (nº 45 da resposta), não obstante concluir que: “...as avaliações efetuadas há mais de cinco anos, em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor patrimonial tributários dos terrenos para construção, já não podem ser objeto de anulação administrativa, conforme decorre do artigo 168, n.º 1, do CPA”.

C) Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 03/09/2021.

A Requerente não procedeu à indicação de árbitro, tendo designação dos membros deste coletivo arbitral incumbido ao Conselho Deontológico do CAAD, a qual não mereceu oposição. Os árbitros aceitaram tempestivamente as nomeações. O tribunal arbitral ficou constituído em 15/11/2021.

A AT apresentou resposta, em que aduziu exceções, a que os Requerentes responderam concluindo pela improcedência.

Por despacho arbitral de 04/01/2022 foi decidido prescindir da produção de alegações, ao que as partes não se opuseram.

II - SANEAMENTO

II.1 - O Tribunal encontra-se regularmente constituído. O processo não enferma de nulidades. A coligação de autores e a cumulação de pedidos é legalmente admissível (art. 3º, nº 1, do RJAT).

II. 2 – Exceções

Há que conhecer das exceções aduzidas pela Requerida:

(i) Incompetência do tribunal para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

A Requerida começa por frisar que a competência material dos tribunais (CAAD), nos termos do n.º 1 e 2 do art. 2º do RJAT, se encontra limitada a pedidos de impugnação de tributos (administrados pela AT), o que é exato.

Partindo deste pressuposto, afirma a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria alegando: “aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico”; “o que está em causa é, apenas e só, o ato de fixação da matéria tributável e não só atos de liquidação”; “acontece que os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo” (nº 5 a 7 da resposta).

Apreciando:

A Requerida assume como pressuposto da sua argumentação o facto de os atos de fixação dos valores patrimoniais serem atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, nos termos do artigo 86º, nº 1, da LGT e do artigo 134º do CPPT. Na medida em que a atribuição da natureza de ato destacável tem por fim autonomizar os vícios deste ato para efeitos de impugnação contenciosa, entende que tais vícios não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base nos mesmos.

Há que começar por salientar o carácter excecional da “via de acesso” procedimental utilizada pelos Requerentes, o pedido de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam. Partilhamos o entendimento de JORGE DE SOUSA (*Lei Geral Tributária Anotada*, Encontro da Escrita, 2012, p. 702, quando afirma “(...) a revisão prevista neste art. 78º tem o seu campo de aplicação em qualquer caso em que tenha havido um acto autónomo de fixação da matéria tributável ou um acto de liquidação e tem lugar após terminado o respetivo procedimento tributário. Sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício na quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer de tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido”.

Nesta linha de pensamento, fazemos nosso o entendimento do TCAS no acórdão que pôs termo ao processo 2765/12, de 31-10-2019. Citamos: “De facto, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, embora com efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação. Defender o

contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir.

Assim, no plano do Direito o artigo 115.º do CIMI¹ constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respetivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado.

Ora, uma das hipóteses contempladas neste normativo é a eliminação de erros de que resulte uma coleta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1].

Por conseguinte, não se pode falar em verdadeira impropriedade do meio, sendo certo que ainda que se admita essa hipótese, como a administração apreciou o direito da recorrida², tal apreciação fez nascer na esfera jurídica desta o direito à impugnabilidade da decisão, nos termos do artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

Restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado nessa norma constitucional”.

Na realidade, a consideração dos atos de fixação do VPT como atos destacáveis tem uma razão de ser³: evitar a necessidade de o sujeito passivo ter de impugnar, sucessivamente, ao longo dos anos, cada uma das liquidações neles baseadas.

A previsão da impugnabilidade autónoma dos atos de fixação do VPT constitui assim um reforço das garantias dos contribuintes e não uma sua restrição, ou seja, a não utilização deste mecanismo não veda o normal recurso ao processo de impugnação das liquidações tidas por ilegais, ainda que, em caso de procedência, com eficácia restrita a tais liquidações.

Estando em causa um pedido de anulação parcial de liquidações, sendo invocada como causa de pedir uma errónea quantificação dos VPT subjacentes, há que concluir pela competência dos tribunais arbitrais para apreciarem tal pedido.

¹ Que remete para o artº 78º da LGT.

² No caso, se absteve de apreciar.

³ Existem outras, nomeadamente quando estejam em causa juízos técnicos, o que não é o caso.

Improcede pois esta exceção.

(ii) intempestividade do pedido de revisão oficiosa

A Requerida entende (n.º 11 a 13 da resposta) que o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável é de «três anos posteriores ao do ato tributário», (n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária), pelo que, tendo a revisão oficiosa sido pedida em 31/12/2020 e os atos de fixação de matéria tributável ocorrido entre 2012 e 2015, conclui pela intempestividade do pedido.

A resposta a esta objeção decorre da dada à anterior.

Não estava em causa um pedido de revisão da fixação dos VPT, mas sim um pedido de revisão de liquidações. Há que não confundir pedido e causa de pedir.

Os pedidos de revisão oficiosa das liquidações ora impugnadas foram tempestivos, porque formulados dentro do prazo de três anos contados desde a notificação dos atos tributários (liquidações) cuja revisão se pretendia (art. 78.º, n.º 4, da LGT)). Sendo que a situação *sub judice* configura claramente “injustiça notória”, uma vez que, como a própria Requerida reconhece, é jurisprudência pacífica que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, na redação do artigo 45.º do CIMI anterior a 1 de janeiro de 2021, não há lugar à consideração do coeficiente de afetação e do coeficiente de localização. Por estar em causa uma questão de direito controvertida ao tempo da fixação dos VPT, não podemos considerar existir “comportamento negligente” do contribuinte.

Improcede, pois, esta exceção.

(iii) A Requerida invoca, ainda, a consolidação dos atos que determinaram o VPT e a insusceptibilidade de vícios próprios e exclusivos do VPT serem apreciados em sede de impugnação impugnados a propósito de atos de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

A resposta decorre do referido em (i). Admitindo-se a erro na fixação do VPT como causa de pedir de anulação de liquidações neste baseadas, há que reconhecer que tais atos de fixação não

se consolidaram definitivamente. Mas, como assinala o já referido acórdão do TCAS, a posterior sindicância tem “efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação”

Improcede, pois, esta exceção.

(iv) Relativamente à exceção da inimpugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT remete-se também para o que ficou escrito em (i), pelo que improcede, por tais razões, esta exceção.

(v) A Requerida alega ainda a impossibilidade de anulação administrativa dos atos de fixação do VPT por terem decorrido, à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, mais de cinco anos desde a sua prática (pelo menos em alguns casos). Invoca para tal o disposto no art.º 168ª do CPA.

Ora, conforme já explanado, o que está em causa nos presentes autos é a anulação de liquidações e não dos atos de fixação de valores patrimoniais. Repete-se: a ilegalidade na fixação dos VPT configura a *causa* do pedido, o qual não se refere diretamente a tais fixações mas sim às liquidações nele baseadas.

Não obstante: há que ser muito prudente no recurso à aplicação de normas de outros ordenamentos a título subsidiário, ainda que formalmente legitimado (no caso, pela al. c) do artº 2 da LGT).

A aplicação subsidiária de normas de outros ordenamentos supõe, para além da constatação de uma lacuna no ordenamento em causa (tributário)⁴, a identidade de valores, ou seja que a norma em causa se “ajuste” ao ordenamento onde que se pretende aplicar. Ora uma das características fundamentais que distinguem o Direito Fiscal do Direito Administrativo é a especial dimensão garantística do primeiro. Pelo que, em geral, não serão de aplicar subsidiariamente no âmbito fiscal normas de direito administrativo que se mostrem desnecessariamente restritivas dos direitos dos contribuintes (que impossibilitem o cumprimento do princípio da legalidade dos

⁴ O que nem será o caso. Veja-se o dever de atualização oficiosa das matrizes constante do n.º 3 do art. 13º do CIMI.

impostos, o qual, no possível, não deve resultar afastada por normas de cariz procedimental ou processual). Pelo que a alegada aplicação subsidiária do artº 168º do CPA sempre seria de recusar no caso concreto.

II – PROVA

II.1 - Factos provados

a) Nos anos a que se referem as liquidações em causa, acima identificadas, a A... era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da União das Freguesias de ..., ... e ..., sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-...; a B... do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... da freguesia de ... e

b) Na determinação do VPT dos prédios propriedade da A...:

-relativamente aos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ... sob os artigos matriciais U-..., U-... e U-..., a AT aplicou um coeficiente de localização de 1,50 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,050;

- relativamente aos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ... sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-... e U-..., a AT aplicou um coeficiente de localização de 1,50;

- relativamente ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da ... sob o artigo matricial U-..., a AT aplicou um coeficiente de localização de 1,25 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,010.

c) Na determinação do VPT do Terreno para Construção da B..., a AT aplicou um coeficiente de afetação de 1,10 e um coeficiente de localização de 2,10.

d) As Requerentes não reagiram autonomamente contra tais fixações de VPT.

f) Em 30/12/2020, as Requerentes apresentaram pedidos de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam, pedindo a sua anulação parcial das liquidações em causa, pelos fundamentos que ora invocam, alegando a existência de erro imputável aos serviços e, subsidiariamente, injustiça grave ou notória.

g) Tais pedidos esses que não foram objeto de decisão expressa, decorrido que foi o respetivo prazo legal.

h) As Requerentes procederam ao pagamento do imposto liquidado.

Os factos dados por provados resultam de documentação junta aos autos, sendo que esta factualidade não foi questionada pela AT na sua resposta.

III.2 - Factos não provados

Não existem factos não provados relevantes para a decisão a causa.

IV- O DIREITO

1 - O art.º 45.º do Código do IMI, sob a epígrafe Valor patrimonial dos Terrenos para Construção, dispunha, ao tempo (2016 e 2017):

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.

Por seu lado, o artigo 38.º do Código do IMI estabelece uma fórmula geral de avaliação dos prédios urbanos, na qual são especificamente considerados, designadamente, os coeficientes de afetação, de localização, de qualidade e conforto (que contribuem, em regra, para um aumento do VPT).

A questão que se coloca nos presentes autos é saber se, à luz da redação dos referidos normativos vigente ao tempo, os coeficientes de qualidade, conforto e localização, previstos

na última das referidas normas, eram aplicáveis na determinação do VPT dos prédios classificados como “terrenos para construção”.

A questão é conhecida, tendo sido objeto de numerosas decisões, que constituem jurisprudência pacífica, nomeadamente do STA, da qual a Requerente apresenta enumeração significativa.

Assim, bastará considerar que o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, no proc. 016/10, de 03/07/2019 decidiu: na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º 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 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 à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no nº 3 do artigo 42, tendo em conta o projeto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no nº 2 do artigo 45 do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes.

Afastada assim a aplicação dos coeficientes previstos no art. 38º do CIMI, merece, todavia, especial referência a questão da localização, pois a consideração desta característica dos prédios está prevista quer no art. 45º, quer no 38º, do CIMI. Concordamos com a jurisprudência, que cremos ser pacífica, segundo a qual na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação autónoma do coeficiente de localização previsto no art. 38º do CIMI, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no nº 3 do art. 45º do CIMI. De outro modo, o fator localização relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção.

3- Proceda assim, integralmente, o pedido de anulação parcial das liquidações impugnadas. Não tem o tribunal arbitral elementos para calcular os valores a serem anulados, relativamente a cada uma das liquidações, nomeadamente os dados necessários para conferir a exatidão dos cálculos relativos ao imposto pago em excesso feitos pelas Requerentes – que se admite serem exatos -, sendo que a sua não contestação pela Requerida não pode equivaler à sua aceitação por confissão – art.º 110º, n.º 6, do CPPT. Deverá assim

a Requerida, em execução de sentença, reformular tais liquidações, quantificando os montantes devidos pelos Requerentes, com observância do agora decidido.

V- Juros indemnizatórios

As Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artº 43º, nº 1, da LGT, pois as liquidações impugnadas são parcialmente ilegais.

Porém, nos termos da al. c) do n.º 3 do artº 43º da LGT, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, e não desde a data do pagamento indevido do imposto (Ac. do STA (Pleno), proc. 038/19, de 04-11-2020). Tais juros serão calculados com base nos valores de imposto indevidamente pago, a apurar em execução da presente decisão arbitral.

DECISÃO ARBITRAL -

- a) Improcedem as exceções alegadas pela requerida;
- b) Anulam-se parcialmente as liquidações impugnadas, as quais deverão ser reformuladas pela AT com observância do ora decidido;
- c) Condena-se a requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos atrás prescritos.

VALOR: € 66.303,03

TAXA DE ARBITRAGEM pela Requerida, no montante de 2.448,00 euros, atenta a total procedência do pedido formulado pelas Requerentes.

14 de março de 2022

Os árbitros

Rui Duarte Morais

Ana Teixeira de Sousa

Alexandra Iglésias