

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 667/2021-T

Tema: IMI- revisão do valor patrimonial tributário- prazo.

SUMÁRIO

I – Nos termos do n.º 1 do art. 113º do CIMI, o IMI é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da administração tributária, com base nos valores patrimoniais dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 dezembro do ano a que o imposto respeita.

II- Os atos de fixação dos valores patrimoniais tributários, nos termos do art. 134º do CPPT, são autonomamente impugnáveis, dependendo a impugnação do esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, em particular, na Secção II do Capítulo VIII do CIMI.

III- Essa norma visa garantir uma especial ponderação da decisão da reclamação da primeira avaliação, já que a segunda avaliação, que pode alterar para mais ou para menos o valor patrimonial tributário inicialmente apurado, é obrigatoriamente efetuada por um órgão colegial, constituído, além de por um perito avaliador designado pelo diretor de finanças, que preside, por um vogal, designado pelo município do titular da receita, e por outro vogal designado pelo contribuinte ou seu representante:

IV– A anulação total ou parcial dos atos de fixação dos valores patrimoniais judicialmente declarada implica a nulidade das liquidações de IMI consequentes.

V- Dada essa relação de prejudicialidade entre fixação dos valores patrimoniais e liquidações consequentes, estas não podem judicialmente atacadas com fundamento em mera ilegalidade na fixação desses valores., que somente pode ser invocada nos termos do art. 134º do CPPT.

VI-O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é fixado nos termos do art. 45º do CIMI, inferindo-se “ a contrario” do n.º 3 dessa norma legal não poderem ser consideradas na sua avaliação outras qualidades dos prédios urbanos para além das ponderadas na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, como os coeficientes de localização,

ajustamento de áreas, afetação e qualidade e conforto , apenas aplicáveis à avaliação de um edifício já construído, posição que a administração fiscal acabaria por acolher por despacho de 29/3/2021.

VII- Tal doutrina não viola o direito a uma tutela jurisdicional efetiva do contribuinte declarada pelo n 4 do art. 286º da CRP, suficientemente assegurada quando, nos termos do nº 2 do art. 97º da LGT, a cada direito legalmente reconhecido corresponda um meio adequado de o fazer valer em juízo, não obrigando o legislador a consagrar, entre os vários meios abstratamente possíveis, o que confira maior proteção dos direitos do contribuinte.

VIII- O princípio “pro actione” , nos termos do art. 7º do CPTA, mera norma infra-constitucional, é apenas um critério de interpretação das normas processuais no sentido de promoverem a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas,

IX- Não proíbe que o legislador sujeite o exercício da justiça tributária a prazos processuais com natureza preclusiva, nem impõe que, na impugnação do ato de liquidação, possa ser invocada qualquer ilegalidade de ato prejudicial anterior , ainda que este possa ser autonomamente impugnado

X- O fundamento da injustiça grave ou notória do nº 4 do art. 78º da LGT, distinto do fundamento da mera ilegalidade, não é invocável quando a liquidação do IMI seja, nos termos do nº 1 daquele art. 113º do CIMI, efetuada com base nos valores patrimoniais inscritos na matriz predial, não impugnados com esse fundamento pelo sujeito passivo no prazo e nos termos legais .

XI- O nº 4 do art. 78º da LGT não constitui qualquer derrogação do nº 1 do art. 113º do CIMI, nem se sobrepõe ao regime próprio de revisão dos atos de fixação dos valores patrimoniais regulado no CIMI e no CPPT, o que tem justificação legal na parte final do nº 1 do art. 1º da LGT, que ressalva a legislação especial, no caso, motivada pela necessidade de, na segunda avaliação, serem tidos em conta, através do adequado contraditório, todos os interesses em causa, assegurada pela participação de representantes do credor tributário e do contribuinte na comissão que a realiza. .

XII-- Qualquer incorreção da inscrição matricial dos prédios urbanos pode ser reclamada, nos termos do nº 3 do art. 130º do CIMI, com base em qualquer fundamento, já que a enumeração

feita essa norma das causas de reclamação não é taxativa, mas apenas exemplificativa, sendo o indeferimento da reclamação impugnável nos termos do nº 3 do art. 134º do CPPT.

XIII- Essa faculdade simetricamente reconhecida ao chefe do serviço de finanças competente, através da correção oficiosa prevista no nº 5, impugnável nos termos do nº 1 do art. 134º..

XIV- Essa reclamação, bem como a correção oficiosa prevista nesse nº 5, podem ser deduzidas a todo o tempo, salvo quando o fundamento for o erro na atualização dos valores patrimoniais tributários a que se refere a alínea m) desse nº 3, caso em que o valor patrimonial inscrito na matriz só pode ser alterado por meio de nova avaliação decorridos três anos após a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado daquela avaliação.

XV- Quando do fundamento da reclamação resulte a necessidade de nova avaliação, o chefe de finanças notifica o contribuinte para apresentação da Declaração modelo 1 referida no nº 1 do art. 13º do CIMI; caso contrário, procede oficiosamente à correção requerida;

XVI - Segundo o nº 8 dessa norma, os efeitos dessas reclamações e correções só se produzem na liquidação do ano em que for apresentado o pedido ou promovida a retificação, não se aplicando consequentemente, em virtude dessa norma, os efeitos retroativos que resultariam se fosse aplicável o regime de anulação, salvo em caso de liquidação do IMI posterior à reclamação ou entrega da Declaração modelo 1 de que tiver resultado o novo valor patrimonial tributário apurado.

XVII- A nova avaliação referida na alínea b) do nº 1 do art. 115º do CIMI, assim, só produz efeitos a partir do ano em que se verifique a apresentação do pedido ou da retificação referidas nos nº 3 a 5 do art. 130º desse Código, não lhe sendo aplicáveis o nº 1 do art. 78º da LGT, nem a alínea b) do nº 1 do art. 115º do CIMI.

XVIII- A correção do erro na inscrição matricial solicitada a 21/12/2020, data da entrega da apresentação da declaração modelo 1, quando ainda se não aplicava a redação do art. 45º do CIMI anterior à dada pelo art. 392º da Lei n 75- B/2020, abrange, assim, somente as liquidações de IMI desse ano e dos anos subsequentes e não as liquidações de 2016, 2017, 2018 e 2019, em virtude da preclusão do direito do sujeito passivo de IMI as pôr em causa entretanto ocorrida. .

XIX- É a consequência lógica dos efeitos apenas “ex nunc” dessas correções, justificadas, quando a iniciativa for do contribuinte, pela necessidade de facultar aos municípios uma adequada previsão das suas receitas, e, quando a iniciativa for da administração fiscal, pela

tutela das expectativas legalmente protegidas do contribuinte a quem essas correções são dirigidas e aos quais, em virtude dessa solução legal, não podem ser retroativamente opostas. . XX- Ainda que o nº 4 do art. 78º da LGT fosse aplicável ao caso, do que discordamos, com a consequente qualificação como ato tributário, não obstante não comportar qualquer liquidação, do ato de fixação do valor patrimonial dos terrenos de construção, o prazo de três anos previsto nessa norma legal há muito se esgotou, por essa fixação ter ocorrido a 27/6/2013.

DECISÃO ARBITRAL

1. Identificação das Partes

1.1. Requerente

A... – SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A., com o número de identificação fiscal ..., sociedade gestora de B... – FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, com o número de identificação fiscal

1.2. Requerida

Autoridade Tributária (AT), representada pelas Dras. juristas C... e D..., nomeadas por despacho do Sr. Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e do Contencioso, por delegação, de 17/11/2021.

2. Tramitação e constituição do Tribunal

2.1. A 20/10/2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral, tendo optado por não nomear árbitro ;

2.2. Após a nomeação do Árbitro, a 21/12/2021, o Tribunal Arbitral foi constituído por despacho do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD de 10/2/2022;

2.3.-A 27/1/2022, a AT apresentou a sua resposta , em que solicitou a dispensa da reunião prevista no art. 18º do RJAT e também a dispensa de organização e envio do Processo Administrativo(PA).

3. Posição da Requerente

A Requerente , sociedade gestora de fundo de investimento imobiliário fechado, constituído por subscrição particular , que, nessa qualidade, detém um conjunto de prédios e , por isso, é sujeito passivo de IMI, pretende, em representação do fundo, a anulação do presumido indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa deduzido a 21/6/2021 e a consequente anulação parcial das liquidações do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., que recaiu sobre o terreno para construção abrangido pelo Artigo Matricial U ... NIP, União das Freguesias de Sacavém e Prior Velho do concelho de Loures, relativas aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, com fundamento no erro nos pressupostos de facto e de direito . Solicita igualmente o reembolso do imposto pago, acrescido de pagamento de juros indemnizatórios.

Invoca como fundamento da sua pretensão que o apuramento do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção em que tais liquidações se basearam violou o nº 3º do art. 45º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis(CIMI). Esse art. , com a redação dada pelo art. 392º da Lei nº 75-B/2020, de 31/12, regula atualmente a determinação do valor patrimonial tributário dessa espécie de prédios urbanos¹.

¹Cita-se a atual redação dessa norma, que procurou, esclarecendo o Direito anterior, regular de modo completo e inequívoco a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção. “1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção resulta da seguinte expressão: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times \text{/prct. } V_{eap}$ em que: V_t = valor patrimonial tributário; V_c = valor base dos prédios edificados; $A = [A_a + A_b \times 0,3] \times C_{aj} + A_c \times 0,025 + A_d \times 0,005$ A_a = área bruta privativa autorizada ou prevista; A_b = área bruta dependente autorizada ou prevista; C_{aj} = coeficiente de ajustamento de áreas; A_c = área do terreno livre que resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação das edificações autorizadas ou previstas, até ao limite de duas vezes a área de implantação, sendo a área de implantação a situada dentro do perímetro de fixação das edificações ao solo, medida pela parte exterior; A_d = área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

Tal nº 3 do art. 45º evocado pela Requerente estabelecerá, com efeito, que, na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, são apenas consideradas as características referidas no nº 3 do art. 42º, específicas dos coeficientes de localização, em especial acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zona de elevado valor do mercado imobiliário, com a consequente exclusão implícita de quaisquer outras qualidades dos prédios urbanos, como os coeficientes de ajustamento de áreas, afetação e qualidade e conforto a que se refere o art. 38º, apenas aplicáveis à avaliação de um edifício já construído.

Sob pena de a valorização decorrente da localização ser considerada em dobro, por já servir de base à fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, o coeficiente de localização não poderia ser aplicado à fixação do valor patrimonial dos terrenos para construção.

Tal doutrina, segundo a Requerente, seria consagrada pelo Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 21/9/2016, proc. 01083/13, para o qual a aplicação destes

Ca = coeficiente de afetação das edificações autorizadas ou previstas;
Cl = coeficiente de localização;
/prct. Veap = percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído.
2 - A percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído varia entre 15 /prct. e 45 /prct..

3 - Na determinação da percentagem a que se refere o número anterior têm-se em consideração as variáveis que influenciam o nível de oferta e de procura de terrenos para construção em cada zona homogênea do município, designadamente a quantidade de terrenos infraestruturados e as condicionantes urbanísticas decorrentes dos instrumentos de gestão territorial vigentes, sendo determinada pelo quociente entre o valor de mercado do terreno e o valor de mercado do conjunto terreno mais edificações autorizadas ou previstas.

5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respetiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente”.

O nº 4 foi revogado pelo mesmo art. 392º da Lei nº 75-B/2020, ficando explícito que, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não se consideram os coeficientes de localização, afetação e qualidade e conforto. As qualidades do terreno para construção apenas concorrem para a avaliação nos termos dos diferentes nºs desse art. 45º, não se aplicando, nessa parte, o art. 38º. A nova redação desse art. 45º, no que tem natureza inovatória, apenas se aplicaria a partir de 1/1/2021, data da entrada em vigor da Lei nº 75-B/2020, nos termos do art. 445º desta. Não abrange, assim, as liquidações de IMI anteriores a 2020.

fatores de valorização na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos de construção só poderia ser fundamentada por analogia com o art. 38º do CIMI., proibida por força do disposto no nº 4 do artigo 11º da Lei Geral Tributária(LGT), por essa primeira norma ser o desenvolvimento do tipo de incidência desse imposto .

A aplicação desses coeficientes na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, a descoberto de lei da Assembleia da República ou autorização legislativa concedida por esta, seria, aliás, sempre violadora do princípio da legalidade e da reserva de lei consagrado no nº 2 do art. 103º da CRP.

Em especial, segundo esse Acórdão, as qualidades que determinam a aplicação desses fatores teriam de ser efetivas, tornando-se apenas palpáveis e medíveis se efetivada a construção, sem desvios ao constante da comumente conhecida “memória descritiva” que justifica cada projeto de construção.

Invocando o valor patrimonial tributário que lhes serviu de base ter sido superior ao legalmente previsto, a Requerente solicitou à administração fiscal a revisão oficiosa dos referidos atos tributários, nos termos do nº 1 do art. 78º da LGT.

Na sequência da violação das regras de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção demonstrada pela referida jurisprudência , a administração fiscal teria , segundo a Requerente, revertido a posição anterior, mas não procederia à revisão das liquidações de IMI a que estava obrigada nos termos do nº1 do art. 78º da LGT, não obstante o pedido apresentado a 15/6/2021 , que não recebeu qualquer resposta no prazo referido no nº 4 do art. 57º da LGT.

O princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos de todos , incluindo, nomeadamente, através do reconhecimento desses direitos ou interesses, da impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, da determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos, e da

adoção de medidas cautelares adequadas, expresso no n.º 4 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) imporia, no entanto, a apreciação da pretensão da Requerente.

Esse dever resultaria igualmente do princípio “in dubio pro actione; expresso no art. 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), de acordo com o qual ,para efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas, como defenderia a Decisão Arbitral n.º 760/2020, de 2/7/2021, do CAAD citada pela Requerente. Essa Decisão Arbitral sustentaria com efeito a impugnabilidade da liquidação de IMI com fundamento em erro de direito na fixação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, ainda que este não tivesse sido impugnado nos termos legais.

4-Posição da Requerida.

Na Resposta, a Requerida invocaria uma primeira exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 576.º do Código de Processo Civil (CPC) , aplicáveis “ex vi” da alínea e) do art. 2.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), com a consequente absolvição da instância, nos termos do n.º 3 desse art. do CPC:

Em seu entender, os tribunais arbitrais não teriam competência de apreciação de vícios de atos destacáveis das liquidação dos tributos , por isso, autonomamente impugnáveis como seriam os de fixação de valores patrimoniais. É o que resultaria implicitamente da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT).

Com efeito, a Requerente pretenderia a anulação das liquidações impugnadas , não com fundamento em ilegalidade destas, mas com fundamento em ilegalidade do atos que fixou o valor patrimonial tributário que lhes serviu de base ..

Aos atos impugnados a Requerente não imputaria qualquer vício específico destes, mas vício dessa fixação anterior, que legalmente o Tribunal Arbitral estaria impedido de conhecer.

Uma segunda exceção dilatória de incompetência invocaria a Requerida : a impossibilidade constitucional de o Tribunal Arbitral se substituir à administração fiscal no deferimento dos pedidos de revisão oficiosa pretendido pela Requerente, que, caso admissível, seria um ato de administração ativa e não meramente demolitório de atos tributários anteriores.

Para a Requerida, o “poder” judicial arbitral”(sic), sob pena de violação do princípio constitucional de separação de poderes, estaria vinculado a conter-se nos limites das competências que lhe sejam legalmente cometidas . Cabe aos tribunais o exercício da função judicial e à administração tributária o exercício da função administrativa tributária.

Não seria legítimo a qualquer tribunal judicial , de competência limitada ao controlo da legalidade da atividade administrativa tributária, exercer a função administrativa tributária em substituição ou concorrência com a administração tributária, como se os seus poderes não fossem típicos e indisponíveis.

Consideraria, por isso, , a Requerida que o conhecimento pelo Tribunal Arbitral dos pedidos de deferimento de revisão oficiosa com fundamento em presunção de indeferimento tácito , além de ilegal , ser inconstitucional por contrariar o princípio de separação de poderes, previsto no nº 1 do art. 111.º da CRP, , com a consequente declaração de improcedência.

No âmbito da defesa por impugnação, no pressuposto da rejeição das anteriores exceções de incompetência, invocaria a Requerida uma vasta jurisprudência superior, de acordo com a qual os atos de fixação dos valores patrimoniais ,como atos destacáveis diretamente suscetíveis de impugnação autónoma se consolidam na ordem jurídica se não atacados na forma e no tempo próprios, o que não teria acontecido com a avaliação de 27/6/2013.

Tal avaliação ter-se-ia consolidado na ordem jurídica, não sendo suscetível de ser revista, salvo nos casos legalmente previstos (Acórdãos do STA n.ºs 0885/16, de 10/5/2017, 1808/12.0BEPRT, de 18/10/2018, e 633/14 de 15/272017).

Na impugnação da liquidação, não poderia, com efeito, o impugnante servir-se dos fundamentos que deveria ter utilizado para a impugnar a avaliação direta, com a consequente irrelevância do ónus de impugnar esta avaliação.

Essa consequência não prejudica qualquer direito ou interesse legalmente protegido do impugnante que apenas seria violado em caso de impossibilidade legal de impugnação autónoma da fixação dos valores patrimoniais que servem de base à liquidação de IMI ou se o resultado dessa impugnação não fosse suscetível de afetar a legalidade das liquidações efetuadas com base no valor patrimonial tributário impugnado. .

No caso, no entanto, a fixação do valor patrimonial tributário impugnada seja anulada , o ato de liquidação consequente é nulo, nos termos da alínea i) do nº 2 do art. 133º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), aplicável “ex vi” da alínea c) do referido art. 2º da LGT, pelo que a anulação total ou parcial desse valor projeta-se necessariamente na validade das liquidações em que se baseou.

A impugnação judicial do ato de liquidação não poderia, assim, contrariar o caso resolvido da avaliação direta que o sujeito passivo de IMI não tivesse contestado no prazo legal.

Assim, de acordo com a Requerida , o prazo de dedução desse pedido, uma vez estar em causa , não a legalidade de qualquer liquidação, mas a legalidade do apuramento da matéria tributável em que a liquidação se baseou, não seriam os quatro anos referidos no nº 1 do art. 78º da LGT, já que essa norma se aplicaria exclusivamente à revisão oficiosa dos atos tributários “stricto sensu”, mas os três anos previstos no nº 4, que dispõe o dirigente máximo do serviço poder autorizar excecionalmente nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da

matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Como a avaliação em que se basearam as liquidações impugnadas se realizou a 27/6/2013, a quando apresentação do pedido de revisão oficiosa, 15/6/2021, já teria sido largamente o prazo em que tal mecanismo legal podia ter sido acionado, como, aliás, a propósito de questão idêntica, se pronunciar a Decisão Arbitral nº 40/2021, de 9/11/2021, do CAAD.

Tal avaliação estabilizou-se na ordem jurídica, não sendo já suscetível de ser retroativamente alterada.

A posição da Requerente seria igualmente incompatível com o regime de revogação e anulação dos atos administrativos em matéria tributária, como a fixação dos valores patrimoniais referido pelo nº 1 do art. 79º da LGT, que dispõe o ato decisório pode revogar total ou parcialmente ato anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão.

Conjugando essa norma com a alínea c) do art. 2º da mesma LGT, à revogação e anulação dos atos administrativos em matéria tributária aplicar-se-ia o disposto nos arts. 165º a 174º do CPA.

Estabeleceria em especial o nº 1 do art. 168.º do CPA, vinculante da Requerida, os atos administrativos apenas podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contados da data do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, quando a invalidade resultar de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos, desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respetiva emissão.

As avaliações de terrenos para construção efetuadas há mais de cinco anos que indevidamente consideraram no apuramento do valor patrimonial tributário os coeficientes de ajustamento de áreas, afetação e qualidade e conforto referidos no art. 38º cumulativamente com o coeficiente

de localização referido no n.º 3 do art. 45.º, como a efetuada a 27/6/2013, já não seriam, desse modo, passíveis de anulação, oficiosa ou não.

5.SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

Nos termos do n.º 1 do art. 2º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- 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.

Tal declaração de ilegalidade tanto pode recair sobre atos tributários em primeiro grau, como sobre atos tributários que operam sobre atos tributários precedentes, os chamados atos tributários em segundo grau, em que se inclui o indeferimento de reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do art. 102º do CPPT, aplicável “ex vi”. da alínea a) do n.º 1 do art. 29º do RJAT, já que tal meio impugnatório comporta por natureza a apreciação da legalidade de liquidação anterior. Apenas o conhecimento do recurso contencioso que não comporte a apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação, como é o caso, por exemplo, do indeferimento de pedido de reconhecimento de benefícios fiscais², nos termos do n.º 2 do art. 97º do CPPT, não pode ser conhecido pelos tribunais arbitrais.

² O que pressupõe a sua natureza não automática.

Se à anulação da liquidação impugnada obsta o caso resolvido da anterior fixação do valor patrimonial tributário é uma questão de mérito da causa e não uma exceção ao seu conhecimento pelo Tribunal Arbitral .

Também não procede a outra exceção dilatória de incompetência deduzida pela Requerida: ser inconstitucional, por violação do princípio de separação de poderes, a interpretação da alínea a) do nº 1 do art. 2º do RJAT, no sentido de o Tribunal Arbitral se poder substituir à administração fiscal no deferimento dos pedidos de revisão oficiosa pretendido pela Requerente,

Tal nº 1 do art. 111º declara que os órgãos de soberania devem observar a separação e interdependência estabelecidas na Constituição.

O dever consagrado nessa norma apenas se aplica, assim, às relações entre órgãos de soberania, que os tribunais arbitrais não são.

São verdadeiramente órgãos de soberania apenas os tribunais judiciais, administrativos e fiscais, , sujeitos a um regime essencialmente comum , nos termos do nº 1 do art. 7º e do nº 1 do art. 8º da Organização Judiciária(Lei nº 62/2013, de 18/8).

Com efeito, segundo o nº 1 do art. 29º dessa Lei, além do Tribunal Constitucional (TC), existem as seguintes categorias de tribunais:

- a) O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância;
- b) O Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais;
- c) O Tribunal de Contas.

De acordo com o nº 2 dessa norma , os tribunais judiciais de segunda instância são, em regra, os tribunais da Relação e designam-se pelo nome do município em que se encontram instalados. Os tribunais judiciais de primeira instância são, em regra, segundo o nº 3, os tribunais de comarca.

O nº 4 dessa norma, replicando o nº 2 do art. 209º da CRP termina admitindo a existência de tribunais arbitrais e julgados de paz, que, no entanto, ao contrário dos anteriores tribunais, não integram a organização judiciária, sendo regulados autonomamente.

Os árbitros dos tribunais arbitrais para efeitos do Capítulo I do Título II dessa Lei, ao contrário dos juízes daqueles tribunais, não são magistrados judiciais, nem se lhes aplica, ainda que subsidiariamente, o Estatuto dos Magistrados Judiciais.

É facto que os juízos dos tribunais arbitrais, como os juízes dos tribunais judiciais, não recebem ordens ou instruções de terceiros, e, salvo nos casos previstos na lei, não podem ser responsabilizados pelas suas decisões, estando também sujeitos a um regime de impedimentos e incompatibilidades que replica em parte substancial o regime de impedimentos e incompatibilidades dos tribunais judiciais.

No entanto, ao contrário dos tribunais judiciais “stricto sensu”, os tribunais arbitrais não dispõem de competência para a aplicação de medidas sancionatórias do incumprimento do dever de colaboração com a justiça ou para execução das suas decisões (tutela autoexecutiva), nos termos do nº 1 do art. 102º da LGT, reservada aos tribunais tributários, carecendo dos necessários poderes de autoridade inerentes a qualquer órgão de soberania.

A sua competência, que tem por fonte direta o nº 2 da Portaria nº 112-A/ 2011, de 22/3, é meramente declarativa.

É de referir que essa versão rígida do princípio constitucional da separação de poderes preconizada pela Requerida é incompatível com os poderes de jurisdição voluntária previstos na lei processual civil, com especial incidência no direito da família, bem com o art. 166º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), de acordo com o qual a ação administrativa pode ser utilizada para obter a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um ato administrativo ilegalmente omitido ou recusado, que até aqui não suscitou qualquer reação de inconstitucionalidade. A reserva constitucional de administração é assegurada neste último caso pelo nº 2 do art. 71º, de acordo com o qual,

quando a emissão do ato pretendido envolva a formulação de valorações próprias do exercício da função administrativa e a apreciação do caso concreto não permita identificar apenas uma solução como legalmente possível, o tribunal não pode determinar o conteúdo do ato a praticar, mas deve explicitar as vinculações a observar pela Administração na emissão do ato devido.

Nessa medida, não viola o princípio constitucional da separação de poderes o conhecimento pelos tribunais arbitrais da legalidade do indeferimento presumido de pedido de revisão oficiosa da liquidação deduzido nos termos legais.

Os pressupostos de impugnabilidade do pedido de revisão oficiosa presumidamente indeferida estão claramente preenchidos.

O prazo no termo do qual a pretensão se considera tacitamente indeferida, para efeitos de impugnação contenciosa, são quatro meses, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do art. 57.º da LGT. Nos termos da alínea c) do art. 279.º do Código Civil CC), de acordo com a qual, em caso de dúvida, o prazo fixado em semanas, meses ou anos, a contar de certa data, termina às 24 horas do dia que corresponda, dentro da última semana, mês ou ano, a essa data; mas, se no último mês não existir dia correspondente, o prazo finda no último dia desse mês.

A antecipação da impugnação antes da formação da presunção de indeferimento tácito é fundamento da absolvição da instância com fundamento em inexistência de objeto (Acórdãos do STA 0893/139, de 11/10/2003, 01253/05, de 12/2/2006, e 012/05, de 5/4/2006).

Nos termos da alínea a) do art. 87.º do Código do CPA, não se inclui na contagem do ‘prazo o dia em que ocorra o evento a partir do qual o prazo começa a correr.

À luz desses critérios legais, a presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa formou-se a 16/10/2021, antes da dedução do pedido de pronúncia arbitral, pelo que, dada a existência de objeto, o pedido pode ser conhecido pelo Tribunal Arbitral.

Estão, por outro lado, preenchidos os requisitos da dispensa de reunião do art. 18.º do RJAT,«.

Por um lado, a questão colocada é meramente de direito,

Por outro lado, a Requerente não se opôs à dispensa da reunião prevista no nº 1 do art. 18º do RJAT, solicitada pela Requerida.

Por outro lado, não obstante a inação do 4º serviço de finanças do concelho de Oeiras, os documentos juntos por Requerente e Requerida são suficientes para uma decisão fundamentada.

6. Fundamentação de facto

6.1. Factos Provados

1- A Requerente, fundo de investimento imobiliário fechado gerido pela sociedade gestora acima identificada, é proprietária de um conjunto de prédios urbanos, incluindo terrenos para construção, parte dos quais são descritos sob o mesmo Artigo Matricial ... NIP da União das Freguesias de Sacavém e Prior Velho do concelho de Loures, com o nº de inscrição na Conservatória do Registo Predial de Loures ..., datando a sua inscrição do ano de 2007.

2- Em 20/9/2012, a Requerente, nos termos do nº 2 do art. 37º do CIMI; apresentou a declaração modelo 1 para avaliação para efeitos de IMI desses terrenos, que recebeu o nº 4481448.

3- Essa declaração originou a Ficha de Avaliação nº 9587098, de 27/6/2013, cujos dados constam da Caderneta Predial Urbana junta aos autos pela Requerente.

4- O valor patrimonial do terreno para construção seria fixado em € 1.094. 046,78, com base em uma percentagem de cálculo da área de implantação de 22 % e valores base dos prédios edificados de € 603,000 e da área de construção integrada de áreas brutas dependentes de € 1.271.418,00, aos quais foram aplicados fatores de localização de 1,25, de afetação de 1,10 e de qualidade e conforto de 1,00, nos termos do art. 38º do CIMI.

5-Em conformidade com esse valor patrimonial tributário, a administração fiscal liquidaria à Requerente, relativamente aos anos de 2016 a 2019, respetivamente € 4.171,39, € 4.095,94, € 4.063,60 e € 4.091,73 de IMI.

6- Em 21/12/2020, a Requerente entregaria nova declaração modelo 1, que receberia o nº ..., e originaria nova avaliação concluída a 23/3/2021, integrando a Ficha de Avaliação nº

7- Tal avaliação reduziria o valor patrimonial tributário do terreno para construção para € € 888.550,00, correspondendo € 615,000 ao valor do edificado e € 1.444.7860 ao valor da área bruta de construção integrada das áreas brutas dependentes., não tendo considerado os coeficientes de localização, afetação e de qualidade e conforto que a anterior avaliação aplicou.

8- A percentagem de cálculo da área de implantação na nova avaliação seria de 25 %

9- A 15/6/2021, a Requerente apresentou junto do chefe do 4º serviço de finanças do concelho de Loures pedido de revisão oficiosa das liquidações em causa, que até aqui não foi respondido.

10- Na sequência de Despacho Arbitral de 13/2/2022, a Requerida informaria o Tribunal Arbitral que, por Despacho da Subdiretora Geral da Justiça Tributária de 29/03/2021, ao abrigo da delegação de competências n.º 1129/2021, publicado no Diário da República n.º 19/2021, Série II, de 28/1/2021 foram emitidas as orientações aos serviços no sentido de, na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, serem apenas consideradas as características referidas no nº 3 do art. 45º, em especial acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zona de elevado valor do mercado imobiliário, com a consequente exclusão de quaisquer outras qualidades dos prédios urbanos, como os coeficientes de localização, afetação e qualidade e conforto a que se refere o art. 38º. Tais orientações refletiram essencialmente as conclusões do referido Acórdão do Pleno do STA de 21/9/2016.

6.2. Factos não Provados

A Requerente não invocou nem provou ter requerido segunda avaliação do imóvel e consequentemente ter tempestivamente impugnado o resultado desta, nos termos do art. 134º do CPPT.

Não se consideram não Provados quaisquer outros factos suscetíveis de relevância para o conhecimento da presente causa.

7-Fundamentos de direito.

Está em causa, no presente processo arbitral, a eficácia retroativa da nova avaliação concluída a 23/3/2021, integrando a Ficha de Avaliação nº ..., com base na Declaração modelo 1 deduzida pela Requerente a 21/12/2020, que esta pretende seja reconhecida, com efeitos a partir de 2016 e a consequente anulação da liquidações de IMI desse ano e dos anos de 2017 a 2019 ., nos termos da referida alínea i) do nº 2 do art. 133º do CPA .aplicável “ex vi” da alínea c) do art. 2º da LGT. Tal avaliação foi efetuada de acordo com a legislação em vigor a quando da apresentação dessa Declaração modelo 1, pelo que o seu resultado não incorporaria a alterações no art. 45º do CIMI, introduzidas pelo art. 392º da Lei nº 75-B/2020.

O nº 1 do art. 78º da LGT, invocado pela Requerente como norma- fundamento da sua pretensão, dispõe que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Tal norma tem, assim, aplicação apenas aos atos tributários “stricto sensu”, que fixem o quantitativo da obrigação tributária, e não aos atos de determinação da matéria coletável , salvo quando não dêem origem a qualquer liquidação.

De acordo com o nº 2 dessa norma legal, a revisão dos atos tributários nos termos do nº 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do nº 1 do art. 77º.

Segundo o nº 1 do art. 1º do CIMI, o imposto, cuja incidência objetiva essa norma regula, recai sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam.

Tal valor patrimonial tributário é, de acordo com o nº 1 do art. 7º, determinado nos termos desse Código, o qual, nos termos do nº 1 do art. 12º, integra a matriz predial entendida como o registo público do qual constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização, a identificação dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários, assegurando, articuladamente com o Código do Registo Predial, a publicidade da situação jurídica dos prédios e a segurança do comércio jurídico imobiliário.

O nº 1 do art. 8º, que define a incidência subjetiva do IMI, dispõe este ser devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar. Em conformidade com esta norma, o art. 94º do CIMI declara o serviço anual de conservação de matrizes encerrar a 31 de dezembro de cada ano. Anteriormente, na vigência do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA) aprovado pelo art. 1º do DL n.º 45.104, de 1/4/63, tal encerramento era certificado, não automaticamente como agora, mas por termo lançado na matriz após o último artigo matricial inscrito até essa data.

De acordo com os nºs 1 e 2 do art. 113º, o imposto é liquidado anualmente em relação a cada município, pelos serviços centrais da AT, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita, nos meses de fevereiro a abril do ano seguinte.

O ato de fixação do valor patrimonial tributário dos imóveis não é um mero ato interlocutório do procedimento de liquidação do IMI, já que tem também outra finalidade, a integração da informação assim alcançada em um registo público apto ao preenchimento de uma pluralidade de fins, de natureza não exclusivamente tributária, incluindo de apoio ao mercado imobiliário.

Assim, tal valor patrimonial tributário, uma vez tornado definitivo, releva igualmente para efeitos da liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), imposto de selo, eventualmente para efeitos de acesso a prestações sociais sujeitas a condição de recursos e para outros fins relacionados com o mercado imobiliário..

A matriz predial integra, em conformidade, o cadastro ou inventário de todos os imóveis existentes em uma determinada área geográfica, cuja informação deve estar harmonizada, dado, como se referiu, as finalidades serem em parte comuns com a que consta do Código do Registo Predial, nos termos da Secção I do Capítulo III do Título I. deste Código

Resulta do nº 1 do art. 77º do CIMI que remete para o art. 134º do CPPT, os atos de fixação dos valores patrimoniais poderem ser impugnados, no prazo de 90 dias, após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Acrescenta a parte final do n 7º dessa norma do CPPT, a impugnação só poder ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação., em que se avulta, em caso de não concordância com o resultado da primeira avaliação, o requerimento de segunda avaliação no prazo de 30 dias após a notificação do resultado da primeira avaliação, a realizar pela comissão constituída nos termos do nº 2 do art. 77º.

Tal regime visa garantir uma especial ponderação da decisão da reclamação da primeira avaliação, já que a segunda avaliação, que pode alterar para mais ou para menos o valor patrimonial tributário inicialmente apurado, é obrigatoriamente efetuada por um órgão colegial, constituído, além de por um perito avaliador designado pelo diretor de finanças, que preside, por um vogal, designado pelo município do titular da receita, e por outro vogal designado pelo contribuinte ou seu representante:

Essa ponderação de interesses não estaria garantida caso o sujeito passivo pudesse impugnar diretamente o resultado da primeira avaliação ou o dirigente máximo do serviço pudesse, ainda que apenas em parte, revogar discricionariamente, ainda que invocando a injustiça grave ou

notória referida no n.º 4 do art. 78.º da LGT, o resultado da primeira avaliação, à margem da intervenção, legalmente obrigatória, da comissão da segunda avaliação.

Nessa medida, as normas sobre reclamações ou impugnações da avaliação dos prédios urbanos das Secções II e III do Capítulo VIII do CIMI foram, dada a sua natureza especial, expressamente salvaguardadas pela parte final do n.º 1 do art. 1.º da LGT..

Para o Acórdão do STA de 27/11/2013, proc. 0317/12, tal princípio da exaustão dos meios gratuitos limitar-se-ia às operações de avaliação, mas não à impugnação da avaliação efetuada oficiosamente pela administração fiscal.

Tal doutrina não viola, de qualquer modo, o direito a uma tutela jurisdicional efetiva do contribuinte declarado pelo n.º 4 do art. 286.º da CRP.

Tal tutela está suficientemente assegurada quando, nos termos do n.º 2 do art. 97.º da LGT, a cada direito legalmente reconhecido corresponda um meio adequado de o fazer valer em juízo. A adequação depende obviamente da fixação de um prazo razoável para o exercício do direito de reclamar ou impugnar, impedindo também a colocação deste na dependência de condições legais que o tornem demasiado oneroso.

O n.º 4 do art. 286.º não obriga, assim, o legislador ordinário a consagrar, entre os vários meios abstratamente possíveis, o que confira maior proteção dos direitos do contribuinte.

Tendo a Requerente tido a possibilidade de reagir contenciosamente, nos termos que ficaram expostos, contra a fixação do valor patrimonial ora contestado, não se vislumbra como a exclusão da possibilidade de invocação dos vícios deste em momento ulterior — isto é, no âmbito da impugnação da legalidade do ato de liquidação do imposto — possa violar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, a não ser que se considere o princípio da tutela jurisdicional efetiva implique que, de entre todos os vários meios possíveis, tenha de constitucionalmente consagrado o que confira maior proteção ao contribuinte (contra essa

visão ultra-garantística do nº 4 do art. 286º da CRP, Acórdão do TC nº 718/2017, de 15/11, e a jurisprudência do STA aí referida).

Na perspetiva da obrigatoriedade constitucional de uma tutela jurisdicional efetiva, segundo tal Acórdão, a conclusão só poderia ser diferente se, por força do regime globalmente aplicável, o contribuinte não tiver oportunidade processual de reagir contenciosamente contra o ato de fixação do valor patrimonial tributário fixado.

Assim, a fixação dos valores patrimoniais é um ato lesivo suscetível de impugnação autónoma, pelo que, ainda que se considerasse mero ato interlocutório, a sua impugnação autónoma seria sempre um exceção constitucionalmente admissível ao princípio da impugnação unitária.

Ficaria, assim, com esse Acórdão nº 717/2017 prejudicada a doutrina do Acórdão n.º 410/2015 do TC, na parte em que, interpretando e aplicando o art. 54.º do CPPT, qualificara como uma faculdade e não um ónus a possibilidade de o contribuinte impugnar autonomamente os atos considerados imediatamente lesivos dos seus direitos. aí previstos³.

Finalmente, o princípio “pro actione”, nos termos do art. 7º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos(CPTA), é apenas um critério de interpretação das normas processuais no sentido de promoverem a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas, mas não impõe nem permite a multiplicação de meios processuais sem consagração legal. Não proíbe, por isso, que o legislador sujeite o exercício da justiça tributária a prazos processuais com natureza preclusiva, nem impõe que, na impugnação do ato de liquidação, possa ser invocada qualquer ilegalidade de ato prejudicial anterior, ainda que este possa ser autonomamente impugnado

Se o princípio “pro actione” fosse interpretado no sentido da obrigatoriedade de consagração, entre todos os meios abstratamente possíveis, do mais favorável ao contribuinte, ficaria, aliás, vedada toda e qualquer possibilidade de o legislador desenvolver uma atividade disciplinadora

³ Ao contrário do Acórdão nº 717/2017, que integraria um voto de vencido, o Acórdão nº 410/2015 foi votado por unanimidade. Dois dos membros do TC que votaram este último Acórdão cessaram funções do TC, o outro membro votou favoravelmente o Acórdão nº 717/2017.

dos meios processuais do contribuinte e, conseqüentemente do exercício da justiça fiscal, cuja eficácia lhe cabe constitucionalmente garantir. A racionalização dos meios processuais é um meio legítimo de descongestionamento dos tribunais, desde que respeitado o quadro do n.º 4 do art. 286.º da CRP, ou seja, se tiver em conta um adequado princípio de proporcionalidade.

Pelos motivos anteriormente desenvolvidos, inexistente qualquer dúvida sobre a interpretação dos preceitos anteriormente citados que deva ser resolvida pelo princípio “pro actione”

O princípio da legalidade não é, por outro lado, confundível com o princípio da justiça como com os princípios da imparcialidade ou proporcionalidade, que têm constitucionalmente espaço autónomo e pressupõem uma margem de livre apreciação administrativa, ligada ao exercício de poderes de liberdade ou oportunidade da Administração (Jorge Miranda e Rui Medeiros, “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo III, Coimbra, 2007, pgs. 554 e sgs, em que se incluem os comentários ao n.º 1 do art. 266.º).

De acordo com critérios jurídicos e não com a linguagem comum que frequentemente associa injustiça e ilegalidade e conseqüentemente as confunde, decisão ilegal não quer dizer decisão injusta e inversamente.

O poder de o dirigente máximo do serviço autorizar excecionalmente a revisão da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória(expressão herdada dos códigos dos anos 60, no que regulavam a determinação do rendimento coletável dos anteriores impostos cedulares),. como resulta da própria letra do n.º 4 do art. 78.º, é exercido no âmbito de uma atuação visando a concretização do princípio da justiça e não da legalidade.

Não é, assim, o princípio da justiça mas o princípio da legalidade que é violado, quando, na fixação do valor patrimonial tributário, não obstante o n.º 3 do art. 45.º do CIMI, a administração fiscal considere outras qualidades dos prédios urbanos para além das ponderadas na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação. A tal violação aplicasse, não o n.º 4 mas o n.º 1 do art. 78.º da LGT.

Aliás, a sujeição da administração pública à Constituição e à lei e o princípio da separação de poderes, expressos respetivamente no nº 2 do art. 266º e no art. 111º da CRP impedem que aquela recuse a aplicação da lei com o fundamento da injustiça do seu resultado, salvo quando estiverem em causa os direitos, liberdades e garantias abrangidos pelo nº 1 do art. 18º. Apenas o pode fazer o tribunal, quando esse resultado se traduza em inconstitucionalidade das normas que determinam o valor patrimonial tributário dos imóveis.

Assim, a aplicação desse nº 4 do art. 78º pressupõe o exercício de poderes de liberdade ou oportunidade pela administração fiscal; específicos das valorações próprias do exercício da função administrativa, a adotar quando a apreciação do caso concreto não permita identificar apenas uma solução como legalmente possível, como é o caso dos chamados conceitos relativamente indeterminados, o que não foi o presente caso.

Não figuram no âmbito desse nº 4 mas do anterior nº 1 as regras imperativas do procedimento de avaliação, como as referidas nº 1 do art. 38º, no nº 3 do art. 42º e nº 3 do art. 45º. .

Fora desses casos, quando o fundamento da pretensão do impugnante seja a ilegalidade da liquidação, é aplicável o prazo, aliás mais longo, de revisão do ato tributário do nº 1 do art. 78.

Na vigência do CCPIIA, o princípio da justiça tinha expressão no Parágrafo Único do art. 125º, que definia como o valor locativo que servia de base, deduzidas a percentagem e encargos mencionados no art. 113º à inscrição na matriz predial dos prédios urbanos como a justa renda por um período de um ano em regime de liberdade contratual, solução que seria mantida transitoriamente em vigor até à aprovação de um novo Código de Avaliações pelo art. 6º do DL nº 442-/88, de 10/11, que aprovou o Código da Contribuição Autárquica(CCA)..

Tal solução que integrava na definição de valor locativo critérios de justiça, seria abandonada posteriormente à entrada em vigor da LGT pelo art. 1º do DL nº 287/2003, de 12/11, que

estabeleceu critérios fortemente vinculados de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos substitutivos do conceito relativamente indeterminado de “justa renda em regime de liberdade contratual”.

No Capítulo VI do CIMI; que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, apenas residualmente são utilizados conceitos de valor relativamente indeterminados.

É o caso do conceito de “zona de elevado valor de mercado imobiliário” empregue no nº 1 do art. 42º do CIMI, que serve de base à fixação dos coeficientes de localização a que se refere o nº 3 dessa norma legal, aplicável aos terrenos para construção nos termos do nº 3 do art. 45º., bem como o conceito de valor patrimonial excessivo a invocar exclusivamente em segunda avaliação, nos termos dos nºs 3 a 5 do art. 76º do CIMI, mas que não conduz a qualquer alteração dos valores matriciais, , produzindo efeitos apenas em sede de IRS , IRC ou IMT .

Mesmo assim, como resulta do Acórdão do STA nº 040/18, de 19/9/2018, a escolha de tais fatores deve ser justificada, ainda que sucintamente, na segunda avaliação do imóvel requerida pelo sujeito passivo. O próprio “exagero” nos valores patrimoniais tributários apenas justifica a revisão da avaliação desses nºs 3 a 6 do art. 76º, mas não para efeitos de IMI.

Concede-se, , assim, apenas uma relevância autónoma do princípio da justiça em caso da quantificação da matéria tributável por métodos indiretos que, ao contrário dos pressupostos da sua aplicação, essencialmente se baseia em conceitos relativamente indeterminados, como esclareceria o Acórdão do STA de 17/2/2021, pro. 0578/18.

Também obedeciam ao princípio da justiça, dada a forte indeterminação desses conceitos. as correções ao rendimento coletável com base em relações especiais entre o contribuinte e terceiros, antes abrangidas pelo art. 138º do Código da Contribuição Industrial(CCI) e, posteriormente, pelo art. 57º do CIRC. No entanto , o art. 5º da Lei nº 30-G/2000 , de 29/12, regulamentaria o regime dos preços de transferência atualmente constante dos arts. 63º e 64º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas(CIRC). em termos de uma forte

redução da discricionariedade administrativa, que caracterizava essas correções, não obstante o dever de fundamentação reforçada no n.º 3 do art. 77.º da LGT.

O n.º 4 do art. 78.º da LGT, como se referiu, nos termos da parte final do n.º 1 do art. 1.º da LGT, que ressalva a legislação especial, não constitui qualquer derrogação do n.º 1 do art. 113.º do CIMI, de acordo com o qual a liquidação do imposto resulta da aplicação da taxa legalmente fixada ao valor patrimonial inscrito na matriz predial a 31 de dezembro do ano anterior, e não a qualquer outro valor, definido de acordo com critérios de justiça, fora do quadro das Secções II e III do Capítulo VIII do CIMI.

Tal n.º 4 do art. 78.º também não se sobrepõe ao regime próprio de revisão dos atos de fixação dos valores patrimoniais regulado no CIMI e no CPPT, salvaguardado nesse n.º 1 do art. 1.º da LGT..

Também não é aplicável, cumulativamente ou em substituição dessas normas, o n.º 1 do art. 168.º do CPA, de acordo com o qual os atos administrativos apenas podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contados da data do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, quando a invalidade resultar de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos, desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respetiva emissão.

Nos termos do n.º 5 do art. 2.º do CPA, na verdade, tal norma é apenas subsidiariamente aplicável aos procedimentos especiais, como o de fixação dos valores patrimoniais tributários regulado no CIMI e CPPT.

Tal aplicação subsidiária no entanto, não tem lugar.

Com efeito, qualquer incorreção da inscrição matricial dos prédios urbanos pode ser reclamada, nos termos do n.º 3 do art. 130.º do CIMI, com base em qualquer dos fundamentos previstos nessa norma legal: valor patrimonial tributário considerado desatualizado; indevida inclusão do

prédio na matriz, erro na designação das pessoas e residências ou na descrição dos prédios, erro de transcrição dos elementos cadastrais ou das inscrições constantes de quaisquer elementos oficiais, duplicação ou omissão dos prédios ou das respetivas parcelas, não averbamento de isenção já concedida ou reconhecida, alteração na composição dos prédios em resultado de divisão, anexação de outros confinantes, retificação de estremas ou arredondamento de propriedades, não discriminação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos por andares ou divisões de utilização autónoma, passagem do prédio ao regime de propriedade horizontal, erro na representação topográfica, confrontações e características agrárias dos prédios rústicos, erro nos mapas parcelares cometidos na divisão dos prédios referidos na alínea anterior, erro na atualização dos valores patrimoniais tributários ou erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respetivamente.

A enumeração feita essa norma dos fundamentos de reclamação das incorreções não é taxativa, mas apenas exemplificativa, como resulta da expressão “nomeadamente⁴”

Assim, o erro de avaliação dos terrenos para construção, por indevida aplicação dos coeficientes previstos no art. 38 do CIMI, não obstante ser meramente de direito, pode ser fundamento dessa reclamação, devendo no entanto, o chefe de finanças, por a pretensão do reclamante implicar nova avaliação, notificar o contribuinte para apresentar a Declaração modelo 1 (Ofício- circulado nº 40.083, de 29/3/2006, da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis, DSIMI). Com efeito, a 21/3/2021, integrando a Ficha de Avaliação nº ..., com base na Declaração modelo 1 deduzida pela Requerente a 21/12/2020, resulta do exercício por esta desse direito de reclamação.

Idêntica faculdade é simetricamente reconhecida ao chefe do serviço de finanças competente, através da correção oficiosa prevista no nº 5 desse art 130º.

Essa reclamação, bem como a correção oficiosa prevista nesse nº 5, pode ser deduzida a todo o tempo, salvo quando o fundamento for o erro na atualização dos valores patrimoniais tributários a que se refere a alínea m) desse nº 3, caso em que o valor patrimonial inscrito na

⁴ Nesse sentido “Tributação do Património” António Santos Rocha e Eduardo Martins Brás Coimbra, 2015, pg. 337

matriz só pode ser alterado por meio de nova avaliação decorridos três anos após a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado daquela avaliação.

O indeferimento da reclamação é impugnável nos termos do nº 3 do art. 134º do CPPT.

Caso a reclamação ou correção impliquem nova avaliação, o resultado desta é também impugnável, mas nos termos do nº 1 e 7 dessa norma do CPPT.

No entanto, segundo o nº 8 dessa norma, os efeitos dessas reclamações e correções só se produzem na liquidação do ano em que for apresentado o pedido ou promovida a retificação, não tendo os efeitos retroativos típicos do regime de anulação dos atos tributários ou em matéria tributária.

Não é consequentemente aplicável, em virtude dessa ausência de quaisquer efeitos retroativos da reclamação que não anula mas apenas substitui a avaliação anterior, o mecanismo de revisão oficiosa do nº 1 do art. 78º da LGT, salvo em caso de liquidação do IMI posterior à reclamação ou entrega da Declaração modelo 1 de que tiver resultado o novo valor patrimonial tributário apurado.⁵ Também por isso não é aplicável a alínea b) do nº 1 do art. 115º, já que o fundamento da revisão oficiosa da liquidação previsto nessa norma legal que é uma nova avaliação é expressamente excluído pelo nº 8 do art. 130º do CIMI.

A correção do erro na inscrição matricial solicitada a 21/12/2020, data da entrega da apresentação da declaração modelo 1, à qual ainda se aplicaria a redação do art. 45º do CIMI anterior à dada pelo art. 392º da Lei n 75- B/2020, abrange, assim, somente as liquidações de IMI desse ano e dos anos subsequentes e não as liquidações de 2016, 2017, 2018 e 2019, havidas como validamente realizadas.

⁵ Esse é o entendimento de António dos Santos Rocha e Eduardo José Santos Brás, ob, cit., pgs, 305 e 306.

É a consequência lógica dos efeitos apenas “ex nunc” dessas correções , justificados, quando a iniciativa for do contribuinte , pela necessidade de facultar aos municípios uma adequada previsão das suas receitas, e, quando a iniciativa for da administração fiscal, pela tutela das expectativas legalmente protegidas do contribuinte a quem essas correções são dirigidas

Ainda que não se partilhe desse entendimento, como é o caso das Decisões Arbitrais nºs 40/2021-T e 254/2021- T, com fundamento no referido nº 4 do art. 78º da LGT e a consequente qualificação como ato tributário, não obstante não comportar qualquer liquidação, do ato de fixação do valor patrimonial dos terrenos de construção, do que discordo, a verdade é que, de acordo com essa jurisprudência arbitral sempre o prazo de três anos previsto nessa norma legal há muito se teria esgotado, por essa fixação ter ocorrido a 27/6/2013, como, aliás, opôs a Requerida na Resposta . Assim sendo, a pretensão da Requerente apenas poderia ter relativa sustentação no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 2765/12.8 BELRS de 31/10/2019, mas o que está em causa nesse processo não é a legalidade de qualquer avaliação, mas dos pressupostos da decisão de avaliação, a cuja impugnação, segundo a jurisprudência citada, também não seria aplicável o princípio da exaustão dos meios gratuitos.

8- Decisão

Termos em que, o Tribunal decide:

- a) Não declarar a ilegalidade das liquidações nºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., que recaíram sobre o terreno para construção abrangido pelo Artigo Matricial U ... NIP, União das Freguesias de Sacavém e Prior Velho do concelho de Loures, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019.
- b) A condenação da Requerente ao pagamento integral das custas do processo.
- c) Julgar totalmente improcedente, dado não haver qualquer liquidação a anular , o pedido de pagamento de juros indemnizatórios

9. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo , nos termos da alínea a) do n.º 1 do 97.º-A, n.º 1, do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), em €4.784,75 correspondente à soma de € 1.204,41 do IMI de 2016, € 1.182, 63 do IMI de 2017, € 1.173, 29 do IMI de 2018 e € 1.224,42 do IMI de 2019, cuja anulação , em virtude da impugnação parcial dessas liquidações, a Requerente pretende, nos termos das Tabelas integrantes do art. 29º da Petição Inicial(PI), que apuram o valor real do IMI pago e o IMI corrigido em consequência do novo valor patrimonial tributário do terreno para construção.

10. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **612,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária , nos n.º 1 e 2 do art. 3º do respetivo Regulamento e do n.º 2 do art. 12.º, n.º 2, e do n.º 4 do 22.º ambos do RJAT, a pagar integralmente pela Requerente.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2022

O Árbitro Singular

(António de Barros Lima Guerreiro)