

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 604/2021-T

Tema: IMI – Revisão do acto tributário – Determinação do VPT dos terrenos para construção - Revisão oficiosa – Indeferimento tácito – Competência do tribunal arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 23 de Setembro de 2021, A..., SA, contribuinte fiscal n° ..., com sede na (doravante, abreviadamente, designada por Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n° 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei n° 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 30/03/2021 e, em consequência, a anulação parcial do acto de liquidação de AIMI, identificado sob o n° 2018..., respeitante ao período de tributação de 2018, no valor total de 37.148,34 euros, efectuada pela Autoridade Tributária (doravante, designada,

abreviadamente, por Requerida), bem como o reembolso dessa importância e o pagamento de juros indemnizatórios..

2. Para justificar o seu pedido alegou a Requerente:

- A Requerente apresentou, em 30/03/2021, pedido de revisão oficiosa, que teve como objecto a anulação parcial do acto de liquidação de AIMI, supra identificado, por referência ao ano de imposto de 2018 e aos terrenos para construção, a identificar adiante, que terá sido indeferido tacitamente, pelo que pede que o tribunal arbitral anule essa decisão de indeferimento tácito e proceda à anulação parcial dessa liquidação.

3. No dia 24/09/2021, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 23/09/2021, foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. Em 13/10/2021, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 12/11/2021, as Partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 30/11/2021.

8. No dia 11/01/2022, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção: incompetência do tribunal arbitral para apreciar o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e por impugnação, tendo, ainda, requerido a dispensa de junção do processo administrativo (PA).

9. Em 18/01/2022, em cumprimento de despacho arbitral de 17/01/20, a Requerente foi notificada para responder à excepção deduzida pela Requerida AT.

10. No dia 01/02/2022, foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, determinando que o conhecimento da excepção seria efectuado na decisão final, dispensando, em princípio, a junção do processo administrativo, desde que a Requerente a tal não se opusesse, concedendo um prazo de quinze dias para a apresentação de alegações escritas, sucessivas e facultativas, dispensando-se a AT da sua apresentação, uma vez que tal requereu, indicando-se que a decisão arbitral seria proferida e notificada até ao termo do prazo previsto no art. 21º, nº 1 do RJAT.

11. Em 02/02/2022, foi junta ao processo a resposta da Requerente à excepção.

12. No dia 21.02.2022 foram apresentadas alegações escritas pela Requerente, reiterando e desenvolvendo a sua posição jurídica.

13 - Em 04/05/2022 foi proferida a decisão arbitral.

B. PRETENSÃO DA REQUERENTE E SEUS FUNDAMENTOS

No Pedido de Pronúncia Arbitral, alega a Requerente que o mesmo tem por objeto o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, a 30 de março de 2021, do ato de liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, identificado sob o n.º 2018 ..., relativo ao período de tributação de 2018.

Relativamente ao pedido de revisão oficiosa, a Requerente, requereu a promoção da revisão oficiosa do ato de liquidação de AIMI identificado *supra*, referente ao período de tributação de 2018, o qual apurou um montante total de imposto a liquidar de Euro 105.374,94.

Este pedido de revisão oficiosa teve como propósito impugnar o montante de imposto apurado pela Autoridade Tributária, uma vez que, a liquidação de tal tributo encontrava-se coberta de erro imputável aos serviços, do qual resultou o apuramento do montante de imposto a pagar superior ao devido.

E, foi apresentado com base no disposto no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária: “*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.*”

Dispõe a alínea c) do número 1 do artigo 115.º do Código do IMI que “*sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são oficiosamente revistas: (...) quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido*”.

Ademais, resulta do citado e acima transcrito n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que o autor do ato em causa pode rever, neste momento (uma vez que o prazo previsto para o efeito – que é de quatro anos a contar da liquidação – ainda não decorreu), e com fundamento em erro imputável aos serviços (em erro que lhe seja imputável), os atos de liquidação inquinados de erro.

Com efeito, de acordo com a doutrina, *“nada impede que os interessados requeiram à administração tributária a revisão dos actos tributários, uma vez que tudo o que pode ser feito oficiosamente pode ser feito a pedido dos interessados. Aliás os termos utilizados no n.º 6 deste art. 78.º, em que se refere que «interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização», deixam perceber claramente esta possibilidade de o contribuinte pedir a revisão oficiosa”* (cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in Lei Geral Tributária, comentada e anotada, p. 407, 3.ª edição, Setembro de 2003, Vislis).

Acrescendo que, *“na sequência de um pedido de revisão formulado por um interessado, num caso de revisão oficiosa, a administração tributária terá de se pronunciar sobre o pedido, por força do preceituado no art. 55.º, n.º 1, da L.G.T. No caso de se verificarem os pressupostos da revisão, a administração tributária terá de proceder à mesma, por imposição dos princípios da justiça e do respeito pelos interesses legítimos dos cidadãos, que devem nortear a sua atividade (arts. 266.º, n.º 2 [da C.R.P.] e 55.º da L.G.T.) (...) Por outro lado, as decisões da administração tributária proferidas na sequência de um pedido de revisão formulado por um interessado são contenciosamente controláveis [arts. 95.º, n.º 1, alínea d), da L.G.T. e 97.º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.]”* (cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, ob, cit., p. 408).

Neste sentido, tem também alinhado a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), esclarecendo, designadamente, o Acórdão de 2 de julho de 2003 proferido no processo n.º 945/03 que: *“mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido do contribuinte, no prazo (...) que a lei confere à Administração Fiscal para o fazer, tendo esta o dever de a ela proceder, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais”*.

Ainda, em sentido idêntico, cite-se o Acórdão do STA de 21 de janeiro de 2009, proferido no processo n.º 0771/08, que expressamente refere que: *“A revisão do acto tributário, por iniciativa da administração tributária, pode efectuar-se a pedido do contribuinte, como resulta dos art.ºs 78.º, n.º 6, da LGT e do art. 86.º, n.º 4, al. a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade – art. 266.º, n.º 2, da CRP”*.

Adicionalmente, e neste âmbito, refira-se o Acórdão do STA de 20 de março de 2002, proferido no âmbito do processo n.º 026580, que esclarece que: *“(...) permitindo a lei a revisão do acto tributário, não é possível falar-se de uma estabilização definitiva dos efeitos do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, impugnação judicial, de revisão e de recurso contencioso estejam esgotados. Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais”*.

A possibilidade de recurso a este meio de tutela foi expressamente admitida também no Acórdão do STA, de 20 de março de 2002, proferido no âmbito de outro processo, o n.º 026774, o qual considerou que *“(...) nada impede que o contribuinte, se a Administração não tomar a iniciativa de rever o acto, requeira essa mesma revisão, recorrendo, depois, para os tribunais, em caso de indeferimento da sua pretensão”*.

No mesmo sentido, mediante Acórdão de 12 de julho de 2006, proferido no âmbito do processo n.º 402/06, o STA pronunciou-se nos seguintes termos: *“Mesmo depois do decurso*

dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art. 78.º da L.G.T. O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), dentro dos limites temporais fixados no art. 78.º da L.G.T.,. A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 (anterior n.º 6) do art. 78º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer. (...) O meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação)”.

No mesmo sentido, de que o pedido de revisão oficiosa não é considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação se pronunciou, por exemplo, também, posteriormente, o STA no acórdão n.º 565/07 de 14 de julho de 2007.

Ou seja, além de não se verificar a estabilização do ato enquanto não decorrer o prazo de 3 anos posteriores ao do ato tributário, verificados os pressupostos de que depende a revisão oficiosa, a AT tem o dever, e não o mero poder discricionário, de proceder a tal revisão do ato tributário – meio procedimental que, conforme hoje se reconhece, não constitui um mecanismo de cariz excecional, mas complementar.

Na verdade, só este entendimento é consonante com os princípios da igualdade, da legalidade, da justiça e da verdade material, princípios coordenadores do nosso ordenamento jurídico.

Demonstrada a tempestividade e a legitimidade da Requerente para apresentar o pedido de promoção da revisão oficiosa do ato de liquidação de AIMI *supra* identificado, resta averiguar

se se verifica, ou não, o fundamento que legitima o recurso ao presente meio de defesa, ou seja, a existência de “*erro imputável aos serviços*”, conforme se extrai da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, e da alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI “(...) *[q]uando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido*”

.

No entender da Requerente, a resposta a esta questão é inequívoca e não pode deixar de ser afirmativa.

Com efeito, pode ler-se no Acórdão do STA, de 12 de dezembro de 2001, proferido no recurso n.º 26233, publicado em Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo, ano V, tomo 1, página 161: “*Havendo erro de direito na liquidação e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.*”.

“*[E]sta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar a liquidação afectada por erro. A própria referência a imputabilidade do erro “aos serviços”, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à revisão oficiosa a falta do próprio serviço, globalmente considerado. Na verdade, a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante da actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.* (in DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, p. 406, 3.ª ed. Setembro de 2003, Vislis)

Mais elucida o Acórdão do STA, de 10 de janeiro de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 0523/06 que o: “*erro imputável aos serviços*» a que alude o art. 78.º n.º 1 da LGT

compreende não só o erro directamente relacionado com a actividade da Administração (o erro de facto, operacional ou material, mas também o erro de direito.)”

Neste sentido, resulta da Lei que qualquer erro na liquidação, para efeitos de revisão do ato tributário, será imputável aos serviços, considerando a Requerente ser este o caso subjacente ao presente pedido, uma vez que é inequívoca a existência de erro na liquidação do AIMI relativamente ao período de 2018 como demonstrará adiante.

Enunciados os fundamentos e pressupostos que, validamente, motivaram a Requerente a apresentar o pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de AIMI referido, cumpre demonstrar o objeto que teve por base a promoção do pedido de revisão oficiosa, o qual consistiu na existência de “*erro imputável aos serviços*”, conforme disposto na parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, e da alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI “(...) *[q]uando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido*”.

O que se entende ter sido validamente demonstrado, através dos argumentos e fundamentos apresentados no pedido de revisão oficiosa, razão pela qual, a Requerente requereu o reembolso do AIMI pago em excesso, em virtude da incorreção na liquidação, por parte da AT, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios devidos.

Subsidiariamente e sem se conceder, caso se considere que não estamos perante um erro imputável aos serviços, a Requerente reporta-se à existência de injustiça grave e notória

No caso em apreço, e na senda de jurisprudência recentemente proferida, pode sustentar-se que a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas é suficiente que se esteja perante “*injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a*

comportamento negligente do contribuinte” – cfr. Decisão Arbitral do CAAD de 10 de maio de 2021, Proc.º n.º 487/2020-T.

Caso o apuramento da matéria tributável consubstancie uma “injustiça grave ou notória” estão igualmente reunidos os requisitos para a revisão oficiosa. De facto, no caso sub judice afigura-se ser grave a injustiça gerada com as avaliações erradas, uma vez que a tributação em sede de IMI foi manifestamente agravada.

Neste sentido: “O prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º. Ou seja, «os três anos posteriores ao do ato tributário» terminam no dia 31 de dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o ato tributário”.

Assim, os erros na fixação dos valores patrimoniais são exclusivamente imputáveis à Administração Tributária que praticou os atos de avaliação.

Face ao exposto, o prazo para ser apresentado o pedido de revisão oficiosa terminaria a 31 de dezembro de 2021, tendo o referido pedido sido apresentado a 30 de março de 2021.

Nesta conformidade, estão manifestamente verificados os pressupostos processuais previstos no artigo 78.º da LGT, sendo os pedidos de revisão oficiosa do acto tributário tempestivos e devidamente fundamentados nos termos legais.

De seguida, a Requerente alega ter havido indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, nos seguintes termos:

A Autoridade Tributária tinha o dever de decidir o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, na medida em que a Requerente tinha legitimidade, o pedido de revisão estava devidamente fundamentado e foi apresentado em tempo, por se tratar de erro imputável aos serviços, ao órgão com competência para decidir – conforme previsto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT, e alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI.

De facto, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do art.º 57.º da LGT, a Autoridade Tributária tem o dever de decidir «*[o] procedimento tributário deve[ria] ser concluído no prazo de quatro meses*» e «*o incumprimento do prazo [...], contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial*».

Ora, tendo o pedido de revisão oficiosa dado entrada no Serviço de Finanças de..., no dia 30 de março de 2021 e não tendo a Autoridade Tributária cumprido o seu dever de decisão no prazo de quatro meses, ou seja, até 30 de julho de 2021, formou-se, nessa data, uma presunção de indeferimento do pedido de revisão oficiosa para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso e impugnação judicial.

Como tal, não tendo a Autoridade Tributária emitido qualquer decisão até à presente data, formou-se, no dia 30 de julho de 2021, uma presunção de indeferimento tácito do referido pedido de revisão oficiosa para efeitos de recurso contencioso e impugnação judicial, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do art.º 57.º da LGT.

Ora, sendo a arbitragem um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, um dos meios ao dispor da Requerente para reagirem contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado é a formulação do presente pedido de pronúncia arbitral – cfr. artigo 1.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

De facto, a jurisprudência arbitral reconhece a faculdade de os contribuintes reagirem judicialmente contra atos de indeferimento tácito: «*Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.”. Não se tem dúvidas, assim, que a presunção de indeferimento tácito é uma consequência da “inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”, inércia essa aferida pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal.»* – cfr. Decisão Arbitral do CAAD de 21.04.2015, proc.º n.º 668/2014-T.

No mesmo sentido, «*conforme escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “A criação de um dever legal de decidir tem como finalidade possibilitar a formação de um acto tácito de indeferimento [...] e a previsão da formação de um acto deste tipo tem como única justificação possibilitar a sua impugnação contenciosa.»* – cfr. Decisão Arbitral do CAAD de 21.04.2015, proc.º n.º 668/2014-T.

A isto acresce que é jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), reconhecida igualmente pela jurisprudência arbitral, que, perante a ausência de pronúncia da Autoridade Tributária sobre a pretensão da Requerente, e uma vez que esta tinha o dever de decidir, deve presumir-se que a pretensão foi indeferida por razões substantivas.

De facto, a propósito de um pedido de pronúncia arbitral que tinha como objeto o indeferimento tácito de um pedido de revisão de atos de liquidação, o Tribunal Arbitral entendeu que, «*[...] estando em causa no presente processo a impugnação do indeferimento tácito de um pedido de revisão de actos de liquidação, que se considera ter indeferido a pretensão da Requerente por razões substantivas, com pronúncia silente no sentido da improcedência das razões invocadas no pedido (como é jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, de que são exemplos os acórdãos de 02-02-2005, proferido no*

processo n.º 1171/04, e de 08-07-2009, proferido no processo n.º 0306/09, citados pela Requerente) conclui-se a apreciação da legalidade pretendida pela Requerente se enquadra nas competências deste Tribunal Arbitral.» – cfr. Decisão Arbitral do CAAD de 01.09.2016, proc.º n.º 123/2016-T. No mesmo sentido, vd. Decisão Arbitral do CAAD de 14.06.2017, proc.º n.º 754/2016-T.

É igualmente pacífico na doutrina que é possível reagir contra atos de indeferimento tácito.

Assim, na senda da jurisprudência do STA e da jurisprudência arbitral *supra* mencionadas e acompanhando o entendimento da doutrina, o ato objeto mediato é o ato de liquidação n.º 2018 ..., e o objeto imediato do presente pedido arbitral é o ato que o Ministro das Finanças «[...] deixou de praticar no lapso de tempo de que dispunha e que, nos termos do artigo 57º n.º 5 da LGT, fez presumir o indeferimento», por razões substantivas, do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente.

A Requerente justifica, depois, a sua legitimidade para impugnar, invocando o disposto no nº 1 e na alínea d) do nº 2 do art. 95 da LGT e o art. 1º e alínea a) do nº 1 do art. 2º do RJAT.

Bem como a tempestividade do presente PPA, nos seguintes termos:

No passado dia 30 de julho de 2021, tal como foi *supra* explicitado, formou-se um ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de AIMI identificado sob o n.º 2018... relativo ao período de tributação de 2018, apresentado pela Requerente, em virtude do decurso do prazo legal de decisão e do incumprimento do dever de decisão pela Autoridade Tributária nesse prazo.

Ora, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, o pedido de constituição do tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias, contados a partir da formação da presunção de indeferimento tácito.

Nesta conformidade, e considerando que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa se formou no dia 30 de julho de 2021, o presente pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo, tendo em conta o referido prazo de 90 dias.

Reportando-se à matéria factual, a Requerente alegou o seguinte:

A Requerente assume a forma jurídica de uma sociedade anónima de direito português, com sede e direção efetiva em Portugal.

A Requerente é proprietária de diversos prédios urbanos, designadamente, terrenos para construção, os quais se encontram inscritos na matriz predial urbana da freguesia de

Neste contexto, a Requerente recebeu a nota de liquidação de IMI referente ao ano de 2018, a qual definia uma coleta total de imposto a liquidar no montante de Euro 105.374,94.

Conforme tabela-resumo do apuramento da coleta do AIMI que foi liquidado tendo por referência ao ano de 2018, e o qual é objeto do presente pedido de pronúncia arbitral:

(em EUR)

Tipologia	Artigo matricial	VPT considerado na liquidação de AIMI de 2018	Taxa	Colecta
Terrenos para construção	U-	593 181,47	0,40%	2 372,73
	U-	669 486,06	0,40%	2 677,94
	U-	708 364,64	0,40%	2 833,46
	U-	760 192,43	0,40%	3 040,77
	U-	712 681,05	0,40%	2 850,72
	U-	758 750,19	0,40%	3 035,00
	U-	794 744,29	0,40%	3 178,98
	U-	888 335,12	0,40%	3 553,34
	U-	881 134,24	0,40%	3 524,54
	U-	685 330,06	0,40%	2 741,32
	U-	657 968,78	0,40%	2 631,88
	U-	639 250,62	0,40%	2 557,00
	U-	593 181,47	0,40%	2 372,73
	U-	672 370,54	0,40%	2 689,48
	U-	708 364,64	0,40%	2 833,46
U-	732 841,45	0,40%	2 931,37	
U	760 192,43	0,40%	3 040,77	
Outros prédios urbanos		14 127 366,59	0,40%	56 509,47
Total		26 343 736,09		105 374,94

No entanto, no âmbito de uma revisão interna às liquidações do AIMI que recebeu em anos anteriores, designadamente a liquidação de AIMI do ano de 2018, a Requerente verificou que, a mesma enferma de ilegalidade, na medida em que, a mesma estipulou um valor a pagar consideravelmente superior àquele que seria exigido, caso as normas tributárias tivessem sido corretamente aplicadas.

De facto, e de acordo com a análise efetuada à referida liquidação do AIMI, a Requerente verificou que a AT utilizou, no que respeita aos terrenos para construção, um valor patrimonial tributário consideravelmente superior àquele que, legalmente, deveria ter considerado.

Para o que no caso em apreço importa, a Requerente apresenta *infra*, uma tabela que inclui o VPT dos terrenos para construção considerados na liquidação de AIMI de 2018 – que entende ilegal – bem como a respetiva data em que o mesmo foi determinado:

(em EUR)

Artigo matricial	Data de entrega da Modelo 1 de IMI	Ficha de avaliação	Afeção	Cálculo do valor patrimonial tributário										VPT considerado na liquidação do AIMI de 2018
				Vc [a]	A					Cl [g]	Ca [h]	Cq [i]	VPT [j] = [a] x [f] x [g] x [h] x [i]	
					(Aa + Ab) [b]	% [c]	Ac [d]	Ad [e]	A [f] = [b] x [c] + [d] + [e]					
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	515,0000	45,00	25,7500	2,57500	260,08	3,00	1,00	1,20	575 810,00	593 181,47
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	581,2500	45,00	29,0625	2,90630	293,53	3,00	1,00	1,20	649 880,00	669 486,06
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	615,0000	45,00	30,7500	3,07500	310,58	3,00	1,00	1,20	687 620,00	708 364,64
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	660,0000	45,00	33,0000	3,30000	333,30	3,00	1,00	1,20	737 930,00	760 192,43
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	618,7500	45,00	30,9375	3,09380	312,47	3,00	1,00	1,20	691 810,00	712 681,05
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	658,7500	45,00	32,9375	3,29380	332,67	3,00	1,00	1,20	736 530,00	758 750,19
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	690,0000	45,00	34,5000	3,45000	348,45	3,00	1,00	1,20	771 470,00	794 744,29
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	771,2500	45,00	38,5625	3,85630	389,48	3,00	1,00	1,20	862 320,00	888 335,12
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	765,0000	45,00	38,2500	3,82500	386,33	3,00	1,00	1,20	855 330,00	881 134,24
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	595,0000	45,00	29,7500	2,97500	300,48	3,00	1,00	1,20	665 260,00	685 330,06
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	571,2500	45,00	28,5625	2,85630	288,48	3,00	1,00	1,20	638 700,00	657 968,78
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	555,0000	45,00	27,7500	2,77500	280,28	3,00	1,00	1,20	620 530,00	639 250,62
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	515,0000	45,00	25,7500	2,57500	260,08	3,00	1,00	1,20	575 810,00	593 181,47
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	583,7500	45,00	29,1875	2,91880	294,79	3,00	1,00	1,20	652 680,00	672 370,54
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	615,0000	45,00	30,7500	3,07500	310,58	3,00	1,00	1,20	687 620,00	708 364,64
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	636,2500	45,00	31,8125	3,18130	321,31	3,00	1,00	1,20	711 380,00	732 841,45
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	660,0000	45,00	33,0000	3,30000	333,30	3,00	1,00	1,20	737 930,00	760 192,43

Em que:

Vc representa o valor base dos prédios edificados;

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

Aa + Ab representa a área bruta de construção integrada de Ab

% representa a percentagem de implementação;

Ac representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

Ad representa a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

Cl representa o coeficiente de localização;

Ca representa o coeficiente de afetação;

Cq representa o coeficiente de qualidade e conforto.

Com efeito, e no âmbito da análise efetuada ao seu património imobiliário e correspondentes liquidações de imposto dos últimos anos, a Requerente verificou que o VPT dos referidos terrenos para construção, o qual serviu de base para a liquidação de AIMI realizada pela AT – a qual se encontra a ser contestada com base em ilegalidade – foi determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 38.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

O artigo 38.º do Código do IMI estipula, para efeitos da determinação do VPT de prédios urbanos edificados, a aplicação da seguinte fórmula:

$$VT = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

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 afetação;

Cl = coeficiente de localização;

Cq = coeficiente de qualidade e conforto; e

Cv = coeficiente de vetustez.

A este respeito, como é habitual no caso de terrenos para construção, no cálculo do VPT não foi considerado o coeficiente de vetustez.

Contudo, foram considerados nas avaliações oportunamente realizadas, os coeficientes de localização, coeficiente de afetação e o coeficiente de qualidade e conforto, os quais não são aplicáveis aos terrenos para construção.

A inaplicabilidade dos referidos coeficientes decorre da especificidade dos terrenos para construção face aos demais prédios urbanos, encontrando-se tal entendimento largamente suportado por vasta jurisprudência.

No caso em apreço, tendo em conta que a liquidação do AIMI de 2018 teve por base um VPT incorretamente determinado relativamente aos diversos terrenos para construção, o imposto liquidado foi consideravelmente superior ao legalmente devido, pelo que, a Requerente requereu a revisão do ato tributário de liquidação do AIMI, com os fundamentos que de seguida apresenta.

Desta forma, vem, a Requerente, por este meio requerer que a referida liquidação respeitante ao período de 2018, seja anulada, e conseqüentemente seja reposta por liquidação a emitir com base nos valores corretos de coleta que seriam devidos, caso as normais legais tivessem sido corretamente aplicadas, pelas razões e com os fundamentos que de seguida se apresentam.

Apreciando a questão, no aspecto jurídico, alega a Requerente:

Conforme anteriormente exposto, o n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI consagra a ressalva da possibilidade de aplicação do artigo 78.º da LGT, pelo que se entende que ambos os artigos são compatíveis no âmbito da sua aplicação.

Com efeito, em ambos os artigos se disciplina a revisão de atos tributários, os quais são, por excelência, os atos de liquidação e os atos de fixação da matéria tributável.

Assim, e tal como sustentado no âmbito do Acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul “(...) *no plano do Direito o artigo 115.º constitui uma válvula de escape (...) devendo o respectivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado*”.

Acrescentando que “(...) *uma das hipóteses contempladas é a eliminação de erros de que resulte uma colecta de montante superior ao devido [al.c) do n.º I]*”.

Neste sentido, e ainda que a fixação do VPT seja um ato administrativo destacável em matéria tributável, e por isso passível de impugnação autónoma, não se deve por isso entender que a liquidação que resulta da aplicação do mesmo não possa ser contestada, antes pelo contrário.

Com efeito, e tal como disposto no referido Acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul “(...) *não tendo sido impugnada a fixação do VPT, facto que a recorrida aceita, parece que a consequência seria a de aceitar que as liquidações feitas a coberto desse VPT, enquanto não fosse alterado, não podiam também ser alteradas com tal fundamento*.

Mas o problema pode ser olhado de outro prisma.

Em regra, os actos da Administração, com excepção dos actos viciados de nulidade, consolidam-se se não forem impugnados nos prazos estabelecidos na lei.

Todavia, mesmo fora das situações de nulidade o legislador tributário, ciente da natureza agressiva as leis fiscais, que afectam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido”.

Acrescentando que “[é] o que sucede com o artigo 78.º da LGT, que prevê a possibilidade de revisão dos actos tributários com fundamento em ilegalidade ou erro, mecanismo que se encontra presente na legislação tributária de outros países (...) O artigo 78.º da LGT consagra um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um acto ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, que não estejam previstos na lei”

Isto é, apesar de o pedido de revisão oficiosa do ato tributável não ser aplicável aos atos de fixação do VPT, tal não significa que a liquidação ilegal que resulte da incorreta aplicação das regras fiscais na determinação do VPT não possa ser revista e corrigida oficiosamente.

Neste sentido, dispõe o referido Acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que “(...) como já se disse, o artigo 78.º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários strictu sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação e qualquer tributo. O que não quer dizer que seja de todo imprestável para o caso sub judice, visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas à recorrida.

“Ora, ultrapassada que está actualmente a questão de saber se a iniciativa de revisão pela administração pode ser desencadeada a impulso do interessado, da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c) do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração

tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços”

Conclui ainda o referido Acórdão, por referência à existência de um erro imputável aos serviços, que “(...) no caso em apreço, [o] erro (...) se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.

Erro esse que, independente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente desta, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que sempre justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.

O que reforça o entendimento de que o direito que a recorrida reclamou, de ver as últimas quatro liquidações anteriores à reclamação serem anuladas, ter pleno apoio legal” .

Face ao exposto, tornou-se claro ser possível proceder à revisão oficiosa da liquidação do AIMI de 2018, na medida em que a mesma teve por base um VPT ilegalmente determinado, devendo por isso a mesma ser anulada ou revista de modo a refletir o montante de AIMI corretamente determinado, o que a Requerente vem, através do presente pedido de pronúncia arbitral, apresentar novamente.

Conforme supra mencionado, o CAAD veio recentemente pronunciar-se sobre uma situação em tudo idêntica à que está em apreço nos presentes autos, tendo decidido que estavam verificados todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável e tendo determinado a anulação da liquidação de IMI, relativa a 2016 – cfr. Decisão Arbitral, datada de 10 de maio de 2021 (Proc.º n.º 487/2020).

Nesta conformidade, a ora Requerente, irá, de seguida, demonstrar de que modo o VPT dos terrenos para construção foi incorretamente determinado nas avaliações anteriores, realizadas

em 2008, procedimento que resultou na emanação de uma liquidação de IMI de 2018 ilegal e, consequentemente, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

O valor dos terrenos para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características

.

Pelo que, quanto maior seja o VPT do prédio a construir, maior será o VPT do terreno para construção que lhe está subjacente.

A título preliminar, cumpre salientar que o artigo 45.º do Código do IMI estabelece as normas de determinação do VPT dos terrenos para construção, as quais, como veremos, são diferentes e especiais em face das regras aplicáveis aos prédios urbanos edificados com destino a habitação ou serviços, previstas no artigo 38.º do Código do IMI.

Nos termos do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI “[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”

.

Por sua vez, determina o n.º 2 do artigo 45.º do mesmo normativo legal que “[o] valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas”. De acordo com o seu n.º 3, esta percentagem é definida tendo “(...) em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º”.

Adicionalmente, o valor da área adjacente à construção é determinado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º do Código do IMI, que estabelece o seguinte:

“4 - A área do terreno livre do edifício ou da fracção ou a sua quota-parte resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções

e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, aplicando-se-lhe, até ao limite de duas vezes a área de implantação (Ac), o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação (Ad) o de 0,005.”

Relativamente ao coeficiente de ajustamento de áreas (Caj), o mesmo aplica-se aos terrenos para construção, de acordo com as regras específicas de aplicação previstas no n.º 5 do artigo 40.º-A do Código do IMI, o qual estabelece que:

“5 - Nos terrenos para construção, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado às edificações autorizadas ou previstas, de acordo com as seguintes regras:

- a) Quando existir apenas uma afectação, aplica-se a tabela correspondente;*
- b) Quando existir mais de uma afectação, com discriminação de área, aplica-se a tabela correspondente a cada uma das afectações;*
- c) Quando existir mais de uma afectação e não seja possível estabelecer a discriminação referida na alínea anterior, aplica-se a tabela da afectação economicamente dominante.”*

Ora, a determinação do VPT dos terrenos para construção deverá ser realizada nos termos das normas acima identificadas, motivo pelo qual não é possível aplicar a fórmula geral prevista no artigo 38.º do Código do IMI.

Contudo, e tal como anteriormente referido, esta situação não se verificou, tendo sido aplicada nas avaliações oportunamente realizadas, e que a Requerente entende ilegais, a fórmula prevista no artigo 38.º do Código do IMI, designadamente os coeficientes de localização, coeficiente de afetação e coeficiente de qualidade e conforto que a Requerente considera não serem aplicáveis aos terrenos para construção.

Assim, e tendo a liquidação de AIMI sido baseada num VPT ilegal, a mesma padece de ilegalidade por erro imputável aos serviços devendo, conseqüentemente, o tribunal arbitral proceder à sua revisão.

A posição da Requerente baseia-se na especificidade das características dos terrenos para construção face aos demais prédios urbanos (designadamente no que concerne à determinação do seu VPT), encontrando-se também suportada por acórdãos de tribunais superiores e administrativos, a saber:

- O acórdão uniformizador de jurisprudência do Pleno do STA:
 - ✓ de 21 de setembro de 2016, proferido no Processo n.º 01083/13.
- Os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA):
 - ✓ de 16 de maio de 2018, proferido no Processo n.º 0986/16;
 - ✓ de 31 de janeiro de 2018, proferido no Processo n.º 01461/17;
 - ✓ de 28 de junho de 2017, proferido no Processo n.º 0897/16;
 - ✓ de 5 de abril de 2017, proferido no Processo n.º 01107/16;
 - ✓ de 15 de março de 2017, proferido no Processo n.º 0127/15;
 - ✓ de 20 de abril de 2016, proferido no Processo n.º 0824/15;
 - ✓ de 18 de novembro de 2009, proferido no Processo n.º 0765/09.
- Os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul:
 - ✓ de 8 de fevereiro de 2018, proferido no Processo n.º 117/14.4BELLE;
 - ✓ de 16 de novembro de 2017, proferido no Processo n.º 907/09.0BELRA.
- O acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte:
 - ✓ de 28 de janeiro de 2016, proferido no Processo n.º 00332/09.2BEPNF.
- O acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD):
 - ✓ de 6 de maio de 2019, proferido no Processo n.º 428/2018-T;
 - ✓ de 8 de abril de 2020, proferido no Processo n.º 554/2019-T;
 - ✓ de 10 de maio de 2021, proferida no Processo n.º 487/2020-T.

Relativamente, à inaplicabilidade do coeficiente de afectação e de qualidade e conforto, diz a Requerente:

Tal como referido, para a determinação do VPT dos terrenos para construção, o artigo 45.º do Código do IMI apenas dá relevância à área de implantação do edifício a construir e do terreno

adjacente, bem como às características constantes do n.º 3 do artigo 42.º do mesmo normativo legal.

Neste sentido, e atento o exposto, não deverá ser tido em consideração qualquer dos coeficientes presentes no artigo 38.º do Código do IMI, na medida em que, os mesmos se encontram associados aos prédios já edificados, o que não se verifica no caso *sub judice*.

De facto, o coeficiente de afetação apenas deverá relevar face à comprovada utilização do prédio edificado e, bem assim, o de qualidade e conforto, em face das características próprias do mesmo após a sua conclusão e edificação.

Relembra a Requerente que nos terrenos para construção, as edificações aprovadas são meramente potenciais, e é o valor dessa capacidade construtiva, geradora de acréscimo de valor patrimonial ou riqueza para o seu proprietário que se procura taxar, ou seja, não se deverá ter em consideração fatores ainda não materializados, como aqueles que resultam da aplicação dos referidos coeficientes.

Sustenta esta posição o Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) relativo ao Processo n.º 01083/13, de 21 de setembro de 2016, que veio uniformizar a posição do STA, concluindo pela inaplicabilidade da globalidade dos coeficientes, presentes no artigo 38.º do Código do IMI, para efeitos da determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção.

Dispõe o referido Acórdão que “[t]endo em conta a realidade o legislador consagrou para a determinação do valor patrimonial tributário desta espécie de prédios a regra específica constante do supra referido artigo 45 do CIMI e não outra, onde reitera-se 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, tendo em conta o projecto de construção

aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45 do CIMI, mas não outras características ou coeficientes.

Isto só pode significar que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI (...)”.

No mesmo Acórdão, refere-se ainda que o sistema atualmente previsto de definição do VPT pelo artigo 45.º do Código do IMI, sem inclusão dos coeficientes previstos no artigo 38.º do mesmo normativo legal “(...) *faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial factores ainda não materializados*”.

Atento o exposto, e tal como referido no *supra* identificado Acórdão, a aplicação de tais coeficientes deve apenas respeitar à comprovada utilização do prédio edificado, e não à mera expectativa de construção, pelo que os mesmos não deverão ser utilizados para efeitos da determinação do VPT de terrenos para construção.

Também neste sentido, dispõe o Acórdão do STA relativo ao Processo n.º 0824/15, de 20 de abril de 2016, que “[o]s coeficientes de afetação e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto. (...)” concluindo que “(...) *na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no artigo 38 do CIMI.*

E sendo assim os coeficientes de afetação e de qualidade e conforto relacionados com o prédio a construir também não podem nem devem ser tidos em conta nessa avaliação.”.

Atento o exposto, o VPT de terrenos para construção não deverá ter em conta o coeficiente de localização.

Com efeito, e de modo complementar ao anteriormente exposto, caso se aceitasse que o fator localização fosse atendido, quer na definição do coeficiente de localização, quer na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, estaríamos perante uma duplicação desse mesmo fator.

Para o efeito, importa referir que os critérios e características para a fixação da percentagem correspondente à área de implantação prevista ou autorizada (pela remissão presente no n.º 3 do artigo 45.º para o n.º 3 do artigo 42.º do Código do IMI) têm em consideração as acessibilidades existentes, a proximidade de equipamentos sociais, a existência ou não de transportes públicos, bem como a eventual localização em zona de elevado valor de mercado imobiliários, realidades estas também relevadas para a variação do próprio coeficiente de localização (previsto no n.º 3 do artigo 42.º do Código do IMI).

Ou seja, teríamos a mesma realidade a influenciar o valor patrimonial tributário duplamente.

A inaplicabilidade do coeficiente de localização para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção, é igualmente sustentada pelo STA, por exemplo, no Acórdão referente ao processo n.º 01107/16, de 5 de abril de 2017.

Dispõe o referido Acórdão que “(...) a lei manda ter em consideração, na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, as mesmas características que se têm em consideração na fixação o coeficiente de localização, mas não o manda aplicar de novo à fórmula daí resultante: caso se aplicasse, resultaria que o mesmo foi considerado duas vezes (na obtenção da percentagem prevista no n.º 2 e na fórmula final). Ou, como pondera a decisão recorrida, atendendo às regras próprias de determinação do VPT dos terrenos para construção, constantes do art. 45º do CIMI, considerar individualmente o coeficiente de

localização é atender a um elemento estranho ao cálculo, tal como fixado naquele normativo legal.”

Concluindo-se, no referido Acórdão, que “[a]liás, já no acórdão do Pleno desta Secção, de 21/9/2016, proc. n.º 01083/13, se acentuou (embora a propósito de um outro factor: o coeficiente de qualidade e conforto) que a regra específica constante do art. 45.º do CIMI, 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, tendo em conta o projecto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45 do CIMI, mas não outras características ou coeficientes», só pode significar «que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI...»

Em suma, na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI.”

Ainda no mesmo sentido, aponta a jurisprudência presente na Decisão Arbitral proferida no Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) no âmbito do processo n.º 554/2019-T, de 8 de abril de 2020, de onde pode ler-se: “No que se refere ao regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no art.º45, do C.I.M.I.” (...)

A jurisprudência dominante aponta para que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq) supra identificados.S.T.A.-2.ª. Secção, 18/11/2009, rec.765/09; ac.S.T.A.-2.ª. Secção, 20/4/2016, rec.824/15; ac.T.C.A. Sul-2.ª. Secção, 9/02/2017, proc.5366/12) bem como coeficiente de localização (ac. do CAAD no Processo n.º 428/2018-T com data de 5/6/2019).” (...) Estando em causa um terreno para construção, o valor patrimonial tributário tem por base os critérios definidos naquele artigo 45.º, que remete para o valor da área de implantação do edifício a construir acrescido do valor do terreno adjacente à implantação. (...) O valor da área de implantação varia numa

percentagem entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas e que é fixada tendo em consideração as características mencionadas no n.º 3 do artigo 42.º

Ao estabelecer que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, a lei não manda aplicar o coeficiente de localização definido no artigo 42.º para prédios urbanos (...) pretendendo explicitar apenas que, para efeitos de avaliação dos terrenos de construção, deve ser considerado um valor percentual entre esses dois limites, ponderado em função das características atinentes à localização do terreno.” (...)

Ao utilizar a fórmula de cálculo da área de terreno livre dos prédios edificados, para a determinação do valor da área adjacente à construção, o legislador não pretende equiparar os terrenos para construção aos prédios edificados, mas unicamente aplicar um mecanismo de cálculo que se encontra previsto numa outra disposição do mesmo diploma legal.

Concluindo-se, no referido Acórdão, que: “(...) o legislador, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não quis que entrassem outros factores que não sejam o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação. A citada remissão efectuada pela norma para os art.ºs.40 e 42, do C.I.M.I., não consagra a aplicação dos coeficientes aí referidos, mas apenas acolhe, respectivamente, as características que hão-de determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo.

(...) deve concluir-se que não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo art.º.42, do C.I.M.I. O que significa que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no art.º.38, do mesmo diploma (ac.S.T.A.-2ª. Secção, 20/4/2016, rec.824/15; ac. S.T.A. 2ª Secção de 05/04/2017 rec. 01107/16; José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, 3ª. Edição, Almedina, 2016, pág.116)

Tal como a Requerente tem vindo a demonstrar, a liquidação do AIMI de 2018 teve por base uma incorreta determinação do VPT de diversos terrenos para construção, tendo por isso ocorrido uma liquidação de imposto consideravelmente superior àquela que deveria ter ocorrido, motivo pelo qual a mesma padece de ilegalidade, assim, e atento o disposto nos artigos *supra* identificados, o VPT deveria ter sido determinado com base no produto entre o valor base do prédio edificado (o qual varia em função do ano em que o prédio tenha sido avaliado) e a área bruta de construção adicionada da área excedente à área de implantação. Deste modo, e caso as avaliações dos terrenos para construção tivessem tido em consideração essa fórmula na determinação do VPT, teria resultado no seguinte:

(em EUR)

Artigo matricial	Data de entrega da Modelo 1 de IMI	Ficha de avaliação	Afetação	Cálculo do valor patrimonial tributário							VPT a ser considerado na liquidação do AIMI de 2018	
				Vc [a]	A					VPT [j] = [a] x [f]		
					(Aa + Ab) [b]	% [c]	Ac [d]	Ad [e]	A [f] = [b] x [c] + [d] + [e]			
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	515,0000	45,00	25,7500	2,57500	260,08	159 950,00	164 775,49	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	581,2500	45,00	29,0625	2,90630	293,53	180 530,00	185 976,36	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	615,0000	45,00	30,7500	3,07500	310,58	191 010,00	196 772,53	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	660,0000	45,00	33,0000	3,30000	333,30	204 980,00	211 163,99	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	618,7500	45,00	30,9375	3,09380	312,47	192 170,00	197 967,53	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	658,7500	45,00	32,9375	3,29380	332,67	204 600,00	210 772,53	
U	14/10/2008		Habitação	615,00	690,0000	45,00	34,5000	3,45000	348,45	214 300,00	220 765,16	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	771,2500	45,00	38,5625	3,85630	389,48	239 540,00	246 766,62	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	765,0000	45,00	38,2500	3,82500	386,33	237 590,00	244 757,79	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	595,0000	45,00	29,7500	2,97500	300,48	184 800,00	190 375,18	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	571,2500	45,00	28,5625	2,85630	288,48	177 420,00	182 772,54	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	555,0000	45,00	27,7500	2,77500	280,28	172 370,00	177 570,19	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	515,0000	45,00	25,7500	2,57500	260,08	159 950,00	164 775,49	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	583,7500	45,00	29,1875	2,91880	294,79	181 300,00	186 769,59	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	615,0000	45,00	30,7500	3,07500	310,58	191 010,00	196 772,53	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	636,2500	45,00	31,8125	3,18130	321,31	197 610,00	203 571,65	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	660,0000	45,00	33,0000	3,30000	333,30	204 980,00	211 163,99	
				27 926,2500								

Em que:

Vc representa o valor base dos prédios edificados;

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

Aa + Ab representa a área bruta de construção integrada de Ab

% representa a percentagem de implementação;

Ac representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

Ad representa a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

Cl representa o coeficiente de localização;

Ca representa o coeficiente de afetação;

Cq representa o coeficiente de qualidade e conforto.

A este respeito, importa referir que a diferença entre os valores constantes na coluna “VPT” e “VPT a ser considerado na liquidação de AIMI de 2018” resulta da atualização periódica constante no artigo 138.º do Código do IMI e segue os mesmos critérios que aqueles que foram usados pela AT na atualização dos VPT em causa.

Em conformidade, a correta liquidação do AIMI de 2018 deveria ter ascendido a apenas Euro 70 083, 42 (setenta mil, oitenta e três euros e quarenta e dois cêntimos), conforme tabela abaixo:

(em EUR)

Tipologia	Artigo matricial	VPT corrigido	Taxa	Colecta [a]	Liquidação inicial [b]	Diferença [a] - [b]
Terrenos para construção	U-	164 775,49	0,40%	659,10	2 372,73	-1 713,62
	U-	185 976,36	0,40%	743,91	2 677,94	-1 934,04
	U-	196 772,53	0,40%	787,09	2 833,46	-2 046,37
	U-	211 163,99	0,40%	844,66	3 040,77	-2 196,11
	U-	197 967,53	0,40%	791,87	2 850,72	-2 058,85
	U-	210 772,53	0,40%	843,09	3 035,00	-2 191,91
	U-	220 765,16	0,40%	883,06	3 178,98	-2 295,92
	U-	246 766,62	0,40%	987,07	3 553,34	-2 566,27
	U-	244 757,79	0,40%	979,03	3 524,54	-2 545,51
	U-	190 375,18	0,40%	761,50	2 741,32	-1 979,82
	U-	182 772,54	0,40%	731,09	2 631,88	-1 900,78
	U-	177 570,19	0,40%	710,28	2 557,00	-1 846,72
	U-	164 775,49	0,40%	659,10	2 372,73	-1 713,62
	U-	186 769,59	0,40%	747,08	2 689,48	-1 942,40
	U-	196 772,53	0,40%	787,09	2 833,46	-2 046,37
	U-	203 571,65	0,40%	814,29	2 931,37	-2 117,08
	U-	211 163,99	0,40%	844,66	3 040,77	-2 196,11
Outros prédios urbanos		14 127 366,59	0,40%	56 509,47	56 509,47	0,00
Total		17 520 855,78		70 083,42	105 374,94	-35 291,52

Para efeitos do montante a considerar relativamente à área bruta privativa ou de construção, no caso de terrenos para construção, que deve ser considerada na determinação do VPT foi introduzido no Código do IMI, através da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, um novo artigo 40.º-A, que passa a prever um coeficiente de ajustamento de áreas (Caj).

Significa isto que, com a entrada em vigor da referida Lei em 2007, na determinação da área bruta privativa dos prédios urbanos, passa a aplicar-se o Caj, o qual é dependente e varia em função da afetação do imóvel e dos respetivos escalões de área. Posteriormente, e de certo modo com a intenção de clarificar algumas dúvidas que se colocavam relativamente à aplicação do referido Caj no caso de terrenos para construção, foi introduzido, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro um novo n.º 5, o qual estipula que:

“5 - Nos terrenos para construção, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado às edificações autorizadas ou previstas, de acordo com as seguintes regras:

- a) Quando existir apenas uma afetação, aplica-se a tabela correspondente;*
 - b) Quando existir mais de uma afetação, com discriminação de área, aplica-se a tabela correspondente a cada uma das afetações;*
 - c) Quando existir mais de uma afetação e não seja possível estabelecer a discriminação referida na alínea anterior, aplica-se a tabela da afetação economicamente dominante.*
- (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)”*

Ora, tal como observado anteriormente, e com exceção do prédio urbano identificado na matriz sob a designação de U-..., todos os restantes foram avaliados já após a entrada em vigor da aplicação do Caj.

Neste sentido, caso se considere o seu impacto na determinação do VPT, o mesmo deveria ter sido apurado do seguinte modo:

Artigo matricial	Data de entrega da Modelo 1 de IMI	Ficha de avaliação	Afetação	Cálculo do valor patrimonial tributário							VPT a ser considerado na liquidação do AIMI de 2018
				Vc [a]	A				VPT [j] = [a] x [f]		
					(Aa + Ab) x Caj [b]	% [c]	Ac [d]	Ad [e]		A [f] = [b] x [c] + [d] + [e]	
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	441,0000	45,00	25,7500	2,57500	226,78	139 470,00	143 677,64
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	494,0000	45,00	29,0625	2,90630	254,27	156 380,00	161 097,79
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	521,0000	45,00	30,7500	3,07500	268,28	164 990,00	169 967,54
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	557,0000	45,00	33,0000	3,30000	286,95	176 480,00	181 804,18
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	524,0000	45,00	30,9375	3,09380	269,83	165 950,00	170 956,51
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	556,0000	45,00	32,9375	3,29380	286,43	176 160,00	181 474,53
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	581,0000	45,00	34,5000	3,45000	299,40	184 140,00	189 695,27
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	646,0000	45,00	38,5625	3,85630	333,12	204 870,00	211 050,67
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	641,0000	45,00	38,2500	3,82500	330,53	203 280,00	209 412,70
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	505,0000	45,00	29,7500	2,97500	259,98	159 890,00	164 713,68
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	486,0000	45,00	28,5625	2,85630	250,12	153 830,00	158 470,86
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	473,0000	45,00	27,7500	2,77500	243,38	149 680,00	154 195,66
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	441,0000	45,00	25,7500	2,57500	226,78	139 470,00	143 677,64
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	496,0000	45,00	29,1875	2,91880	255,31	157 020,00	161 757,10
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	521,0000	45,00	30,7500	3,07500	268,28	164 990,00	169 967,54
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	538,0000	45,00	31,8125	3,18130	277,09	170 420,00	175 561,36
U-	14/10/2008		Habitação	615,00	557,0000	45,00	33,0000	3,30000	286,95	176 480,00	181 804,18

Em que:

Vc representa o valor base dos prédios edificados;

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

Aa + Ab x Caj representa o coeficiente de ajustamento de áreas aplicado à área bruta privativa e dependente;

% representa a percentagem de implementação;

Ac representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

Ad representa a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

Cl representa o coeficiente de localização;

Ca representa o coeficiente de afetação;

Cq representa o coeficiente de qualidade e conforto.

Tal como acima referido, a diferença entre os valores constantes na coluna “VPT” e “VPT a ser considerado na liquidação do AIMI de 2018” resulta da atualização periódica constante no artigo 138.º do Código do IMI e segue os mesmos critérios que aqueles que foram usados pela AT na atualização dos VPT em causa.

Pelo que o montante correto e legal de AIMI que deveria ter sido liquidado nesta situação ascenderia a Euro 68.226,61 (sessenta e oito mil, duzentos e vinte e seis euros e sessenta e um cêntimos), conforme tabela abaixo:

(em EUR)

Tipologia	Artigo matricial	VPT corrigido com Caj	Taxa	Colecta [a]	Liquidação inicial [b]	Diferença [a] - [b]
Terrenos para construção	U-	143 677,64	0,40%	574,71	2 372,73	-1 798,02
	U-	161 097,79	0,40%	644,39	2 677,94	-2 033,55
	U-	169 967,54	0,40%	679,87	2 833,46	-2 153,59
	U-	181 804,18	0,40%	727,22	3 040,77	-2 313,55
	U-	170 956,51	0,40%	683,83	2 850,72	-2 166,90
	U-	181 474,53	0,40%	725,90	3 035,00	-2 309,10
	U-	189 695,27	0,40%	758,78	3 178,98	-2 420,20
	U-	211 050,67	0,40%	844,20	3 553,34	-2 709,14
	U-	209 412,70	0,40%	837,65	3 524,54	-2 686,89
	U-	164 713,68	0,40%	658,85	2 741,32	-2 082,47
	U-	158 470,86	0,40%	633,88	2 631,88	-1 997,99
	U-	154 195,66	0,40%	616,78	2 557,00	-1 940,22
	U-	143 677,64	0,40%	574,71	2 372,73	-1 798,02
	U-	161 757,10	0,40%	647,03	2 689,48	-2 042,45
	U-	169 967,54	0,40%	679,87	2 833,46	-2 153,59
	U-	175 561,36	0,40%	702,25	2 931,37	-2 229,12
U-	181 804,18	0,40%	727,22	3 040,77	-2 313,55	
Outros prédios urbanos		14 127 366,59	0,40%	56 509,47	56 509,47	0,00
Total		17 056 651,44		68 226,61	105 374,94	-37 148,34

De acordo com a jurisprudência recentemente proferida, o Tribunal Arbitral, na linha de diversas decisões judiciais proferidas sobre a matéria, foi claro em afirmar que a avaliação dos terrenos para construção deve ser efetuada sem a aplicação dos coeficientes não especificamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação – cfr. Decisão datada de 10 de maio de 2021.

Em suma e conforme resulta claro da Decisão Arbitral acima mencionada, tem de se concluir que a fixação de valores patrimoniais destes prédios enferma de erros que a Requerente lhes imputa, que são exclusivamente imputáveis à Administração Tributária que praticou os actos de avaliação.

A Requerente pede, ainda, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos seguintes termos:

Tendo sido paga, na totalidade, a liquidação de AIMI anteriormente identificada, e uma vez que, houve erro imputável aos serviços da AT na liquidação do tributo, do qual resultou o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, a Requerente, desde já, peticiona, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT e da alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do CPPT, o direito ao recebimento, com o deferimento do presente pedido de pronúncia arbitral, do valor correspondente a juros indemnizatórios.

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, «[é] devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Nos termos do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine «[...] que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

Conforme se demonstrou através de todo o enquadramento factual e jurídico exposto, a liquidação de AIMI n.º 2018 ... padece de erro de direito exclusivamente imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, na medida em que a Requerente cumpriu as suas obrigações declarativas.

A este propósito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) é clara no sentido de que «[h]avendo de direito na liquidação e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte» – cfr. Acórdão do STA, datado de 12 de dezembro de 2001, proferido no recurso n.º 26233.

Note-se que «[...] esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar a liquidação afectada por erro. A própria

*referência a imputabilidade do erro “aos serviços”, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à revisão oficiosa a falta do próprio serviço, globalmente considerado. Na verdade, a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante da actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços» – cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, p. 406.*

Ora, tendo sido paga, na totalidade, a liquidação de AIMI identificada *supra*, e uma vez que houve erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira na liquidação do tributo, do qual resultou o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, a Requerente entende que são devidos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento do respetivo reembolso.

Neste sentido, a Requerente desde já peticiona o direito ao recebimento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos com o deferimento do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, do artigo 43.º da LGT e da alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do CPPT.

Concluindo, a Requerente formula o seguinte pedido:

- a) Dar como provado o presente pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, anular a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, acima mencionado e, por conseguinte, anular o ato de liquidação de AIMI respeitante ao período de tributação de 2018, no valor total de € 37.148,34;
- b) Ordenar o reembolso pela Autoridade Tributária e Aduaneira do referido montante de € 37.148,34 (trinta e sete mil, cento e quarenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos);
- c) Ordenar o pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos nos termos dos artigos 43.º da LGT, 61.º do CPPT e 24.º, n.º 5 do RJAT.

A Requerente juntou dois documentos e requereu a inquirição de uma testemunha

C. RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

Notificada para responder, a Requerida veio defender-se por excepção e por impugnação, requerendo a manutenção do acto de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Para o efeito, alega a Requerida, o seguinte:

No presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) vem requerida a anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa, que teve como objeto a anulação parcial do ato de liquidação de AIMI de 2018 refletido no documento n.º 2018... bem como a restituição dos montantes pagos e o pagamento de juros indemnizatórios.

Alega a Requerente que foi incorretamente fixado o Valor Patrimonial Tributários (VPT) dos terrenos para construção referente aos 17 prédios urbanos identificados no ponto 52 do pedido de pronúncia Arbitral (ppa).

Considera a Requerida que não assiste qualquer razão à pretensão da Requerente uma vez que, no caso em apreço, a liquidação foi efetuada com base nos valores patrimoniais dos prédios que constavam das matrizes a 1 de janeiro do respetivo ano, conforme, aliás, estabelece o artigo 135.º-A, n.º 3, do CIMI:

“3 - A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 8.º do presente Código, com as necessárias

adaptações, tendo por referência a data de 1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita.”.

Assim, por se ter verificado o estrito e integral cumprimento do disposto no Código do IMI não se verificou qualquer erro da Administração Tributária ao efetuar a liquidação e, por isso, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa não enferma de ilegalidade, nem se verifica qualquer erro imputável aos serviços.

Defendendo-se por exceção, alega a Requerida:

A Requerente pretende a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT.

Na verdade, a presente ação não é nem fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento da revisão oficiosa.

Aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento,

O que está em causa, ou seja, o que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato de fixação da matéria tributável e não o ato 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.

E o tribunal arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica.

Ou seja, o pedido formulado pela Requerente prende-se com a ilegalidade de um ato destacável, ele próprio autonomamente atacável e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT.

Face ao exposto, conclui a Requerida que a apreciação da legalidade do ato que procedeu à fixação do valor patrimonial não cabe na competência dos tribunais arbitrais.

Razão pela qual, o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, o que desde já se requer.

Defendendo-se por impugnação, a Requerida alega o seguinte:

No nosso entender são as seguintes as questões a serem apreciadas:

- a) A questão de saber se o ato que fixou o VPT está consolidado na ordem jurídica;**
- b) A questão de saber se eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;**
- c) A questão de saber se Administração Tributária pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos.**

Relativamente à questão da consolidação do acto tributário que determinou o VTP, a Requerida diz que o procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral,

Que, se não for impugnado nos termos e prazo fixado, se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher.

E cuja impugnação não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação.

No caso dos autos, conforme tabela apresentada no ponto 55 do ppa, os pedidos de avaliação dos imóveis em causa foram apresentados em 14-10-2008.

Não tendo a Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1.^a avaliação, requerendo uma 2.^a avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação,

Ou seja, a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.^a avaliação que não na posterior liquidação consequente.

Aliás, neste mesmo sentido, para além dos citados Acórdãos do Tribunal Arbitral, veja-se a seguinte jurisprudência:

- a)** Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 633/14 de 15/2/2017, onde se refere:
- b)** “O ato de fixação do valor patrimonial tributário constitui acto destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva.

c) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo 5964/12 de 20/12/2012

“2. A avaliação dos prédios constitui um acto destacável para efeitos de impugnação graciosa ou judicial, sendo que apenas da 2.^a avaliação cabe impugnação judicial, pelos vícios ou erros próprios desta, que não atacada se consolida na ordem jurídica, como caso decidido ou resolvido;”

Na ausência de, durante um certo lapso de tempo, de contestação, o valor patrimonial tributário, ao abrigo do princípio da segurança jurídica, consolida-se na ordem jurídica

A propósito, veja-se também a Decisão arbitral n.º 40/2021 que se junta em anexo:

“Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações de IMI, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes actos de fixação dos valores patrimoniais. Não sendo impugnado tempestivamente o acto de fixação de valores patrimoniais, cristaliza-se a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI, sendo que “o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, 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”.

A natureza de actos destacáveis que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, como resulta de diversos acórdãos.”

Em face de todo o exposto fácil é de concluir que, por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT.

Matéria para a qual (apreciação de atos administrativos em matéria tributária) o Tribunal Arbitral não tem competência.

As competências do tribunal arbitral encontram-se fixadas na lei, apenas abrangem a apreciação de atos de liquidação, não abrangem o ato de fixação do VPT.

Relativamente à segunda questão que, em sua opinião, se coloca da impugnabilidade dos actos de liquidação com fundamento em vícios próprios do acto de fixação do VPT, diz a Requerida:

O tribunal arbitral está limitado pelo princípio do pedido, vide n.º 1 do art.º 609º do Código de Processo Civil aplicável ex vi art.º 29.º do RJAT.

O pedido é o meio de tutela jurisdicional pretendido pelo autor, a quem incumbe dizer com precisão o que pretende do tribunal, que efeito jurídico quer obter com a ação.

Assim, importa lugar delimitar com exatidão o âmbito do pedido de pronúncia arbitral e da causa de pedir tal como a Requerente o configura

Constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento que o ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável.

Pelo que os vícios da fixação do VPT, não sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica.

Os atos de fixação do VPT, regulados no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário visam determinar a base tributável de imóveis, ou seja, determinam o valor de imóveis que posteriormente servirá de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), ou Imposto Municipal sobre a Transmissão de Imóveis (IMT).

Ora, os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, mas sim atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis,

Aliás, o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária. (LGT).

Estes, atos como refere Jorge LOPES DE SOUSA (In Código de Procedimento e de Processo Tributário, vol. I, 6ª edição 2011, Áreas Editora, p.468):

“São atos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados por forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidade distintas da que deve proferir a decisão final”.

“(…) Se os actos destacáveis não forem impugnados, a decisão consolidar-se-á e o que neles se decidiu ficará assente no procedimento tributário em que eles estejam inseridos ou conexionsados, não podendo a decisão final do procedimento ser impugnada com fundamentos em vícios do acto destacável”

“(…) Tratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável

tem por fim, precisamente autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa.

Também José CASALTA NABAIS, in "Direito Fiscal", Almedina, p.253 refere que:

“Traduzindo-se a liquidação stricto sensu na determinação da coleta através da aplicação da taxa à matéria coletável ou tributável constitui um ato administrativo distinto de todos os que o precederam no respetivo procedimento, como seja o da avaliação do valor patrimonial.”

Ao estabelecer a sindicância direta destes atos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação da liquidação.

É este também o entendimento da doutrina, refere Alberto Xavier, - in Conceito e Natureza do Acto Tributário, págs. 140 a 191 e Américo Braz Carlos, Os Actos Preparatórios de Fixação do Rendimento Colectável, sua Impugnabilidade Contenciosa, na Revista Fisco n.ºs 12/13:

“Não obstante o seu carácter preparatório, permite-se, no entanto, que certos atos de determinação da matéria colectável possam ser autonomamente impugnáveis, sempre que entre eles e o acto final haja uma relação de evidente prejudicialidade

“É na inevitável relação de prejudicialidade entre o ato preparatório (ato prejudicial) e o ato de liquidação (ato prejudicado) que reside a explicação para que tal ato, embora preparatório, se autonomize e destaque (ato destacável) e seja, por si só, e autonomamente impugnável “(...)

“ A lei fixou entre os dois atos um regime de prejudicialidade, cujas notas essenciais são as seguintes: sendo o ato autonomamente impugnável, quer o contribuinte, quer a Fazenda Pública têm legitimidade para interpor recurso do

ato de determinação da matéria coletável; em relação à determinação da matéria colectável ocorre preclusão processual, uma vez que tal matéria não pode voltar a ser apreciada no procedimento administrativo de liquidação; e, se o ato não for oportunamente impugnado, o valor tributável torna-se definitivo, com força de caso decidido ou caso resolvido.”. vide obra citada p. 243 e ss.

Aliás, esta posição está em concordância com o mais recente entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores os atos de fixação dos valores patrimoniais são atos destacáveis diretamente suscetíveis de impugnação autónoma, que, se não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica e a posterior liquidação não poderá deixar de acatar;

a) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0885/16, de 10.05.2017

“Nos termos do artigo 134.º, n.º 1, do C. P. P. T. 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, independentemente do vício alegado.”

b) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1808/12.0BEPRT, de 18.10.2018

“Na verdade, em sede de IMI, a lei prevê um procedimento de determinação da matéria tributável – a avaliação do prédio (art. 14.º do CIMI) – que termina com o acto de fixação do VPT que serve de base à liquidação do imposto. “

c) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 633/14 de 15.2.2017,

“O ato de fixação do valor patrimonial tributário constitui acto destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida

na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva.”

d) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 5964/12 de 20/12/2012

“2. A avaliação dos prédios constitui um acto destacável para efeitos de impugnação graciosa ou judicial, sendo que apenas da 2.ª avaliação cabe impugnação judicial, pelos vícios ou erros próprios desta, que não atacada se consolida na ordem jurídica, como caso decidido ou resolvido;”

e) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.04.2010 no Processo n.º03586/09

“1.No direito tributário vigora o princípio da impugnação unitária em que em que os vícios ou erros dos actos interlocutórios apenas podem ser apreciados a final, no posterior acto de liquidação, salvo quando quanto aos actos imediatamente lesivos e aqueles para os quais se preveja impugnação contenciosa autónoma;

2. Entre estes últimos figuram os relativos à 2.ª avaliação dos prédios que, por expressa disposição legal, são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma, que não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica que a posterior liquidação não poderá deixar de acatar;”

f) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12.02.2008 no Processo n.º02125/07.

“VIII) -O acto de avaliação directa efectuado pela AT era susceptível de impugnação contenciosa autónoma pois se inseriu num procedimento tributário tendente à liquidação da taxa de esgotos assumindo a natureza de acto

destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, mas, os vícios que afectem o acto de avaliação directa, quer os existentes no próprio acto quer os que se reportem ao respectivo procedimento de avaliação, apenas podiam ser invocados na respectiva impugnação e não na impugnação do acto final de liquidação.

IX) -Ora, vindo o impugnante atacar o acto de liquidação não pode servir-se dos fundamentos que tiver para atacar a avaliação directa e, designadamente, não poderá sustentar que a matéria tributável a considerar não é a que foi utilizada, para efectuar a liquidação.

X) -Isto porque, precedendo logicamente o acto de avaliação da matéria tributável que se insere num processo de liquidação de um tributo, o acto de liquidação, na realidade, a notificação do acto de fixação da matéria tributável foi feita em simultâneo à notificação do acto de liquidação como decorre do probatório.

XI) -Na presente impugnação, que foi deduzida contra a liquidação com a qual o contribuinte não concorda, não são invocados fundamentos legalmente admissíveis para o atacar já que apenas discorda da quantificação da matéria colectável que lhe serviu de base.

XII) -O direito do contribuinte à impugnação contenciosa de acto lesivo de avaliação directa não foi prejudicado pela impossibilidade de ataque ao acto de liquidação, porquanto podia ter impugnado autonomamente o acto de fixação da matéria tributável e, no caso de este acto vir a ser anulado, o acto de liquidação, caíra, pois, como acto consequente, passará a estar afectado de nulidade [art. 133.º, n.º 2 alínea i), do C.P.A.).”

XIII) -Assim, no âmbito deste processo de impugnação, o tribunal apenas pode conhecer da liquidação aqui impugnada, e nunca do acto pressuposto ou prejudicial, de que a liquidação é consequente. E, na verdade, tratando-se de acto administrativo, e enquanto tal (como objecto directo do pedido), o tribunal

não pode dele tomar conhecimento no âmbito dum processo de impugnação, por estar prevista via processual autónoma para o efeito: cf. art. 86º n.º 1 da LGT.

Também os recentes Acórdãos do Tribunal Arbitral nºs 540/2020-T e Acórdão n.º 487/2020-T, cujo coletivo foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa e que cujo excerto se transcreve:

““A natureza de actos destacáveis que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, desde o tempo em que regime idêntico ao do artigo 134.o, n.os 1 e 7 do CPPT, previsto nos n.os 1 e 6 do artigo 155.o do Código de Processo Tributário de 1991, quer em sede de Sisa, quer de contribuição autárquica, quer de IMI quer de IMT, como pode ver-se pelos seguinte acórdãos:

- de 30-06-1999, processo n.º 023160;
- de 02-04-2003, processo n.º 02007/02;
- de 06-02-2011, processo n.º 037/11;
- de 19-09-2012, processo n.º 0659/12;
- de 5-2-2015, processo n.º 08/13;
- de 13-7-2016, processo n.º 0173/16;
- de 10-05-2017, processo n.º 0885/16.

Pelo exposto, os alegados vícios dos actos de avaliação invocados pela Requerente, que não foram objecto de impugnação tempestiva autónoma, não podem ser fundamento de anulação das liquidações de IMI.”

Sendo assim, não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, ou da decisão de indeferimento tácito que não se pronuncie sobre o ato de liquidação.

Sobre os requisitos legais do regime de anulação administrativa de actos administrativos, diz a Requerida

No que respeita à avaliação dos terrenos para construção, 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

Assim importa aferir se, face do entendimento jurisprudencial, as avaliações dos prédios urbanos terrenos para construção que tenham considerado esses coeficientes podem ser anuladas.

A revogação e a anulação dos atos administrativos em matéria tributária, estão previstas no artigo 79º da Lei Geral Tributária (LGT), sendo subsidiariamente aplicável o regime previsto nos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), por força do artigo 2. c) da LGT.

Estabelece o artigo 168.º do CPA, a cujo cumprimento está a Autoridade Tributária legalmente obrigada e vinculada:

“Artigo 168.º

Condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa

1 - Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contar da data do

conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respetiva emissão.”

Decorre do texto da lei que apenas são passíveis de anulação os atos de fixação dos VPT que contrariam o recente entendimento jurisprudencial nos casos em que não tenha decorrido cinco anos desde a respetiva emissão.

Neste sentido se pronunciou o Tribunal Central Administrativo Sul, de 14.10.2021, Acórdão n.º 23/16.8BELRS:

“I. Não constando da LGT nem do CPPT norma definidora do prazo para a revogação e anulação administrativas dos atos tributários, hão de acolher-se as regras constantes dos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

II. Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de 6 meses, a constar da data do conhecimento do órgão da causa da invalidade ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro e em qualquer caso, desde que não tenham decorrido 5 anos, a contar da respetiva emissão – artigo 168/1 CPA.

III. Salvo nos casos previstos nos n.ºs 3 a 7, do artigo 168º CPA, os atos constitutivos de direitos só podem ser objeto de anulação administrativa dentro do prazo de um ano, a contar da data da respetiva emissão - artigo 168º, n.º 2, do CPA.”.

Em face de tudo o exposto que por força do artigo 168, n.º 1, do CPA, que as avaliações, em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor

patrimonial tributários dos terrenos para construção, efetuadas há mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa por determinação legal (cf se verifica da tabela constante do ponto 55 do ppa).

Respondendo ao pedido da condenação no pagamento de juros indemnizatórios, alega a Requerida o seguinte:

A Requerente peticiona, ainda, o pagamento de juros indemnizatórios, sem que, contudo, lhe assista razão como para o efeito se demonstrará

Decorre do n.º 1 do artigo 43º da LGT que:

“São devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”.

Ora, no caso em apreço e como já se demonstrou, não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”.

Uma vez que, à data dos factos, a Administração Tributária fez a aplicação da lei, vinculadamente, nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

No que concerne ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, dispõe artigo 43.º da LGT:

«1 - 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.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do ato tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c) Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária. (...)»

De acordo com jurisprudência do STA para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT).

Ora, *in casu*, o pagamento dos juros indemnizatórios seria enquadrável no n.º 3, alínea c) do artigo 43.º da LGT, o qual determina que nas situações de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte são devidos juros indemnizatórios apenas a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão,

Ou seja, apenas são devidos, decorrido um ano da data do pedido de revisão oficiosa, ainda que a decisão de indeferimento tenha ocorrido antes do decurso do referido prazo.

No caso, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 30.03.2021, os juros indemnizatórios apenas serão devidos a partir de 31.03.2022.

Neste sentido, por exemplo, a título de exemplo, citam-se o Acórdão do STA de 28.01.2015, proferido no processo n.º 0722/14, o Acórdão do Pleno do STA de 23.05.2018, no proc. 01201/17, e o Acórdão também do Pleno do STA, de 27.02.2019, no processo n.º 022/18.5BALS.B.A finalizar aduz a Requerida que o pedido formulado pela Requerente, como atrás ficou demonstrado, não está fundamentado na lei

Ora acontece que o Tribunal Arbitral está obrigado a julgar de acordo com o direito constituído, estando impedido de julgar o processo de acordo com critérios da equidade.

De tudo quanto antecede, fácil é de concluir da lei em vigor que o provimento da pretensão arbitral da Requerente não está sustentado na lei nem no direito constituído.

E, por estar a Administração tributária vinculada ao princípio da legalidade previsto no artigo 266.º da Constituição e concretizado nos artigos 55.º LGT e no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou e que estejam em vigor no ordenamento jurídico, conforme se verificou no caso em apreço.

Destarte impugna-se por infundado todo o aduzido no pedido de pronúncia arbitral que contrarie todo o exposto devendo decidir-se a final que os atos impugnados não padecem dos vícios que lhe foram assacados nem de nenhuns outros

Finaliza a Requerida por pedir que seja julgada procedente a exceção da improcedência do Tribunal Arbitral e, conseqüentemente, absolvida da instância, alegando, ainda, que os atos

impugnados não padecem de qualquer ilegalidade, pelo que devem todos os pedidos serem julgados improcedentes.

Requer, ainda, que seja dispensada de juntar o processo administrativo e de produzir alegações, bem como seja dispensada a inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente e a realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT, por desnecessárias.

D. RESPOSTA DA REQUERENTE Á EXCEÇÃO DEDUZIDA PELA REQUERIDA

Notificada para se pronunciar por escrito sobre a matéria de exceção deduzida pela Requerida, a Requerente alegou o seguinte:

A exceção carece em absoluto de substrato legal que possa justificar a incompetência do Tribunal Arbitral para julgar este tipo de pedido.

A Requerente não coloca em causa, a natureza de ato destacável que é atribuída aos atos de avaliação de valores patrimoniais, e, por conseguinte, essa questão não é minimamente controvertida. O que está em causa é a possibilidade do Requerente sindicar os atos de liquidação de IMI e de AIMI, na sequência do indeferimento tácito da revisão oficiosa.

Ora, não existem quaisquer dúvidas quanto à competência dos tribunais arbitrais para apreciar a (i)legalidade de pedidos de revisão oficiosa tácita ou expressamente, indeferidos pela AT, desde que isso implique, também e antes de mais, a apreciação dos atos de liquidação que lhes estão subjacentes – como é o caso.

A jurisprudência arbitral reconhece a faculdade de os contribuintes reagirem judicialmente contra atos de indeferimento tácito: «*Como explica o Exm.º Conselheiro Jorge Lopes de*

Sousa, “O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.”. Não se tem dúvidas, assim, que a presunção de indeferimento tácito é uma consequência da “inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”, inércia essa aferida pela não prolação de decisão sobre tais pretensões, no prazo que, legalmente lhe seja conferido para tal» – cfr. Decisão Arbitral, datada de 21 de abril de 2015, proferida no Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), no âmbito do processo n.º 668/2014-T, disponível em www.caad.org.pt.

A isto acresce que é jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), reconhecida igualmente pela jurisprudência arbitral, que, perante a ausência de pronúncia da AT sobre a pretensão do Requerente, e uma vez que esta tinha o dever de decidir, presume-se que a pretensão foi indeferida por razões substantivas.

Por outro lado, conforme resulta de jurisprudência do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 31 de outubro de 2019 – Processo n.º 2765/12.8BELRS: “ *A errada fixação do VPT, em 2003, pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações, nos termos conjugados dos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI, ainda que o contribuinte não tenha reagido atempadamente contra essa fixação*”

Ou seja, independentemente da natureza destacável os atos de avaliação de valores patrimoniais, a verdade é que as liquidações podem sempre ser colocadas em causa por via dos meios de defesa do procedimento tributário.

Na senda do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, supra mencionado, a verdade é que deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado. 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 CIMI 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 colecta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1].

Em suma, não pode proceder a exceção de incompetência do tribunal, uma vez que restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, plasmado no art.º 268.º da Constituição da República Portuguesa.

Na verdade, e na senda da jurisprudência acima mencionada, em regra, os actos da Administração, com excepção dos actos viciados de nulidade, consolidam-se juridicamente se não forem impugnados nos prazos estabelecidos na lei. Todavia, mesmo fora das situações de *nulidade* o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afectam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido.

É o que sucede com o artigo 78.º da LGT, que prevê a possibilidade de revisão dos actos tributários com fundamento em ilegalidade ou erro. O artigo 78.º da LGT consagra um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um acto ilegal, bem como a *restituição* do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, *que não estejam previstos na lei*.

Sendo certo que, da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços. O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.

Erro esse que, independente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente do Requerente, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que *sempre* justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.

Este entendimento é igualmente sustentado pelo Tribunal Arbitral nos Processos n.ºs 540/2020 e 487/2020, 41/2021 e 254/2021.

Pelo que, atenta a fundamentação acima exposta, não pode de forma alguma proceder a exceção de incompetência do tribunal arbitral, por carecer em absoluto de base legal.

E. QUESTÕES A DECIDIR. ORDEM DE APRECIÇÃO

Face às posições assumidas pelas Partes conforme os argumentos apresentados são as seguintes as questões, que cabe apreciar e decidir:

1. Se o tribunal arbitral tem competência para apreciar o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI emitida em nome da Requerente, com fundamento em erro na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios sobre que incidiu.

2) Se se verificou erro de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, resultante de uma errónea interpretação e aplicação do art. 45º do CIMI.

4) Em caso afirmativo, se tal situação deve ser considerada na apreciação da legalidade e anulação parcial da liquidação que constitui objecto mediato do pedido de pronúncia arbitral;

5) E, complementarmente, no caso do Tribunal Arbitral condenar a Requerida, se haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, e desde quando.

Dado que a primeira questão constitui uma excepção dilatória (artigo 89º, nº 4, alíneas a) e k), do CPTA, subsidiariamente aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alínea d), do RJAT) que obsta, no caso de procedência, a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância (artigos 89º, nº 2, do CPTA e 278º, nº 1, do CPC), a mesma é de conhecimento prioritário, nos termos do artigo 608º do CPC, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e), do RJAT.

E. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal Arbitral é materialmente competente, conforme à frente é decidido, e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º, nº 1, do RJAT.

- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

- O processo não enferma de nulidades.

- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:

- 1) A Requerente assume a forma jurídica de uma sociedade anónima de direito português, com sede e direção efetiva em Portugal.

- 2) A Requerente é proprietária dos terrenos para construção identificados no art. 52º do PPA, os quais se encontram inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ...
- 3) A Requerente recebeu a nota da liquidação adicional de AIMI, referente ao ano de 2018, com o nº 2018..., na qual constava um valor total a pagar de 105.374,94, durante o mês de Setembro.
- 4) Resultante da seguinte tabela-resumo:

(em EUR)

Tipologia	Artigo matricial	VPT considerado na liquidação de AIMI de 2018	Taxa	Colecta
Terrenos para construção	U-	593 181,47	0,40%	2 372,73
	U-	669 486,06	0,40%	2 677,94
	U-	708 364,64	0,40%	2 833,46
	U-	760 192,43	0,40%	3 040,77
	U-	712 681,05	0,40%	2 850,72
	U-	758 750,19	0,40%	3 035,00
	U-	794 744,29	0,40%	3 178,98
	U-	888 335,12	0,40%	3 553,34
	U-	881 134,24	0,40%	3 524,54
	U-	685 330,06	0,40%	2 741,32
	U-	657 968,78	0,40%	2 631,88
	U-	639 250,62	0,40%	2 557,00
	U-	593 181,47	0,40%	2 372,73
	U-	672 370,54	0,40%	2 689,48
	U	708 364,64	0,40%	2 833,46
	U-	732 841,45	0,40%	2 931,37
	U-	760 192,43	0,40%	3 040,77
	Outros prédios urbanos		14 127 366,59	0,40%
Total		26 343 736,09		105 374,94

- 5) O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção referidos e que foi considerado na liquidação, consta da tabela infra, que o inclui, bem como a respetiva data em que o mesmo foi determinado:

(em EUR)

Artigo matricial	Data de entrega da Modelo 1 de IMI	Ficha de avaliação	Afetação	Cálculo do valor patrimonial tributário										VPT considerado na liquidação do AIMI de 2018
				Vc [a]	A			Ca [h]	Cq [i]	VPT [j] = [a] x [f] x [g] x [h] x [i]				
					(Aa + Ab) [b]	% [c]	Ac [d]				Ad [e]	A [f] = [b] x [c] + [d] + [e]	Cl [g]	
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	515,0000	45,00	25,7500	2,57500	260,08	3,00	1,00	1,20	575 810,00	593 181,47
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	581,2500	45,00	29,0625	2,90630	293,53	3,00	1,00	1,20	649 880,00	669 486,06
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	615,0000	45,00	30,7500	3,07500	310,58	3,00	1,00	1,20	687 620,00	708 364,64
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	660,0000	45,00	33,0000	3,30000	333,30	3,00	1,00	1,20	737 930,00	760 192,43
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	618,7500	45,00	30,9375	3,09380	312,47	3,00	1,00	1,20	691 810,00	712 681,05
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	658,7500	45,00	32,9375	3,29380	332,67	3,00	1,00	1,20	736 530,00	758 750,19
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	690,0000	45,00	34,5000	3,45000	348,45	3,00	1,00	1,20	771 470,00	794 744,29
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	771,2500	45,00	38,5625	3,85630	389,48	3,00	1,00	1,20	862 320,00	888 335,12
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	765,0000	45,00	38,2500	3,82500	386,33	3,00	1,00	1,20	855 330,00	881 134,24
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	595,0000	45,00	29,7500	2,97500	300,48	3,00	1,00	1,20	665 260,00	685 330,06
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	571,2500	45,00	28,5625	2,85630	288,48	3,00	1,00	1,20	638 700,00	657 968,78
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	555,0000	45,00	27,7500	2,77500	280,28	3,00	1,00	1,20	620 530,00	639 250,62
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	515,0000	45,00	25,7500	2,57500	260,08	3,00	1,00	1,20	575 810,00	593 181,47
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	583,7500	45,00	29,1875	2,91880	294,79	3,00	1,00	1,20	652 680,00	672 370,54
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	615,0000	45,00	30,7500	3,07500	310,58	3,00	1,00	1,20	687 620,00	708 364,64
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	636,2500	45,00	31,8125	3,18130	321,31	3,00	1,00	1,20	711 380,00	732 841,45
U.-	14/10/2008		Habitação	615,00	660,0000	45,00	33,0000	3,30000	333,30	3,00	1,00	1,20	737 930,00	760 192,43

Em que:

Vc representa o valor base dos prédios edificados;

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

Aa + Ab representa a área bruta de construção integrada de Ab

% representa a percentagem de implementação;

Ac representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

Ad representa a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

Cl representa o coeficiente de localização;

Ca representa o coeficiente de afetação;

Cq representa o coeficiente de qualidade e conforto.

- 6) Nas avaliações dos referidos terrenos para construção, oportunamente realizadas, foram considerados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.
- 7) A Requerente apresentou em 30.03.2021, um pedido de revisão oficiosa da Liquidação de AIMI em apreço, com fundamento em erro imputável aos serviços e em injustiça grave ou notória, o qual deu entrada no Serviço de Finanças de ..., nessa data.
- 8) Este pedido de revisão oficiosa não foi decidido pela AT até 30/07/2021.
- 9) A Requerente efectuou o pagamento da totalidade do montante liquidado.

10) Em 23/09/2021, a Requerente apresentou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral

.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados

.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Os factos dados como provados estão baseados nos documentos indicados relativamente a cada um deles e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada.

B. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas.

A excepção deduzida pela Requerida AT (incompetência do tribunal arbitral é uma excepção dilatória que, como se disse, obsta, no caso de procedência, e de acordo com a legislação aplicável e já referida, ao conhecimento do mérito da causa.

Assim sendo, começa-se a apreciação das questões em apreço pela análise desta excepção,

A Requerida deduz a excepção de incompetência material do tribunal arbitral para conhecer do pedido, com os seguintes fundamentos:

A Requerente pretende a anulação dos actos impugnados com fundamento em vícios, não do acto de liquidação, ou da decisão de indeferimento da revisão oficiosa, mas sim dos actos que fixaram o VTP, estando, portanto, em causa o acto de fixação da matéria colectável;

No entender da Requerida, os vícios do acto que definiu o VTP não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação, que seja praticado com base no mesmo;

Sendo o tribunal arbitral incompetente para apreciar vícios de actos de fixação do valor patrimonial, que são destacáveis, autonomamente impugnáveis e estão consolidados na ordem jurídica.

Concluindo, que a apreciação da legalidade do acto que procedeu à fixação do VTP não cabe na competência dos tribunais arbitrais (leia-se, constituídos sob a égide do CAAD), nos termos do disposto nos arts. 2º, nº 1, alínea a) e 4º, nº 1, ambos do RJAT.

Pelo seu lado, a Requerente defende que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes para conhecer de um pedido arbitral apresentado contra um indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, desde que isso implique a apreciação de actos de liquidação que lhe estão subjacentes.

Ora, no caso em apreço, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, tendo por objecto um acto de liquidação, que, por não ter sido apreciado no prazo previsto no art. 57º, nº 5 da LGT, deu origem a um indeferimento tácito do pedido de anulação do acto de liquidação.

Apreciando juridicamente a situação, concluiu-se não ser admissível a posição assumida pela Requerida.

Com efeito, não se afigura defensável restringir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD à apreciação da legalidade de actos de liquidação e de actos que comportem a apreciação de actos de liquidação, conforme previsão da alínea a) do nº 1 do art. 2º do RJAT, uma vez que a alínea b) deste artigo estende essas competências à apreciação de actos de outro tipo, e, expressamente, a declaração de ilegalidade de actos de fixação de valores patrimoniais.

Acrescendo que, na situação sub judice, a Requerente pede a anulação parcial da liquidação de AIMI, matéria esta incluída na alínea a) do nº 1 do supra referido art. 2º do RJAT.

Termos em que se pode concluir que os tribunais arbitrais constituídos no CAAD são competentes, ao abrigo das alíneas a) e b) do nº 1 do art. 2º do RJAT, para conhecer e apreciar, quer a legalidade da liquidação de AIMI, em apreço, quer dos actos de fixação dos valores patrimoniais que lhe estão subjacentes.

Improcede, assim, a excepção de incompetência material do tribunal arbitral, suscitada pela Requerida.

Julgada improcedente a excepção, passemos, de seguida à apreciação das questões de mérito:

Como é invocado pela Requerida, resulta da lei e é reconhecido pela jurisprudência, as liquidações de IMI não podem ser anuladas com fundamento em erros na avaliação dos prédios.

Na verdade, o sujeito passivo pode impugnar estas liquidações, mas, não são relevantes como fundamento de anulação vícios dos actos de fixação dos valores patrimoniais, que se consolidaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliação e de subsequente impugnação autónoma, a deduzir no prazo de três meses, nos termos do disposto nos n.ºs.1 e 7 do art. 134º do CPPT.

Nos termos do estabelecido no art. 15º do CIMI a avaliação dos prédios urbanos é directa e, portanto, susceptível de impugnação contenciosa directa (art. 86ª. Nº 1 da LGT), sendo que "a impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão", que, no caso, será promover ou requerer uma segunda avaliação no prazo de 30 dias sobre a data em que o primeiro tenha sido notificado (art. 76º, nº 1 do CIMI), após o que, esgotados os meios gratuitos do procedimento de avaliação, é permitida a impugnação judicial nos termos do CPPT (art. 77º, nº 1 do CIMI), uma vez que são actos destacáveis.

E, se nada for feito, como ocorreu na situação vertente, consolida-se a avaliação que importa para efeitos de liquidação do IMI, que anualmente está estabelecida com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios (art. 113º do CIMI)

No entanto, apesar de ser esta a regra a atender, os n.ºs. 4 e 5 do art. 78º da LGT, admitem, a título excepcional, a possibilidade de revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, estando englobados, portanto, os actos de fixação de valores patrimoniais, com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Assim, dado que a Requerente alega que, em resultado dos erros que invoca nas avaliações, resultou uma colecta superior àquela que seria devida se as avaliações tivessem sido realizadas com observância das normas legais, pergunta-se se, na situação em apreço, se poderá configurar uma injustiça grave ou notória, e se, se estará em condições de se preencherem os requisitos estabelecidos no nº 4 do art. 78º da LGT, que permite essa revisão excepcional.

Em primeiro lugar, cabe dizer que o CIMI não prevê a possibilidade de revisão oficiosa de actos de avaliação de valores patrimoniais, pelo que a análise da situação só poderá ser efectuada reportando-nos aos dispositivos referidos, isto é, ao estabelecido nos nºs. 4 e 5 do art. 78º da LGT

Convém, também, ter presente que este tribunal arbitral é competente para conhecer esta matéria, pois, como ficou esclarecido no Ac. do STA de 13/10/2010 (proc. 0455/10) “a forma processual adequada à apreciação do pedido de anulação do acto de fixação da matéria tributária com fundamento em injustiça grave ou notória é, igualmente, a impugnação judicial (arts. 78º, nº 3 da LGT e art. 97º, nº 1, alínea b) do CPPT), estando, assim, preenchido o requisito da competência dos tribunais arbitrais do CAAD, que está circunscrito ao conhecimento dos pedidos de declaração de ilegalidade de actos para que é adequado o processo de impugnação judicial.

De seguida, vejamos, então, a questão da tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

Estabelece o nº 4 do art. 78º da LGT, que o prazo para ser autorizada pelo dirigente máximo do serviço da AT a revisão da matéria tributária é de três anos posteriores ao do acto

tributário, tendo, portanto, o seu termo no dia 31 de Dezembro do terceiro ano posterior àquele.

Assim sendo, na situação em apreço em que a liquidação respeita ao ano de 2018, tendo a Requerente apresentado o pedido de revisão oficiosa em 30/03/2021, a AT estaria a tempo de proceder à revisão da matéria tributável.

Verificado o preenchimento deste requisito, procede-se, de seguida, à análise da situação no sentido de se verificar se estarão preenchidos os restantes requisitos.

Começamos, então, por verificar se o eventual erro é, ou não, imputável a comportamento negligente do sujeito passivo.

Do que consta do processo, resulta claro que a fixação da matéria tributável pela AT, foi efectuada por esta com base numa fórmula estabelecida na lei, sem que para tal tenha contribuído a Requerente com a prestação de qualquer informação errada, designadamente, quanto à natureza dos prédios, pelo que se pode concluir estar, também, preenchido este requisito.

No que concerne ao erro na fixação dos valores patrimoniais que foi invocado pela Requerente, relativamente à aplicação a terrenos para construção de coeficientes que lhe não seriam aplicáveis, há que dizer o seguinte:

A questão em apreço tem merecido a apreciação e decisão dos tribunais em elevado número de processos, como, aliás, se comprova com as referências que as Partes fazem a variados arestos, pelo que lhe faremos apenas uma menção breve.

Com efeito, está fixada, no que a esta matéria respeita, jurisprudência uniforme dos tribunais superiores, na esteira do Ac. do Pleno do STA de 23/10/2019 (proc. 170/16.6BERS 0654/17), de que se transcreve o seguinte segmento:

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

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

Sendo inúmeros os acórdãos dos tribunais superiores proferidos neste sentido, muitos deles identificados nos autos, pelo que é possível concluir com toda a segurança que a avaliação dos terrenos para construção deve ser efectuada sem aplicação dos coeficientes não especificadamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afectação.

Assim sendo, conclui-se que a fixação dos valores patrimoniais dos terrenos para construção em questão enferma dos erros que a Requerente lhe imputa, os quais são da responsabilidade da AT que os praticou.

Finalmente, vejamos se se encontra preenchido o último requisito previsto no nº 4 do art. 78º da LGT que consiste em saber se o apuramento da matéria tributável é susceptível de consubstanciar injustiça grave ou notória, designadamente à luz do consignado no nº 5, que

dispõe “para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e despropositada com a realidade....”

Do que ficou referido anteriormente resulta que, com a sua actuação, a AT gerou uma situação de injustiça grave com as avaliações a que procedeu dos terrenos para construção, de que resultou um significativo acréscimo de tributação, que, se a AT tivesse actuado de acordo com a lei, nos termos em que a jurisprudência uniforme a reconhece e interpreta, não se verificaria, o que constituiu um claro prejuízo para o contribuinte.

Verificando-se estarem preenchidos todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributária, prevista no art. 78º da LGT, nos seus nºs. 4 e 5, poderia a AT, em vez do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, operado nos termos dos nºs. 1 e 5 do art. 57º da LGT, ter procedido, mediante autorização do dirigente máximo do serviço, à revisão e anulado parcialmente a liquidação em apreço, nos termos requeridos

Termos em que se anula o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, e, de igual modo, se procede à anulação parcial da liquidação de AIMI, na parte em que excedeu o que seria devido se a mesma tivesse sido efectuada tendo como pressupostos avaliações dos terrenos para construção realizadas nos termos legais (art. 163º, nº1 do CPA, aplicável nos termos do art. 2º, alínea c) da LGT), ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões.

A Requerente quantificou em 37.148,34 euros o valor de AIMI que pagou em excesso, o que não foi contestado pela Requerida, e pede o seu reembolso com juros indemnizatórios

Relativamente aos juros indemnizatórios, esta matéria está regulada no art. 24º do RJAT, o qual expressamente determina no seu nº 1, alínea b), que a decisão arbitral obriga a administração tributária, nos casos aí consignados, a *“Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias, para o efeito”*, e preceitua, ainda, no seu nº 5, que *“É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, reconhecendo, assim, o direito a juros em processo arbitral.

Também o art. 100º da LGT, cuja aplicação é autorizada pelo art. 29º, nº 1, alínea a) do RJAT, preceitua de modo idêntico, no sentido da imediata e plena reconstituição da legalidade, compreendendo a mesma o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso.

Nesta conformidade, o restabelecimento da situação que existiria, se não tivesse havido erro da AT, na determinação dos Valores Patrimoniais Tributários dos terrenos para construção, exigirá que, para além da restituição das quantias indevidamente pagas, a Requerida proceda, também, ao pagamento de juros indemnizatórios.

Na situação vertente, a norma aplicável para efeitos de se reconhecer o direito a juros indemnizatórios é a alínea c), do nº 3º, do art. 43º da LGT, que preceitua que estes são devidos *“quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*.

Verificando-se que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 30/03/2021, em 3103/2022, decorreu mais de um ano sobre a data em que a Requerente o apresentou, razão pela qual, os juros indemnizatórios serão contados a partir desta data.

C. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado, e, em consequência:

- a) Julgar improcedente as excepção deduzida pela Requerida.
- b) Declarar a ilegalidade e, conseqüente anulação, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, que teve como objecto a liquidação em apreço.
- c) Anular parcialmente a liquidação de AIMI n.º 2018..., na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante de ter tido como pressupostos valores patrimoniais em que foram considerados coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto em avaliações de terrenos para construção, e, conseqüentemente.
- d) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor do imposto indevidamente pago, e agora anulado, no montante de 37.184,34 euros, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos e para os efeitos do art. 43º, nº 3, alínea c) da LGT, isto é, contados a partir de 31/03/2022.

e) Condenar a Requerida nas custas do processo,

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 37.148,34 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.836,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

(Esta decisão foi redigida pela ortografia antiga)

Lisboa, 4 de Maio de 2022

O Árbitro

(José Nunes Barata)