

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 57/2022-T

Tema: IMI. Terreno para construção. Valor patrimonial tributário. Revisão Oficiosa da Liquidação de IMI.

Sumário:

I - A legalidade dos atos de liquidação de IMI pode ser apreciada em processo de impugnação judicial com base em vícios imputáveis aos atos de fixação do valor patrimonial tributário, não obstante o disposto no artigo 77.º, n.º 1, do Código do IMI;

II - O tribunal arbitral é competente para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de IMI, quando a impugnação tenha como fundamento a quantificação errónea do valor patrimonial tributário dos prédios em causa;

III - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula consagrada no artigo 38.º do Código do IMI, por existirem regras específicas previstas no artigo 45.º do mesmo Código.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. No dia 2 de fevereiro de 2022, A..., (“Requerente”), com o NIPC ... e com sede na ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), visando a pronuncia sobre a ilegalidade da presunção do indeferimento tácito do pedido de

revisão oficiosa e, conseqüentemente, dos atos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre os Imóveis (“IMI”), no montante global de €27.688,12, correspondentes às liquidações com os n.ºs 2018 122..., 2018 877..., 2018 937... referentes ao ano 2018, no montante total de € 621.513,46 e às liquidações com os n.ºs 2019 213..., 2019 752..., 2019 792... referentes ao ano 2019, no montante total de €425.599,45;

- 1.2. No dia 04-02-2022, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
- 1.3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º 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.
- 1.4. Em 25-03-2022, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
- 1.5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 12-04-2022.
- 1.6. No dia 18-05-2022, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta.
- 1.7. No dia 24-05-2022, foi solicitada a pronúncia das partes quanto à possibilidade de dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, relativamente à qual ambas as partes concordaram, prescindindo, ainda, de produzir alegações escritas.
- 1.8. Em 01-06-2022, foi dado um prazo de 15 dias à Requerente para proceder ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.
- 1.9. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:

1.9.1. Não se conformando com o indeferimento do pedido de revisão oficiosa por si apresentado, tacitamente presumido, e, por conseguinte, com os atos de liquidação

de IMI que lhe estão subjacentes, suscitou a apreciação da legalidade da decisão de indeferimento e dos próprios atos de liquidação, requerendo a respetiva anulação.

- 1.9.2. Para além de ser pacífico o entendimento de que um ato de indeferimento expresso de um pedido de revisão oficiosa (que se tenha pronunciado sobre a legalidade do tributo que o consubstancia) é um ato passível de apreciação pelo Tribunal Arbitral, foi também já colocada (e reiteradamente esclarecida, em sentido afirmativo) a questão de saber em que medida o indeferimento tácito daquele pedido pode também ser apreciado no âmbito de um processo arbitral.
- 1.9.3. Decorre do RJAT, artigo 10.º, n.º 1, al. a) que estão abrangidos no âmbito da jurisdição do Tribunal Arbitral todos os tipos de atos passíveis de ser impugnados judicialmente, desde que tenham por objeto os atos mencionados no Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), artigo 102.º, n.ºs 1 e 2.
- 1.9.4. O CPPT, artigo 102.º, n.º 1, al. d) prevê a possibilidade de apresentação de impugnação judicial no prazo de três meses contados a partir da “*Formação da presunção de indeferimento tácito*”.
- 1.9.5. Em face da conjugação das referidas disposições normativas, resulta inequívoco que a apreciação do indeferimento tácito se encontra compreendida no âmbito da competência do Tribunal Arbitral, sendo este competente para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento tácito *sub judice* e, bem assim, dos atos tributários de IMI subjacentes aos mesmos.
- 1.9.6. Resulta inequívoco da jurisprudência que a impugnação judicial é o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o ato silente da AT, nas situações em que esta não tenha decidido, dentro do prazo que dispunha para o efeito, quanto ao pedido de revisão oficiosa formulado por um contribuinte, e que, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da LGT, fez presumir o indeferimento (tácito) desse mesmo pedido. Este o entendimento tem sido igualmente acolhido no âmbito

do processo arbitral, enquanto meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.

1.9.7. No âmbito da sua atividade é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.

1.9.8. Foi notificada dos seguintes atos tributários de liquidação de IMI:

- i. Liquidações com os n.ºs 2018 122..., 2018 877..., 2018 937... referentes ao ano 2018, no montante total de € **621.513,46**;
- ii. Liquidações com os n.ºs 2019 213..., 2019 752..., 2019 792... referentes ao ano 2019, no montante total de € **425.599,45**;

1.9.9. Procedeu ao pagamento, integral e atempado, das liquidações de IMI identificadas, conforme informação disponível no Portal das Finanças.

1.9.10. As referidas liquidações de IMI tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pela Requerente, os valores patrimoniais tributários (“VPT”) dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adotada à data pela AT, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afetação e / ou (iii) de qualidade e conforto, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas anteriores às reavaliações efetuadas em 2020.

1.9.11. Face ao expressamente consagrado no Código do IMI, artigo 45.º e nos termos preconizados pela jurisprudência constante do STA quanto à errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes, conforme resulta das notificações de (re)avaliação efetuadas em 2020 e das respetivas cadernetas prediais urbanas atualizadas com os novos valores patrimoniais tributários resultantes destas (re)avaliações.

1.9.12. Deste modo, nos anos *sub judice* (2018 e 2019), relativamente aos terrenos para construção em apreço, a AT liquidou um montante de IMI superior ao montante

legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados para efeitos de cálculo da coleta de imposto referente a estes anos.

- 1.9.13. Relativamente aos terrenos para construção detidos pela Requerente e que foram igualmente objeto da reavaliação acima mencionada (e com a conseqüente redução dos valores patrimoniais tributários), a AT não retificou as respetivas coletas de IMI, mantendo-se assim na ordem jurídica a existência de um montante de IMI superior ao montante legal e efetivamente devido.
- 1.9.14. Nos terrenos para construção em análise a desconsideração dos coeficientes acima mencionados traduz-se numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários destes terrenos, e, conseqüentemente, da coleta de IMI sobre os mesmos.
- 1.9.15. Pese embora a AT tenha corrigido, recentemente, a fórmula de cálculo dos valores patrimoniais tributários de alguns dos terrenos para construção, a mesma não procedeu à total revisão das liquidações de IMI anteriores, apesar de ter conhecimento de ter procedido erroneamente à fixação dos valores patrimoniais tributários dos referidos imóveis.
- 1.9.16. Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objeto dos atos tributários de liquidação de IMI *sub judice*, afigura-se claro que, se forem expurgados os coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto aplicáveis aos valores patrimoniais tributários destes terrenos que serviram de base para cálculo da coleta de IMI destas liquidações resultam diferentes valores patrimoniais tributários de montantes inferiores àqueles que foram efetivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto.
- 1.9.17. Estamos perante um erro na interpretação dos pressupostos de facto e direito do qual resultou em ilegais liquidações (parciais) de IMI, especificamente um erro na determinação da matéria tributável deste imposto que originou uma coleta ilegal de tributo.

- 1.9.18. Por não se conformar com o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si formulado, e por conseguinte com a legalidade dos atos de liquidação de IMI que lhe estão subjacentes, vem suscitar a apreciação junto deste Tribunal da legalidade daquela decisão de indeferimento, tacitamente presumida, e dos próprios atos de liquidação, requerendo a respetiva anulação, e da correspondente restituição do imposto indevidamente pago, num montante de € 27.688,12, o que faz nos termos e com os fundamentos que seguidamente se expõem.
- 1.9.19. Nos termos consagrados pelo Código do IMI, artigo 1.º, n.º 1, este imposto *“incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português”*. Resulta assim que existem duas grandes tipologias de prédios para efeitos de IMI em particular e demais impostos em geral: (i) os prédios rústicos, definidos no artigo 3.º do Código deste imposto, e (ii) os prédios urbanos, definidos no artigo 4.º.
- 1.9.20. Relativamente aos prédios urbanos, o Código do IMI, artigo 6.º, n.º 1 divide os mesmos segundo as seguintes *“espécies”* ou (sub)tipos: (a) Habitacionais; (b) Comerciais, industriais ou para serviços; (c) Terrenos para construção; (d) Outros. Esta divisão em espécies de prédios urbanos é fundamental para efeitos de definição do concreto regime jurídico-tributário em sede de IMI aos quais os mesmos vão ser sujeitos, nomeadamente para efeitos de determinação do método a adotar para a fixação dos valores patrimoniais tributários.
- 1.9.21. Os *“terrenos para construção”*, enquanto uma das tipologias de prédio urbano definido para efeitos de IMI (e demais impostos sobre o património), são definidos como *“terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do*

território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos”, conforme o estabelecido no Código do IMI, artigo 6.º, n.º 3.

1.9.22. O Código do IMI, artigo 7.º, n.º 1 estatui de forma expressa que o “*valor patrimonial tributário dos prédios*”, nomeadamente os terrenos para construção, “*é determinado nos termos do presente Código*”. Isto significa que a AT, enquanto entidade responsável pela determinação dos valores patrimoniais tributários dos prédios através dos métodos de avaliação disponíveis, deverá sempre cingir-se às regras legalmente estabelecidas que regulam os diferentes métodos de avaliação, não devendo utilizar métodos de avaliação / determinação do VPT que não tenham base legal e / ou que não sejam aplicáveis aos concretos prédios urbanos em avaliação.

1.9.23. Relativamente à determinação dos valores patrimoniais tributários de prédios urbanos, o Código do IMI prevê, de forma clara e expressa, diferentes métodos de avaliação consoante as espécies de prédios urbanos definidas nos termos da classificação estatuída no artigo 6.º deste mesmo Código, a saber: (a) Método de avaliação para a “*determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços*”, regulamentado no artigo 38.º e seguintes do Código do IMI – *i.e.* método aplicável a prédios urbanos definidos nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 6.º deste Código; (b) Método de avaliação para “*terrenos para construção*”, regulamentado no artigo 45.º do Código do IMI – *i.e.* método aplicável a prédios urbanos definidos nos termos da alínea c) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 6.º deste Código; (c) Método de avaliação para a “*determinação do valor patrimonial tributário dos prédios [urbanos] da espécie «Outros»*” regulamentado no artigo 46.º do Código do IMI – *i.e.* método aplicável a prédios urbanos definidos nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.

1.9.24. Para a “*determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços*”, e só para estas espécies de prédios

urbanos, o n.º 1 do artigo 38.º do Código do IMI fixa a seguinte fórmula legal de cálculo:

$$“Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv”$$

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 afectação; Cl = coeficiente de localização; Cq = coeficiente de qualidade e conforto; Cv = coeficiente de vetustez*”.

1.9.25. Método diferente é aquele que se encontra previsto para os prédios urbanos classificados de “*terrenos para construção*”, método este que, nos termos da lei, não se reconduz à aplicação da fórmula acima mencionada. O Código do IMI estabelece as regras para a determinação do VPT deste tipo de prédios, no seu artigo 45.º, sob a epígrafe “*Valor Patrimonial dos terrenos para construção*”, à redação vigente à data dos factos tributários que deram origem às liquidações de IMI *sub judice* – *i.e.* 31 de dezembro de 2018 (relativamente às liquidações referentes ao ano 2018) e 31 de dezembro de 2019 (relativamente às liquidações referentes ao ano 2019).

1.9.26. A Lei de Orçamento do Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) veio alterar o artigo 45.º do Código do IMI, modificando a fórmula de cálculo dos valores patrimoniais tributários dos “*terrenos para construção*”. Porém tal modificação legislativa à redação do artigo 45.º do Código do IMI só produziu efeitos (e, consequentemente, a nova fórmula só é aplicável) a partir de 1 de janeiro de 2021 – *i.e.* para efeitos de liquidações de IMI referentes a anos anteriores a 1 de janeiro de 2021 deve aplicar-se a redação deste artigo 45.º e respetiva fórmula que vigoravam antes desta alteração efetuada pelo legislador.

1.9.27. Nos termos do n.º 1 do referido artigo 45.º, na redação vigente à data dos factos tributários em apreço, “[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 dos terrenos adjacentes à implantação”. À luz do n.º 2 do referido preceito legal na redação vigente à data destes factos tributários, “[o] *valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas*”. Refere-se, ainda, no artigo 45.º, n.º 3 igualmente na redação vigente à data dos factos tributários relevantes *in casu*, que “[n]a *fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º*”.

1.9.28. É inegável que os coeficientes de afetação (estabelecido no artigo 41.º), de localização (definido no artigo 42.º), de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º) não eram aplicáveis aos “*terrenos para construção*”, não fazendo parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI na redação vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos atos tributários de liquidação de IMI *sub judice*.

1.9.29. Conforme o disposto na redação conferida ao Código do IMI, artigo 45.º, n.º 3 que se encontrava em vigor em 2018 e 2019, a fixação da percentagem do valor do terreno de implantação – esta sim um dos elementos legais para efeitos de cálculo dos valores patrimoniais tributários de “*terrenos para construção*” – tem em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º, disposição normativa esta que diz respeito à fixação do coeficiente de localização, estipulando que deve ter-se em consideração certas características tais como: a acessibilidade; a proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio; os serviços de transporte públicos; a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

1.9.30. Atentas as referidas disposições normativas, bem se pode ver que o fator de localização do “*terreno para construção*” era, pois, já considerado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do Código do IMI na redação relevante para a determinação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis objeto das liquidações de IMI em causa. Já nos prédios urbanos classificados como

habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, por sua vez, o fator de localização é considerado através da aplicação do coeficiente de localização.

- 1.9.31. A consideração do coeficiente de localização aquando do cálculo do VPT de “terrenos para construção” determina que a mesma realidade fáctica (a localização) seja duplamente tida em consideração – *i.e.* na determinação da percentagem do valor do “terreno de implantação” –, que é a percentagem legalmente prevista para efeitos de cálculo de “terrenos para construção” – e na determinação do VPT considerando o coeficiente de localização *per si* – coeficiente este que não se encontra previsto como um dos elementos de cálculo do VPT destes terrenos.
- 1.9.32. A jurisprudência do STA tem sido constante e reiterada no sentido de que a fórmula de cálculo / determinação do VPT dos “terrenos para construção” não deve considerar (i) o coeficiente de localização, (ii) o coeficiente de afetação, e (iii) o coeficiente de qualidade e conforto, jurisprudência esta que foi fundamental para a recente alteração do paradigma da fórmula final que deverá ser aplicada para a avaliação dos prédios que integram a espécie de terrenos para construção, introduzida recentemente pela AT.
- 1.9.33. A própria AT reconheceu, recentemente, o erro *per si* cometido ao longo dos últimos anos quanto à determinação (e avaliação) destes valores patrimoniais tributários, tendo alterado o método (ilegal) *per si* utilizado para estes efeitos, passando a desconsiderar, conforme os termos fixados na lei, os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.
- 1.9.34. Neste contexto, os valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” detidos nos anos 2018 e 2019 ainda consideravam a aplicação (errónea, conforme *supra* demonstrado) dos coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto, existindo um erro flagrante nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, erro este da responsabilidade exclusiva da AT, e que,

conforme *infra* demonstrado, teve repercussões prejudiciais para a Requerente quanto ao IMI devido (e pago) nos anos em apreço.

1.9.35. Para efeitos de liquidação de IMI, os valores patrimoniais tributários dos prédios, nomeadamente dos prédios urbanos classificados como “*terrenos para construção*”, constitui a matéria tributável deste imposto. Consequentemente, qualquer erro nos pressupostos de facto e / ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais tributários dos imóveis sobre os quais incide o ato tributário de liquidação de IMI e que, consequentemente, faz com que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do Código de IMI aplicáveis, constitui um vício que impõe a anulabilidade desse mesmo ato tributário.

1.9.36. Assim, nos casos em que sejam determinados valores patrimoniais tributários em montante superior àquele que resultaria da aplicação correta das normas de determinação daqueles valores, e, consequentemente, seja liquidado IMI num montante superior àquele que seria legalmente devido, tal liquidação de IMI deverá ser anulada na parte correspondente ao montante de imposto liquidado em excesso, em resultado direto de ter sido considerado, para efeitos de cálculo deste imposto, um valor de matéria tributável superior àquele que deveria ter sido verificado.

1.9.37. Resulta expressa e diretamente do Código do IMI, artigo 115.º, n.º 1, al. c) que as liquidações deverão ser officiosamente revistas quando “*tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido*”.

1.9.38. Do erro na determinação da matéria tributável para efeitos de IMI – *i.e.* erro na determinação do(s) valor(es) patrimonial(is) tributário(s) do(s) prédio(s) – resulta, inquestionavelmente, numa coleta de imposto diferente ao legalmente devido, estando assim preenchido o requisito para a revisão officiosa (e respetiva retificação / anulação) das liquidações de IMI incorretamente emitidas.

1.9.39. Considerando que é a AT a entidade responsável pela determinação concreta dos valores patrimoniais tributários dos prédios, tais erros nesta determinação são

“erros imputáveis aos serviços” que justificam plenamente a admissibilidade de pedidos de revisão oficiosa nos termos gerais da LGT, artigo 78.º, n.º 1.

1.9.40. Em resultado da aplicação ilegal e indevida dos coeficientes acima elencados, os terrenos para construção objeto de tributação de IMI nos anos *in casu* tinham, à data das liquidações *sub judice*, valores patrimoniais tributários estabelecidos em montantes superiores àqueles que lhe seriam fixados caso tais coeficientes não tivessem sido considerados na fórmula de cálculo destes valores.

1.9.41. Assim, os valores patrimoniais tributários destes terrenos para construção encontravam-se “sobrevalorizados”, e, nesta sequência, a coleta de IMI para cada um destes terrenos foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido caso os valores desta matéria tributável tivessem sido fixados de acordo com o artigo 45.º do Código do IMI na redação aplicável e não segundo a fórmula erroneamente aplicada aos terrenos pela AT nos anos de tributação em discussão.

1.9.42. Por conseguinte, é de concluir que foi efetuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de IMI nos seguintes montantes:

- i. Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € **12.946,04**;
- ii. Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € **14.742,08**.

1.9.43. Em face do exposto, devem os atos tributários de liquidação de IMI em apreço ser declarados parcialmente ilegais, impondo-se, em consequência, a devolução dos montantes de imposto indevidamente pagos, que ascende a € **27.688,12**, com todos os efeitos legais daí decorrentes.

1.9.44. Aplicação do Código do IMI, artigo 38.º – em concreto, a aplicação dos coeficientes de avaliação ali previstos – na determinação do VPT de terrenos para construção sempre será manifestamente contrária ao princípio da legalidade tributária, conforme consagrado na Constituição da República Portuguesa (“CRP”), artigos 165.º, n.º 1, al. i) e 103.º, n.º 2.

- 1.9.45. A interpretação do Código do IMI, artigo 45.º, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º devem ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios – por analogia ou outra técnica de interpretação –, sempre atentará contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, na CRP, artigos 165.º, n.º 1, al. i) e 103.º, n.º 2.
- 1.9.46. Tendo em conta que procedeu ao pagamento indevido do valor do IMI, no valor global de € **27.688,12**, requer-se, desde já, que juntamente com o reembolso do montante de imposto indevidamente liquidado se proceda, igualmente, ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º e 100.º da LGT.
- 1.10.** Por seu turno, a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) alega, em síntese que:
- 1.10.1. A Requerente pretende a anulação parcial dos atos de liquidação de IMI com fundamento em vícios, não dos atos de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT.
- 1.10.2. Aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento ou da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. O que está em causa, ou seja, o que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação.
- 1.10.3. Os vícios do ato que definiu o VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
- 1.10.4. A origem do diferendo que opõe a Requerente à AT diz respeito à fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção. Neste contexto, a AT tem vindo a acolher o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do Código do IMI, artigo 45.º e não outra, não sendo considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.º, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto.

- 1.10.5. Estão em causa nos presentes autos a avaliação dos terrenos para construção, propriedade do Requerente.
- 1.10.6. No dia 23 de setembro de 2021, a Requerente apresentou, ao abrigo do disposto na LGT, artigo 78.º um Pedido de Revisão Oficiosa das referidas liquidações de IMI e de AIMI, sendo que em 02-02-2022 apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.
- 1.10.7. Contudo: (i) Não está legalmente prevista a revisão oficiosa dos atos de avaliação de VPT; (ii) Mas, se assim não fosse, os pedidos de revisão oficiosa não são tempestivos; (iii) O ato que fixou o VPT em vigor no período de tributação dos presentes autos está consolidado na ordem jurídica; (iv) Eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo; (v) A AT não pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, mas apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos.
- 1.10.8. Os atos de avaliação patrimonial não são atos tributários para os efeitos da LGT, artigo 78.º, n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável (n.º 3 do artigo 78.º da LGT).
- 1.10.9. É claro e notório que a LGT, artigo 78.º, não dá acolhimento à revisão oficiosa deste tipo de atos, tendo em conta nomeadamente os meios impugnatórios pré-existentes ao dispor do contribuinte para defesa da sua posição.
- 1.10.10. Por outro lado, não estamos na presença de qualquer erro no ato de liquidação. Na verdade, o ato de liquidação foi determinado com base no VPT constante na matriz predial, nos termos do Código do IMI, artigo 113.º.
- 1.10.11. A consideração da existência de erro consubstanciar-se-ia na fixação de um qualquer VPT diferente do que, à data, constava na matriz predial, o que poria em causa a validade dos efeitos jurídicos de diferentes e variados atos, que para diferentes efeitos assumem como referencial o VPT de um imóvel constante da matriz predial Este entendimento levaria a que coexistissem no mesmo período

dois ou mais VPT's, em clara violação dos critérios legais de fixação do valor de um determinado bem e criando uma situação caótica e de indefinição de uma realidade objetiva, com base na qual se desenvolve a atividade económica e o poder tributário do Estado, e com isso ficaria em risco o princípio da certeza e segurança jurídica, princípio basilar de um estado de direito.

- 1.10.12. O fundamento da injustiça grave ou notória LGT, artigo 78.º, n.º 4 não é invocável quando a liquidação do IMI tenha sido efetuada de acordo com Código do IMI, artigo 113.º, n.º 1.
- 1.10.13. Face ao exposto conclui-se que não está legalmente prevista a revisão oficiosa de atos de fixação do VPT, pelo que, não sendo possível a impugnação de vícios de fixação do VPT, a presente ação não pode proceder.
- 1.10.14. Mesmo que se aceite a admissibilidade de revisão oficiosa, 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 na LGT, artigo 78.º, n.º 4. Apenas as situações previstas nos seus n.ºs 4 e 5 se referem a atos de fixação da matéria tributável, categoria a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais.
- 1.10.15. Analisando estas normas, é manifesto que não foi observado pela Requerente o prazo de três anos fixado no n.º 4 deste artigo 78.º. Na verdade, todas as liquidações de IMI se baseiam nos valores inscritos nas respetivas matrizes em 31-12-2015, pelo que todos os atos de fixação de valores patrimoniais são anteriores a essa data. Por isso, quando a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa, em 27-02-2020, já havia necessariamente expirado o prazo em que podia ser autorizada a revisão dos atos de fixação de valores patrimoniais.
- 1.10.16. Pelo exposto, por intempestividade está afastada esta possibilidade de revisão oficiosa
- 1.10.17. 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. A impugnação não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação.

- 1.10.18. Não tendo a Requerente colocado em causa o VPT 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.
- 1.10.19. A errónea qualificação e quantificação do VPT apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.^a avaliação que não na posterior liquidação consequente.
- 1.10.20. Na ausência durante um certo lapso de tempo de contestação ou de qualquer manifestação de oposição, o VPT consolida-se na ordem jurídica, por força do princípio da segurança jurídica,
- 1.10.21. Em face de todo o exposto fácil é de concluir que, por estar consolidada a fixação do VPT, não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT.
- 1.10.22. O Tribunal Arbitral está limitado pelo princípio do pedido, *vide* Código de Processo Civil, artigo 609.º, n.º 1, aplicável *ex vi* RJAT, artigo 29.º. 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.
- 1.10.23. Os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis. Aliás, o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pela LGT, artigo 86.º.
- 1.10.24. Uma vez que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e

anteriores destes, já se consolidaram na ordem jurídica não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação.

- 1.10.25. A revogação e a anulação dos atos administrativos em matéria tributária, estão previstas na LGT, artigo 79.º, sendo subsidiariamente aplicável o regime previsto no Código de Procedimento Administrativo (“CPA”), artigos 165.º a 174.º por força da LGT, artigo 2.º, al. c).
- 1.10.26. 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.
- 1.10.27. De tudo o que se aduziu, conclui-se que relativamente às liquidações que tiveram como base os VPTs fixados, já se encontra precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixe VPT o qual se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de IMI.
- 1.10.28. Se assim não fosse estar-se-ia a admitir que a liquidação impugnada pudesse ser calculada *contra legem*, i.e. com base no valor que não é o que consta na respetiva matriz predial.
- 1.10.29. A atual interpretação da forma de cálculo do VPT dos terrenos para construção já está alinhada com o mais recente entendimento do STA pelo que se afigura prejudicada a controvérsia sobre a aplicação do Código do IMI, artigos 38.º ou 45.º.
- 1.10.30. O que importa referir nesta sede não é a violação do princípio da igualdade tributária, mas sim a constitucionalidade do regime da consolidação dos atos administrativos tributários por falta da sua impugnação atempada. Sendo inatacável ato que fixe o VPT a lei veda a possibilidade de se tornar a falta de impugnação contenciosa tempestiva reabrindo a sua impugnabilidade no sentido de vir a obter por esta via os efeitos típicos da impugnação que não foi efetuada no devido tempo.

- 1.10.31. Face ao exposto conclui-se não só, por um lado, que não se verifica qualquer violação do princípio da igualdade tributária, mas também que a prevalecer a argumentação do Requerente, essa sim, acarretaria uma violação do princípio da igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente.
- 1.10.32. Na verdade, a não ser assim, haveria contribuintes que estariam sujeitos à caducidade processual, ao passo daqueles outros que, pelo contrário ficavam isentos das consequências processuais de preclusão do direito impugnatório.
- 1.10.33. Situação em que resulta uma clara violação do princípio constitucional da igualdade.
- 1.10.34. O pedido formulado pela Requerente, como atrás ficou demonstrado, não está fundamentado na lei. Assim, e uma vez que esses VPT não são suscetíveis de serem anulados administrativamente, pelas razões expostas, as liquidações suportadas nesses VPT não padecem de qualquer erro.
- 1.10.35. 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.
- 1.10.36. De tudo quanto antecede fácil é de concluir que a pretensão arbitral da Requerente não está sustentada nem na lei nem no direito constituído, devendo ser julgada improcedente.
- 1.10.37. Por estar a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade previsto na CRP, artigo 266.º e concretizado na LGT, artigo 55.º e CPA, artigo 3.º não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou em vigor no ordenamento jurídico, conforme se verificou no caso em apreço.
- 1.10.38. No caso em apreço não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”, uma vez que, à data dos factos, a AT fez a aplicação da lei, vinculadamente pois como órgão executivo a tal está adstrita constitucionalmente.

1.10.39. Caso o pedido de pagamento de juros fosse julgado procedente, o que por mera hipótese se concede, o mesmo seria enquadrável na LGT, artigo 43.º, n.º 3, al. c), 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.

2. SANEAMENTO

- 2.1. Como se demonstra abaixo o Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do RJAT, artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a).
- 2.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos do RJAT, artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- 2.3. O processo não enferma de nulidades e foram suscitadas as exceções de incompetência do tribunal arbitral, de inimpugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento e vícios próprios do ato de fixação do VPT e por consolidação na ordem jurídica do ato de fixação desse valor, e ainda por impossibilidade legal de a AT determinar a anulação administrativa dos atos quando tenham já decorrido mais de cinco anos sobre a sua emissão, questões essas que serão analisadas abaixo.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos dados como provados

- 3.1.1. A Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.
- 3.1.2. A Requerente foi notificada dos seguintes atos tributários de liquidação de IMI:

- i. Liquidações com os n.ºs 2018 122..., 2018 877..., 2018 937... referentes ao ano 2018, no montante total de € **621.513,46**;
- ii. Liquidações com os n.ºs 2019 213..., 2019 752..., 2019 792... referentes ao ano 2019, no montante total de € **425.599,45**;

3.1.3. Em parte, as liquidações tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que a Requerente era titular, calculados segundo a fórmula de cálculo prevista no Código do IMI, artigo 38.º, que considerava a aplicação de coeficientes de afetação, de localização, e de qualidade e conforto.

3.1.4. A Requerente não solicitou uma segunda avaliação dos imóveis, nos termos do disposto no Código do IMI, artigo 76.º, n.º 1, nem impugnou jurisdicionalmente os atos de avaliação direta.

3.1.5. Na sequência da jurisprudência reiterada do STA no sentido da inaplicação, para efeito da determinação do VPT dos terrenos para construção, dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto, a AT, no decorrer do ano 2020, corrigiu a fórmula de cálculo aplicável a esses prédios, deixando de aplicar esses coeficientes.

3.1.6. A Requerente procedeu ao pagamento atempado dos atos de liquidação de IMI.

3.1.7. Em 23 de setembro de 2021, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra os atos de liquidação acima referidos.

3.1.8. O pedido de revisão oficiosa não foi apreciado no prazo legalmente cominado, considerando-se com tacitamente indeferido em 23 de janeiro de 2022.

3.2. Factos dados como não provados

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

O tribunal formou a sua convicção quanto aos factos provados com base nos documentos juntos ao pedido arbitral.

3.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* CPPT, artigo 123.º, n.º 2 e CPC, artigo 607.º, n.º 3, aplicáveis *ex vi* RJAT, artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* CPC, anterior artigo 511.º, n.º 1, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* RJAT artigo 29.º, n.º 1, alínea e)).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do CPPT, artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

4. DA FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

4.1. A presente decisão seguirá de perto o Acórdão proferido no processo n.º 835/2021-T, incluindo o próprio texto do Acórdão, no qual o ora signatário também foi árbitro. Sem prejuízo de o processo n.º 835/2021-T ter apreciado a legalidade de atos de liquidação de AIMI, consideramos que a argumentação jurídica desenvolvida naquele processo é diretamente aplicável ao caso *sub judice*.

Da exceções invocadas pela Requerida

- 4.2. Como referido, foram suscitadas exceções de incompetência do tribunal arbitral, de inimpugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento e vícios próprios do ato de fixação do VPT e por consolidação na ordem jurídica do ato de fixação desse valor, e ainda por impossibilidade legal de a AT determinar a anulação administrativa dos atos quando tenham já decorrido mais de cinco anos sobre a sua emissão.
- 4.3. A AT invoca a exceção de incompetência do tribunal arbitral, com base na inimpugnabilidade dos atos de liquidação decorrente de se ter consolidado na ordem jurídica o ato de fixação do VPT, por considerar que está em causa a apreciação de atos administrativos em matéria tributária que não comportam a apreciação da legalidade do ato de liquidação (artigo 97.º, n.º 2, do CPPT).
- 4.4. Uma vez que a questão da incompetência do tribunal arbitral, tal como vem colocada, está dependente da inimpugnabilidade dos atos de liquidação que constituem objeto do pedido arbitral, interessa averiguar previamente se se verifica a alegada inimpugnabilidade.
- 4.5. Neste contexto, refere-se que existindo jurisprudência, que, invocando o princípio da impugnação unitária, considera que dos atos de fixação dos valores patrimoniais cabe impugnação contenciosa autónoma, pelo que, na falta de oportuna reação jurisdicional, a fixação do valor patrimonial consolida-se na ordem jurídica e qualquer erro ou vício de que enferme não pode ser conhecido na impugnação deduzida contra o posterior ato de liquidação (acórdão do TCA Sul de 27 de abril e 2010, Processo n.º 03586/09).
- 4.6. No entanto, este entendimento jurisprudencial não tem correspondência com o conceito do ato destacável impugnável, nem interpreta adequadamente o princípio da impugnação unitária.
- 4.7. Tradicionalmente são designados como atos destacáveis aqueles que, ainda que não ponham termo ao procedimento ou a um seu incidente autónomo, produzem efeitos jurídicos externos e se tornam, como tal, diretamente impugnáveis.

- 4.8. Note-se, no entanto, o CPTA, em conformidade com o também estabelecido no CPA, artigo 148.º, alargou o conceito de ato contenciosamente impugnável, colocando o acento tónico na eficácia externa do ato, isto é, na virtualidade de o ato produzir efeitos jurídicos no âmbito das relações entre a Administração e os particulares, independentemente de poder tratar-se de mero ato procedimental. Com efeito, o segmento inicial do CPTA, artigo 51.º, n.º 1 abre caminho à possibilidade de impugnação contenciosa de atos procedimentais, e não apenas de atos que ponham termo ao procedimento ou a uma fase autónoma desse procedimento, e aboliu, desse modo, o requisito de definitividade horizontal.
- 4.9. E, por outro lado, o n.º 3 desse artigo 51.º, confere um carácter de facultatividade à impugnação de atos procedimentais, não impedindo que o interessado possa impugnar o ato final, com base nos vícios que afetem o ato intermédio, excluindo apenas os casos em que o ato em causa tenha determinado a exclusão do interessado no procedimento (hipótese em que o ato praticado no decurso do procedimento representa já decisão final relativamente ao interessado excluído), bem como os demais casos em que a lei imponha especialmente o ónus de impugnação tempestiva de atos procedimentais (e.g., no âmbito do processo disciplinar, a impugnação de irregularidades processuais que se considerem supridas em caso de falta de reclamação até à decisão final — artigo 203.º, n.º 2, da Lei Geral do Trabalho na Função Pública) (cfr., neste preciso sentido, Carlos Fernandes Cadilha, *Dicionário de Contencioso Administrativo*, 2.ª edição, Coimbra, págs. 123-124).
- 4.10. O propósito do CPTA, artigo 51.º, n.º 3 é, pois, o de impedir que a maior abertura no plano da impugnabilidade de atos procedimentais que resulta dos n.ºs 1 e 2 acarrete um agravamento da posição processual dos interessados: por isso se consagra a regra de que, quando o interessado não tenha impugnado um ato interlocutório suscetível de produzir efeitos lesivos na sua esfera jurídica, não fica precluída a faculdade de dirigir a impugnação contra o ato final do procedimento (Cfr. Mário Aroso de Almeida/Carlos Fernandes Cadilha *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 5.ª edição, Coimbra, pág. 374).

4.11. Por outro lado, quando o CPTA, artigo 51.º, n.º 3, parte final ressalva as “ilegalidades que digam respeito [...] a ato que lei especial submeta a um ónus de impugnação autónoma”, pretende abranger os casos em que a lei avulsa que regule o procedimento específico em causa imponha especialmente o ónus da impugnação contenciosa de um certo ato procedimental, de modo a que as ilegalidades em que ele incorra não possam ser invocadas na reação jurisdicional que venha a ser dirigida contra a decisão final do procedimento, não bastando, por isso, a mera menção, em lei especial, de que certo ato procedimental é passível de impugnação administrativa.

4.12. Nesse mesmo sentido deve ser interpretado o princípio da impugnação unitária a que se refere o CPPT, artigo 54.º, pelo qual “[s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”.

4.13. Segundo esta disposição, como atos interlocutórios autonomamente impugnáveis devem entender-se os “imediatamente lesivos”, ou seja, os atos que, embora inseridos no procedimento tributário, e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, de tal modo que o ato interlocutório, se não for impugnado, consolida-se na ordem jurídica, e a decisão final do procedimento não pode ser impugnada com base em vícios atinentes a esse mesmo ato. E também aqueles relativamente aos quais exista lei expressa que, independentemente da imediata lesividade dos atos, preveja a impugnação contenciosa autónoma.

4.14. Revertendo à situação do caso concreto, justifica-se a referência, na parte que mais interessa considerar, às disposições do Código do IMI, artigos 76.º e 77.º, que são do seguinte teor:

Artigo 76.º

Segunda avaliação de prédios urbanos

1 - Quando o sujeito passivo, a câmara municipal ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação direta de prédios urbanos, podem, respetivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado.

[...]

Artigo 77.º

Impugnação

1- Do resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial, nos termos definidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2- A impugnação referida no número anterior pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial tributário do prédio.

3- A iniciativa da impugnação a que se refere o n.º 1 cabe ao sujeito passivo, à câmara municipal ou à junta de freguesia, quando esta última seja beneficiária da receita.

4.15. A remissão para o artigo o CPPT, que consta do Código do IMI, artigo 77.º, n.º 1, deve entender-se como feita para o artigo 97.º desse Código, que enumera as situações em que há lugar à impugnação judicial, no âmbito do processo judicial tributário, e entre as quais se conta a “impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais”, a que se refere o artigo 97.º, n.º 1, alínea f), desse Código.

4.16. O que resulta da interpretação conjugada do Código do IMI, artigos 76.º, n.º 1 e 77.º, n.º 1, é que do resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial e, por outro lado, a segunda avaliação de prédios urbanos, em que se incluem os terrenos para construção, pode ser requerida pelo sujeito passivo ou pela câmara municipal ou promovida pelo chefe de finanças, quando não concordarem com o resultado da avaliação direta de prédios urbanos.

4.17. A segunda avaliação corresponde a uma forma de impugnação administrativa da avaliação direta, mas a lei não impõe ao sujeito passivo a utilização prévia desse meio

de tutela administrativa como condição de acesso à via contenciosa, limitando-se a facultar ao interessado o direito a requerer uma segunda avaliação.

- 4.18. Importa fazer notar, a este propósito, que o CPA veio clarificar a distinção entre reclamações e recursos necessários e facultativos, dizendo que as reclamações e os recursos administrativos são necessários e facultativos, conforme dependa, ou não, da sua prévia utilização a possibilidade de acesso aos meios contenciosos (artigo 185.º, n.º 1), e consagrando explicitamente a regra de que “as reclamações e os recursos têm carácter facultativo, salvo se a lei os denominar como necessários” (artigo 185.º, n.º 2), o que significa que apenas poderão ser consideradas impugnações administrativas necessárias aquelas que sejam expressamente qualificadas como tal por disposição legal.
- 4.19. Ora, não impondo a lei a obrigatoriedade de o sujeito passivo requerer uma segunda avaliação, nem podendo considerar-se essa segunda avaliação como uma impugnação administrativa necessária, não pode interpretar-se a norma do Código do IMI, artigo 77.º, n.º 1 como estabelecendo um ónus de impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial tributário que tenha resultado da segunda avaliação. Ou seja, uma vez que o Código do IMI, artigo 76.º, n.º 1 confere ao pedido de uma segunda avaliação um carácter meramente facultativo, o interessado não tinha de requerer essa segunda avaliação, não lhe sendo exigível, ao abrigo do subsequente artigo 77.º, que impugnasse judicialmente o resultado de uma segunda avaliação que não estava sequer vinculado a requerer.
- 4.20. Como é de concluir, o Código do IMI, artigo 77.º, n.º 1 ao dispor que do “resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial”, não pode ser interpretado como implicando um ónus processual de impugnação do ato de fixação do valor patrimonial tributário, o que apenas poderia suceder se o pedido de segunda avaliação, a que se refere o Código do IMI, artigo 76.º, n.º 1 tivesse sido previsto como uma forma de impugnação administrativa necessária destinada a permitir o ulterior acesso à via contenciosa.

- 4.21. Ora, o falado artigo 76.º, n.º 1, limita-se a conferir ao interessado a faculdade de requerer uma segunda avaliação e, na situação do caso, não houve sequer uma segunda avaliação, por não ter sido requerida pelo interessado, nem promovida pelo chefe de finanças, pelo que não pode ser imposto ao contribuinte o ónus de impugnar judicialmente a fixação do valor patrimonial tributário que tenha resultado de uma segunda avaliação que nem sequer teve lugar.
- 4.22. No procedimento tributário, para além das impugnações administrativas típicas da reclamação graciosa e do recurso contencioso, pode haver ainda lugar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou 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.
- 4.23. Por outro lado, entende a jurisprudência, com base no disposto na LGT, artigo 78.º, n.º 7, que a revisão oficiosa do ato tributário pode ser efetuada igualmente a pedido do contribuinte no prazo de quatro anos contados da liquidação quando houver erro imputável aos serviços, devendo entender-se como tal o erro material, o erro de facto ou o erro de direito, independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação (cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 14 de Março de 2012, Processo n.º 01007/11, e de 8 de Março de 2017, Processo n.º 01019/14, e, na doutrina, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento Tributário*, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605 e Leonardo Marques dos Santos, “A revisão do acto tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional”, in *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Vol. II, p. 14 e ss.).
- 4.24. Sendo admissível, por conseguinte, a revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação por iniciativa do contribuinte com fundamento em erro nos pressupostos de facto ou de direito, e, em relação aos atos de liquidação de IMI, com base em errónea

quantificação do valor patrimonial tributário, não há nenhum motivo para afastar a impugnabilidade dos atos de liquidação do imposto quando tenham sido objeto de pedido de revisão oficiosa que foi tácita ou expressamente indeferido,

- 4.25. Sendo o pedido de revisão oficiosa, conseqüentemente, tempestivo.
- 4.26. Nesse sentido se pronunciou a decisão arbitral proferida no Processo 500/2020-T, onde se refere que, “[s]endo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício de quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido”.
- 4.27. Ainda no sentido de que a legalidade do ato de fixação do valor patrimonial tributário, apesar de ser um ato destacável, suscetível de impugnação autónoma, pode ser apreciada em processo de impugnação de liquidação que o tenha assumido como matéria coletável, se revelam as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 395/2021-T e 672/2021-T, bem como o acórdão do TCA Sul, de 31 de outubro de 2019 (Processo n.º 2765/12), em cujo sumário se explicita que “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”.
- 4.28. Concluindo-se pela impugnabilidade dos atos de liquidação de IMI com fundamento em errónea quantificação do valor patrimonial tributário, fica igualmente excluída a exceção de insidincabilidade dos atos de liquidação por vícios próprios do ato de fixação do VPT, que é também invocada pela AT.
- 4.29. E uma vez que os atos tributários que constituem objeto do pedido arbitral são impugnáveis e correspondem a atos de liquidação de tributos, não se verifica a alegada incompetência do tribunal (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).
- 4.30. A AT alega, ainda, a propósito do regime da anulação administrativa, que, por efeito do CPA, artigo 168.º, os atos administrativos podem ser objeto de anulação

administrativa no prazo máximo de cinco anos a contar da respetiva emissão, para concluir que encontrando-se já precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixa VPT, este ato encontra-se sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de IMI.

- 4.31. Contudo, o novo CPA passou a distinguir entre revogação e anulação administrativa, fazendo corresponder cada uma destas figuras às duas anteriores modalidades de revogação ab-rogatória ou extintiva e de revogação anulatória. A anulação administrativa prevista no atual CPA, ainda que com diferentes condicionalismos, não é, por conseguinte, mais do que o antigo instituto da revogação do ato administrativo por iniciativa da Administração, ou a pedido do interessado, mediante a interposição reclamação graciosa ou recurso administrativo, a que se referiam os artigos 138.º e seguintes do CPA de 1991.
- 4.32. O decurso do prazo para a Administração proceder à anulação administrativa de um ato administrativo não sana os vícios de que o ato possa padecer, mas implica apenas que os seus efeitos se tornam definitivos, adquirindo a força jurídica de caso decidido ou caso resolvido. Significa isto que o ato administrativo, enquanto decisão de uma autoridade administrativa, define o direito do caso concreto de forma estável (cfr. Vieira de Andrade, Lições de Direito Administrativo, 2.º edição, Coimbra, pág. 163).
- 4.33. O caso decidido, no entanto, apenas releva na relação entre a Administração e o particular, e não impede que o interessado lance mão dos meios processuais de impugnação contenciosa contra o ato administrativo, ainda que a Administração não possa já anulá-lo administrativamente.
- 4.34. A anulação administrativa, quando ocorra, apenas tem como consequência que o particular deixa de ter interesse processual em impugnar o ato judicialmente. E caso a anulação administrativa se verifique na pendência de um processo de impugnação judicial, haverá lugar à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide. Assim se compreende que o mesmo CPA, artigo 168.º n.º 3, declare que “[Q]uando o

ato tenha sido objeto de impugnação jurisdicional, a anulação administrativa só pode ter lugar até ao encerramento da discussão”.

- 4.35. A consolidação na ordem jurídica do ato administrativo anulável só opera, por conseguinte, quando tenha decorrido o prazo legalmente previsto para o interessado deduzir o competente meio processual de impugnação, na medida em que só pelo decurso desse prazo é o ato se torna inimpugnável jurisdicionalmente.
- 4.36. Qualquer outra solução implicaria a confusão entre a atividade administrativa com a função jurisdicional e contrariando flagrantemente o princípio da tutela jurisdicional efetiva.
- 4.37. Uma vez que a anulação administrativa é um ato administrativo que se desenrola no âmbito de procedimento administrativo, e cuja prática se encontra na exclusiva disponibilidade da Administração, é claro que as vicissitudes quanto à possibilidade de o ato ser anulado ainda no âmbito do procedimento, não interfere em nada com o direito processual dos interessados recorrerem a uma instância jurisdicional.
- 4.38. E, assim, não só os vícios do ato de fixação valor patrimonial tributário se não encontram sanados com o caso decidido, como também o contribuinte não está impedido de impugnar jurisdicionalmente os atos de liquidação de IMI, com fundamento na errónea quantificação do valor patrimonial tributário.
- 4.39. Face a tudo o que anteriormente se expôs, não tem cabimento a invocação pela AT do princípio da proibição legal do julgamento segundo a equidade.
- 4.40. Os atos de liquidação de IMI são impugnáveis por vícios imputáveis ao ato de fixação do valor patrimonial tributário, e o tribunal arbitral limitar-se-á a apreciar estritamente as questões de legalidade segundo o direito constituído.
- 4.41. A questão que está em debate consiste em saber se na determinação do VPT de um terreno para construção, devem ser tomados em consideração os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto, a que se refere o artigo 38.º do Código do IMI.

- 4.42. A Requerente defende o entendimento de que a avaliação de terrenos para construção em causa se rege exclusivamente pelo disposto no artigo 45.º Código do IMI, na redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, não havendo qualquer norma de remissão para as regras gerais do artigo 38.º, concluindo assim que os atos de liquidação de IMI incorrem em erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos VPT.
- 4.43. Quanto à matéria de fundo, a AT considera que os serviços acolheram já o entendimento jurisprudencial segundo o qual, na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não qualquer outra, mas por força do regime estabelecido no CPA não era já possível, pelo decurso do prazo de cinco anos, proceder à anulação administrativa dos atos de fixação do valor patrimonial tributário, que se consolidaram na ordem jurídica, pelo que se não verifica qualquer ilegalidade dos atos impugnados, nem qualquer erro por parte dos serviços, que se limitaram a dar cumprimento ao disposto na lei.
- 4.44. A jurisprudência consolidada do STA aponta no sentido de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, que constitui a norma específica que regula essa matéria, pelo que não há lugar à consideração dos diversos coeficientes a que se refere o artigo 38.º E não há qualquer motivo para alterar essa orientação.
- 4.45. Tal como resulta do artigo 1.º do Código do IMI, o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, definindo os artigos subsequentes, para efeitos do imposto, os conceitos de prédio, de prédios rústicos, de prédios urbanos e de prédios mistos (artigos 2.º a 5.º).
- 4.46. O Código do IMI, artigo 6.º, por seu turno, estabelece as espécies de prédios urbanos, estatuidando o seguinte:
- “1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*
- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*

c) *Terrenos para construção;*

d) *Outros.*

2 - *Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

3 - *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos.*

4 - *Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3.*

4.47. No que se refere às operações de avaliação, a lei distingue entre os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, cujos parâmetros se encontram consignados nos artigos 38.º a 44.º, e os terrenos para construção e os prédios da espécie “outros”, cujo valor patrimonial tributário é determinado, respetivamente, nos termos dos artigos 45.º e 46.º.

4.48. Aquele artigo 38.º, sob a epígrafe “*Determinação do valor tributário*”, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

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

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Clx \times Cq \times Cv$$

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;

Cv = coeficiente de vetustez.

(...).

- 4.49. Por sua vez, os preceitos que regulam a fixação do valor patrimonial dos terrenos para construção e prédios urbanos da espécie “outros”, na redação vigente à data dos factos, estatuem do seguinte modo:

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

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

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

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

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

(...).

Artigo 46.º

Valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «Outros»

- 4.50.** No caso de edifícios, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38.º, com as adaptações necessárias. No caso de não ser possível utilizar as regras do artigo 38.º, o perito deve utilizar o método do custo adicionado do valor do terreno. No caso de terrenos, o seu valor unitário corresponde ao que resulta da aplicação do coeficiente de 0,005, referido no n.º 4 do artigo 40.º, ao produto do valor base dos prédios edificados pelo coeficiente de localização. O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas é determinado como se de terreno para construção se tratasse, de acordo com deliberação da câmara municipal.
- 4.51.** Neste contexto, o legislador, ao definir os critérios de determinação do valor tributário por referência aos prédios urbanos classificados como «habitacionais», «comerciais, industriais ou para serviços», «terrenos para construção» e «outros», está precisamente a remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui nos termos do Código do IMI, artigo 6.º, n.º 1, als. a) a d) do n.º 1.
- 4.52.** Estando em causa um terreno para construção, o VPT 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. Além de que a norma define os termos em que se calcula o valor da área de implantação do edifício a construir (n.ºs 2 e 3) e o valor da área adjacente à construção (n.º 4), cujo somatório permite fixar o valor patrimonial do terreno para construção.
- 4.53.** 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, isto é, características relativas a acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. Por sua vez, o valor da área adjacente à construção é calculado mediante a remissão para o artigo 40.º, n.º 4, que estipula a fórmula de cálculo da área de terreno livre dos prédios edificados.

- 4.54. Determinando a lei os termos em que se calcula o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor da área adjacente à construção, cujo somatório permite fixar o valor patrimonial do terreno para construção, são esses os específicos critérios a que haverá de atender-se para efeitos de avaliação. 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 destinados a comércio, indústria ou serviços, 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 de construção aos prédios edificados, mas unicamente aplicar um mecanismo de cálculo que se encontra previsto numa outra disposição do mesmo diploma legal.
- 4.55. Como é bem de ver, a referências feitas no artigo 45.º ao regime específico do n.º 3 do artigo 42.º e do n.º 4 do artigo 40.º não representam uma remissão em bloco para os critérios de avaliação aplicáveis aos prédios edificados, mas apenas a integração no regime próprio de avaliação dos terrenos para construção, por efeito de um expediente de remissão intra-sistemática, de certos fatores que são também considerados na avaliação de outros prédios urbanos.
- 4.56. De resto, não deixa de ser significativo, no quadro de uma interpretação sistemática da lei, que o mencionado artigo 45.º não contenha disposição similar à prevista no artigo 46.º, que para a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «outros», manda aplicar, com as adaptações necessárias, no caso de edifícios, os critérios definidos no artigo 38.º. No caso dos terrenos para construção, não só não é efetuada essa remissão genérica para o disposto nesse preceito, como também se estipulam critérios próprios para o cálculo do valor patrimonial tributário dos prédios.

- 4.57. Por outro lado, uma interpretação do artigo 45.º com base na similitude de situação entre os terrenos para construção e os edifícios construídos não tem o mínimo apoio na letra da lei e não é sequer admissível o recurso à analogia, não só porque não existe nenhuma lacuna normativa que seja suscetível de integração analógica, como também porque a integração por meio de analogia é proibida no tocante a matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar (artigo 11.º, n.º 4, da LGT).
- 4.58. No sentido exposto aponta ainda a jurisprudência do STA, que tem vindo a considerar não serem aplicáveis, na avaliação de terrenos para construção, os coeficientes de afetação e de qualidade e conforto, com base no entendimento de esses fatores apenas podem ser aferidos em relação a prédios já edificadas (cfr. acórdãos do STA de 11 de novembro de 2009, Processo n.º 0765/09, de 20 de abril de 2016, Processo n.º 0824/15, e de 16 de maio de 2018, Processo n.º 0986/16). Como também tem afastado o coeficiente de localização, na medida em que se entende que esse fator se encontra já contemplado na percentagem estabelecida no n.º 2 do artigo 45.º (cfr. acórdãos do STA de 5 de abril de 2017, Processo n.º 01107/16, e de 28 de junho de 2017, Processo n.º 0897/16).
- 4.59. Importa por fim referir que este entendimento jurisprudencial foi sufragado pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em recurso por oposição de julgados, através do acórdão de 21 de setembro de 2016, no Processo n.º 01083/13.
- 4.60. Nestes termos, a fixação do valor patrimonial tributário de terreno para construção com base na aplicação de coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto, mostra-se ser ilegal por violação do artigo 45.º do Código do IMI.
- 4.61. Acresce que, como se deixou já esclarecido, a circunstância de a AT não poder proceder à anulação administrativa, pelo decurso do prazo previsto no CPA, não sana os vícios do ato de fixação valor patrimonial tributário, nem impede o sujeito passivo de impugnar jurisdicionalmente os atos de liquidação de IMI, com fundamento na ilegalidade desses atos.

- 4.62. Resta referir que não tem cabimento, no âmbito de um processo jurisdicional, a invocação do princípio da subordinação da Administração à lei. Esse é um princípio da atividade administrativa, como tal consagrado no artigo 266.º, n.º 2, da Constituição e que se analisa em duas dimensões fundamentais: o princípio da prevalência da lei e o princípio da precedência de lei. O princípio da legalidade, assim entendido, corresponde a um princípio da juridicidade da Administração, significando que são as regras e os princípios da ordem jurídica que constituem fundamento e pressuposto da atividade administrativa.
- 4.63. Deduzida uma impugnação judicial do ato administrativo é à instância jurisdicional que cabe dizer o direito aplicável ao caso concreto, nada obstando que possa anular o ato impugnado por errada interpretação do direito.
- 4.64. Assim se compreendendo que, nos termos do disposto na LGT, artigo 68.º-A, n.º 4, da LGT, a AT deva rever as orientações genéricas constantes de circulares e regulamentos atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.
- 4.65. Face à solução a que se chega, no plano do direito infraconstitucional, fica prejudicado o conhecimento da questão de constitucionalidade suscitada pela Requerente.

Dos Juros indemnizatórios

- 4.66. A Requerente pede ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.
- 4.67. De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado na LGT, o artigo 100.º, aplicável por força do disposto no RJAT, artigo 29.º, n.º 1, al. a).

- 4.68. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.
- 4.69. Ainda nos termos do RJAT, artigo 24.º, n.º 5 “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e CPPT, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas.
- 4.70. Nos casos de pedido de revisão oficiosa, em face do disposto na LGT, artigo 43.º, n.º 3, al. c), apenas são devidos juros indemnizatórios depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada, constituindo esse o entendimento jurisprudencial corrente (cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e de 10 de maio de 2017, Processo n.º 01159/14).
- 4.71. No caso, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 23 de setembro de 2021, pelo que não são devidos juros indemnizatórios, a menos que a nota de crédito venha a ser processada apenas após um ano contado da apresentação do pedido de revisão.

5. DECISÃO

Termos em que se decide:

- (a) Julgar improcedentes as exceções de incompetência do tribunal arbitral, de inimpugnabilidade dos atos tributários de liquidação e de sanção dos vícios dos atos de fixação do valor patrimonial tributário por efeito do caso decidido;
- (b) Julgar procedente o pedido arbitral, e anular parcialmente as liquidações de IMI respeitantes aos anos de 2018 e 2019, no valor global de €27.688,12, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido;
- (c) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago;
- (d) Indeferir o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, a menos que a nota de crédito seja processada após um ano contado da apresentação do pedido de revisão.

6. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €27.688,12, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

7. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530.00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa

28 de junho de 2022

O Árbitro

(Leonardo Marques dos Santos)