

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 600/2021-T

**Tema: IMI -Terrenos para construção. Impugnação do valor patrimonial tributário.
Revisão do ato tributário.**

SUMÁRIO:

- I. Os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objeto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos atos de liquidação que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos.
- II. Não sendo impugnado tempestivamente o ato de fixação de valores patrimoniais, torna-se definitiva a avaliação, sendo então o imposto anual liquidado 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.
- III. Porém, o artigo 78º da LGT, nos seus nºs 4 e 5, prevê a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais, a título excecional, no prazo de 3 anos posteriores ao do ato tributário, com base em injustiça grave ou notória e desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.
- IV. Não se encontrando esgotado o referido prazo de 3 anos, pode o dirigente máximo do serviço ainda autorizar o pedido de revisão da matéria tributável, e, conseqüentemente, corrigir as respetivas liquidações em conformidade com a revisão autorizada.
- V. O Tribunal é competente para apreciar o pedido de impugnação do indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI, mesmo que tenha por único fundamento erro na fixação dos valores patrimoniais tributários resultantes da avaliação.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A, com sede social na ..., ...-... ..., nipc ..., (doravante “**Requerente**”), solicitou a constituição de tribunal arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) no dia 23/09/2021, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante abreviadamente designado “**RJAT**”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou a 26/02/2021.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “**Requerida**”, ou “**AT**”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 24/09/2021.

A Requerente prescindiu de nomear árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 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 em 12/11/2021 o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente previsto.

Em 12/11/2021, foram as partes notificadas da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, que não manifestaram qualquer oposição à nomeação.

O Tribunal foi constituído em 2021/11/30 de conformidade com o previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) constante do Decreto-Lei n.º 20/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira – entidade Requerida – depois de notificada para o efeito, apresentou Resposta em 2022/01/10.

Notificada a Requerente da Resposta da AT, de imediato, por requerimento de 2022/02/03, no exercício do contraditório, veio responder à matéria da exceção aí suscitada.

E, porque não foi requerida a produção de prova adicional, foi dispensada a realização da reunião a que se reporta o art.º 18.º do RJAT, por despacho de 2022/02/18, e as Partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias.

Só a Requerente apresentou alegações nas quais reiterou o entendimento de que a liquidação impugnada sofre de ilegalidades insanáveis que só podem conduzir à sua anulação.

II - Matéria de facto

1. Factos provados

Entende o Tribunal que se encontram provados os seguintes factos:

A Requerente é uma sociedade anónima proprietária de diversos prédios urbanos qualificados como terrenos para construção, que se encontram inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ...;

Com referência ao ano de 2017, foi a ela alvo da liquidação nº 2017..., respeitante a todo o património dos imóveis de sua propriedade, no montante global de 122 316,80€ (doc.2);

Nesse montante inclui-se o valor de 27 861,26€ que a Requerente considera não ser devido, respeitante aos seguintes terrenos para construção:

(em EUR)

Tipologia	Artigo matricial	VPT corrigido com Caj	Taxa	Colecta [a]	Liquidação inicial [b]	Diferença [a] - [b]
Terrenos para construção	U- [redacted]	143 677,64	0,30%	431,03	1 779,54	-1 348,51
	U- [redacted]	161 097,79	0,30%	483,29	2 008,46	-1 525,16
	U- [redacted]	169 967,54	0,30%	509,90	2 125,09	-1 615,19
	U- [redacted]	181 804,18	0,30%	545,41	2 280,58	-1 735,16
	U- [redacted]	170 956,51	0,30%	512,87	2 138,04	-1 625,17
	U- [redacted]	181 474,53	0,30%	544,42	2 276,25	-1 731,83
	U- [redacted]	189 695,27	0,30%	569,09	2 384,23	-1 815,15
	U- [redacted]	211 050,67	0,30%	633,15	2 665,01	-2 031,85
	U- [redacted]	209 412,70	0,30%	628,24	2 643,40	-2 015,16
	U- [redacted]	164 713,68	0,30%	494,14	2 055,99	-1 561,85
	U- [redacted]	158 470,86	0,30%	475,41	1 973,91	-1 498,49
	U- [redacted]	154 195,66	0,30%	462,59	1 917,75	-1 455,16
	U- [redacted]	143 677,64	0,30%	431,03	1 779,54	-1 348,51
	U- [redacted]	161 757,10	0,30%	485,27	2 017,11	-1 531,84
	U- [redacted]	169 967,54	0,30%	509,90	2 125,09	-1 615,19
	U- [redacted]	175 561,36	0,30%	526,68	2 198,52	-1 671,84
U- [redacted]	181 804,18	0,30%	545,41	2 280,58	-1 735,16	
Outros prédios urbanos		28 473 815,36	0,30%	85 421,45	85 421,45	0,00
Prédios rústicos		30 781,82	0,80%	246,25	246,25	0,00
Total		31 433 882,03		94 455,55	122 316,80	-27 861,26

A liquidação relativa ao ano de 2017 teve por base um valor patrimonial tributário (doravante abreviadamente designado de “VPT”) determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IMI.

Ou seja, foram considerados nas avaliações oportunamente realizadas, os coeficientes de localização, coeficiente de afetação e o coeficiente de qualidade e conforto.

Com fundamento no entendimento de que o VPT que foi considerado na liquidação se encontrava indevidamente determinado, apresentou um pedido de revisão oficiosa nos termos do art.º 78º da Lei Geral Tributária em 26/02/2021 (doc. 1), que, todavia, não foi decidido até 26/06/2021.

Atenta a não pronúncia da AT sobre este pedido de revisão dentro do prazo legalmente previsto, apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 23/09/2021.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

A Requerente juntou 2 documentos, tendo requerido a produção de prova testemunhal que foi dispensada pelo Despacho de 2022/02/18 citado.

A Requerida não juntou o processo administrativo, ao que a Requerente não se opôs.

Não se dá como provado o pagamento do imposto que a Requerente alega ter efetuado, por não se encontrar nos autos qualquer prova documentadora desse facto.

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, no que tange à matéria de facto, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT).

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

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

Não se consideram não provados quaisquer outros factos relevantes para o conhecimento da causa.

III. SANEAMENTO

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O PPA apresentado pela Requerente a 23/09/2021 é tempestivo, porque interposto no prazo de 90 dias a contar da data em que se presumiu o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

IV – DO PEDIDO E POSIÇÃO DAS PARTES

A Requerente pretende a apreciação da legalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa *supra* referido e dos atos tributários a ele subjacentes, i.e., de parte da liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis nº 2017..., emitida com referência ao ano de 2017 e, conseqüentemente, que seja parcialmente anulada essa liquidação de IMI, no montante global de € 27 861,26; que a AT seja condenada a reembolsar a Requerente daquele montante correspondente ao valor do IMI pago em excesso; e que a AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre o montante indevidamente pago, até ao reembolso integral do mesmo.

Alegou a Requerente no seu pedido de revisão oficiosa, e o mesmo faz no presente pedido de pronúncia arbitral, em síntese, que a liquidação de IMI identificada é ilegal por os valores patrimoniais tributários (“VPT”) dos terrenos para construção abrangidos pela mesma terem sido erroneamente determinados pela AT e por deste erro, imputável (exclusivamente) aos serviços, terem resultado coletas de IMI de montante superior ao IMI legalmente devido pela Requerente nos anos de 2017.

Considera a Requerente que a via contenciosa que seguiu para impugnar a legalidade da liquidação tem suporte legal, nomeadamente através da apresentação de um pedido de revisão oficiosa nos termos do artº 78º da LGT, quando conjugado com o que dispõe o artº 115º, nº 1, alínea c) do CIMI, porquanto a AT tem o dever de revogar os atos de liquidação de tributos ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artº 78º da LGT.

Na senda da jurisprudência que invoca, entende a Requerente que o pedido de revisão oficiosa não é considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, pois a revisão do ato 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 respetivos pressupostos legais, nomeadamente enquanto “... não se verificar a estabilização do ato pelo não decurso do prazo de 3 anos posteriores ao do ato tributário”, e verificados que estejam todos os outros pressupostos de que depende a revisão oficiosa. Como se reconhece atualmente “... a revisão oficiosa é um meio procedimental que 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”.

Na situação em concreto considera a Requerente que estão verificados os requisitos e pressupostos para a apresentação do pedido de revisão oficiosa, especialmente porque o pedido foi apresentado antes de terem decorrido três anos após o ato de liquidação, por existir evidente erro imputável aos serviços e estarmos perante uma situação de flagrante injustiça grave e notória quanto ao ato tributário por dele resultar um valor em excesso de imposto que lhe foi exigido.

Assim, considera a Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira “tinha o dever de decidir o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, na medida em que a mesma 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 CIMI”.

“...não tendo a Autoridade Tributária emitido qualquer decisão até à presente data, formou-se, no dia 26 de junho 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 reagir contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado é a formulação do presente pedido de pronúncia arbitral, conforme artigo 1.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

Assim, na senda da jurisprudência do STA e da jurisprudência arbitral e acompanhando o entendimento da doutrina, o ato objeto mediato é o ato de liquidação n.º 2017..., 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”.

Constituiu fundamento do pedido de revisão oficiosa o facto de na liquidação de imposto a Requerente ter verificado que o VPT dos citados terrenos para construção foi determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IMI, ou seja, foram considerados “...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 IMI de 2017 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 IMI.

Por tal motivo, a Requerente peticiona que a referida liquidação respeitante ao período de 2017, 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.

Alega a Requerente, por consequência, que a liquidação é ilegal por ter assentado em VPT incorretamente determinados nas avaliações anteriores à data da liquidação.

Salienta que o artigo 45.º do Código do IMI estabelece as normas de determinação do VPT dos terrenos para construção, as quais, ..., 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.

A Requerente entende que da fórmula prevista no artigo 38.º do Código do IMI, não são aplicáveis aos terrenos para construção os coeficientes de localização, coeficiente de afetação e coeficiente de qualidade.

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

De acordo com a jurisprudência recentemente proferida sobre a matéria, tem-se entendido 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”.

Entende, por isso, a Requerente que “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 atos de avaliação”.

Não é este o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerida na sua defesa considera que o tribunal arbitral carece de competência para sindicar o pedido arbitral uma vez que não pode apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis, e que se encontram consolidados na ordem jurídica.

Diz, pois, a Requerida que o pedido se prende 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, pelo que a apreciação da legalidade do ato que procedeu à de fixação do valor patrimonial não cabe na competência dos tribunais arbitrais.

“Nesta conformidade, 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, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT”.

Quanto à defesa por impugnação, a Requerida alega, sumariamente, o seguinte:

Não tendo a Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido em 1.ª avaliação, requerendo uma 2.ª avaliação, o mesmo consolidou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação a existência, 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”.

Alega também a Requerida que constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento de que o ato de avaliação do valor patrimonial tributário é um ato destacável, autonomamente impugnável, pelo que os vícios da fixação do VPT, não são 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 não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis.

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.

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.

“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”.

Embora reconhecendo que “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”, a AT entende que há que aferir se as avaliações dos prédios urbanos terrenos para construção que tenham considerado esses coeficientes podem ser anuladas.

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 tenham decorrido cinco anos desde a respetiva emissão.

“Em face de tudo o exposto, por força do artigo 168º, n.º 1, do CPA, 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 por determinação legal.

V. MATÉRIA DE DIREITO

As questões de direito alegadas pelas partes têm sido objeto de diversas decisões dos tribunais judiciais e dos tribunais arbitrais que funcionam junto CAAD¹, merecendo vencimento pacífico a tese da não impugnabilidade normal de atos de liquidação com fundamento em vícios imputáveis aos atos de avaliação de valores patrimoniais, admitindo-se, contudo, com fundamento nos n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT, a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais, a título excepcional, «com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte».

1. Da competência do Tribunal Arbitral

¹ Entre outros, *vide* P480/2020-T; P486/2020-T; P487/2020-T; P395/2021T; P410/2021-T; P411/2021-T; P407/2021-T; P553/2021-T; P541-2021-T; P615/2021-T; P664/2021-T; P664/2021-T; P676/2021-T; P676/2021-T; P835/2021-T

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência do Tribunal para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, que é o que a Requerente pretende, porque se trata de atos que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica.

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

Ou seja, a AT parte do pressuposto que o objeto imediato da impugnação, fundamentado no indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, não possui em si nenhuma apreciação de um ato tributário e ainda menos de um ato tributário de liquidação e, por isso, não é sindicável em sede judicial ou arbitral, aqui enquanto meio alternativo aos tribunais, tendo em conta a norma do artº 2º, nº do RJAT.

Na verdade, segundo a Requerida, a impugnante não imputa ao ato de liquidação qualquer vício direto, mas tão só questiona a legalidade do VPT fixado antes da liquidação e que foi considerado nessa mesma liquidação do IMI de 2017, originando um valor liquidado em excesso.

Assim, o pedido de revisão oficiosa não pode ser objeto de impugnação judicial, nos termos do artigo 97.º, n.º 1 do CPPT, para o que invoca, em confirmação da sua tese, a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e arbitral.

Mas como assinala a decisão proferida no Procº 486/2020-T “a posição da Requerida não é de sufragar, nem a doutrina citada e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo se pronunciam no sentido por esta indicado.

“... A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo manifesta-se no sentido de que o meio de reação contra a decisão de um pedido de revisão que não comporte a apreciação o ato de liquidação é a ação administrativa e não a impugnação judicial, como ambas as Partes reconhecem. No entanto, tal jurisprudência refere-se a situações em que esse pedido de revisão é indeferido de forma expressa com fundamento exclusivo em extemporaneidade, extraíndo-se a mesma conclusão quanto a qualquer outro ato de segundo ou de terceiro grau, como a decisão de uma reclamação graciosa ou de um recurso hierárquico que sejam rejeitados (unicamente) por serem intempestivos. Não permite, contudo, que se extrapole tal argumentação para as situações de omissão do dever de decidir (ato silente)”.

Importa, em primeiro lugar, aferir se os vícios de atos de avaliação de valores patrimoniais podem ser invocados em impugnação de atos de liquidação de IMI que os têm como pressupostos.

Como vimo a Requerida defende, em síntese, que os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados, com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis, pelo que não é legal nem admissível a apreciação da correção do VPT em impugnação do ato de liquidação, que nesta sede deve ter-se já como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Tendo em conta apenas esta perspetiva, acompanhamos o entendimento da Requerida porquanto, de acordo com o artigo 15.º do CIMI, a avaliação dos prédios urbanos é direta e, por isso, suscetível de impugnação contenciosa direta ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 86.º da Lei Geral Tributária (“LGT”). Além de que, e atendendo ao disposto no n.º 2 do mesmo preceito, deve ter-se em conta que *“A impugnação da avaliação direta depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão”*.²

A este respeito, importa notar que, conforme decorre dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT, a impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais pode ser feita no prazo de três meses e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação. Ora, daqui decorre, então, que está afastada a possibilidade de essa impugnação se fazer, por via indireta, na sequência dos atos de liquidação que venham a ter lugar e que tenham tal valor patrimonial como pressuposto, sem observância do preceituado nos aludidos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT.

Assim, e seguindo o referido na decisão arbitral referente ao Processo n.º 487/2020-T: *“isto significa que os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objeto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos atos de liquidação que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos. Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes atos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de*

² Procº 487/2020-T citado

avaliações e de subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT. Na verdade, não sendo impugnado tempestivamente o ato de fixação de valores patrimoniais, forma-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação (...) A natureza de atos destacáveis que é atribuída aos atos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (...)”.

É de concluir, portanto, que os atos de fixação do VPT configuram atos destacáveis, diretamente impugnáveis, e não podem os vícios de que padeçam vir a ser invocados posteriormente, aquando da impugnação da liquidação.

Apesar da impossibilidade de impugnação dos referidos atos de fixação dos valores patrimoniais nos termos expostos, haverá agora que apreciar a possibilidade de revisão desses atos ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, expediente que a Requerente, aliás, usou, e cuja pretensão viu tacitamente indeferida.

Vejamos, então, se existe possibilidade de tal revisão ocorrer ao abrigo do preceituado no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

De acordo com tal preceito, a revisão dos atos tributários “(...) *pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade*” e, fora desses casos, apenas será admissível “*no prazo de quatro anos ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços*”.

Na presente ação arbitral não se pode aceitar que tenha havido erro imputável aos serviços, porquanto, e conforme dispõe o n.º 1 do artigo 135.º-G do CIMI, o AIMI “(...) *é liquidado anualmente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 1 de janeiro do ano a que o mesmo respeita*”.

Deste modo, as liquidações foram efetuadas com base nos valores patrimoniais que constavam nas matrizes naquela data de referência, pelo que não é verdadeiro afirmar que tenha existido erro da AT ao efetuar as liquidações e, portanto, o indeferimento tácito do pedido não enfermará de ilegalidade.

Fica afastada, pois, a possibilidade de revisão oficiosa nos termos previamente expostos, pelo que devemos aferir da possibilidade de tal revisão ocorrer ao abrigo do disposto nos n.ºs 4 e 5 do referido artigo 78.º da LGT, tendo em conta a invocação por parte da Requerente de erro e injustiça grave na tributação por efeito da utilização de um VPT determinado de forma ilegal que levou ao pagamento de uma coleta significativamente superior à devida e que esse erro na determinação do VPT não é devido a conduta negligente do sujeito mas que, antes, é imputável à Requerida.

Primeiramente temos de relevar que as situações previstas naqueles n.º 4 e 5 do art.º 78º remetem para atos de fixação da matéria coletável, categoria em que se integram os atos de fixação de valores patrimoniais.

Na verdade, sem prejuízo de a lei consagrar a via da impugnação contenciosa direta do ato destacável de fixação do VPT e a condicionar ao esgotamento dos meios administrativos (aqui significando o pedido de segunda avaliação de prédios urbanos) com efeitos preclusivos, não pode acolher-se, sem mais, a consequência de que as liquidações a coberto desse VPT fariam caso decidido, consolidando-se juridicamente.

Tem aqui perfeito enquadramento a jurisprudência decisões dos tribunais superiores, de que se destaca o acórdão do TCA Sul de 31 de outubro de 2019, no processo n.º 2765/12.8BELRS, quando diz que “o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afetam 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 a esta luz que tem de apreciar-se o mecanismo de revisão dos atos tributários, conformado, em geral, pelo artigo 78.º da LGT, e, em matéria de IMI, pelo preceituado no artigo 115.º do Código deste imposto.

Como refere o Proc.º 486/2020-T do CAAD, “A inclusão de normas deste tipo nos compêndios tributários é justificada pelo reforço das garantias de defesa dos contribuintes e elevação dos meios de tutela das respetivas posições substantivas, sem que tal colida com o princípio fundamental da segurança jurídica, inerente ao Estado de Direito, pois é circunscrita a um quadro temporal pré-definido, de 4 ou 3 anos, consoante esteja em causa a aplicação do n.º 1 ou do n.º 4 do artigo 78.º da LGT”.

Tem sido entendimento da jurisprudência do CAAD que, nestes casos, a revisão não depende de um erro imputável aos serviços, mas apenas que se esteja perante uma situação de injustiça grave ou notória e que o erro não possa ser imputável a um comportamento negligente do contribuinte.

Na verdade, dispõe o n.º 4 do artigo 78.º da LGT: *“O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”*.

Por sua vez, o n.º 5 do mesmo preceito esclarece que *“(…) apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional”*.

Ora, daqui decorre que a admissibilidade da revisão oficiosa ao abrigo daquelas disposições depende da verificação de certos requisitos, como sejam: i) a sua realização nos três anos posteriores ao ato tributário, ii) o erro não ser imputável ao contribuinte e iii) o seu fundamento radique na injustiça grave ou notória, em termos de resultar numa injustiça ostensiva e inequívoca e numa tributação manifestamente exagerada e desproporcionada.

Passemos, então, à verificação do preenchimento requisitos previstos para a admissibilidade da revisão oficiosa ao abrigo do preceituado nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT.

Importa, em primeiro lugar, referir que o prazo para a apresentação do pedido de revisão oficiosa se esgota no dia 31 de dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o ato tributário, o que no caso concreto se verifica, uma vez que a liquidação de IMI do ano de 2017 foi efetuada em 2018/03/07 e o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 26/02/2021,

Seguidamente, temos de considerar que o ato de fixação da matéria coletável (determinação do VPT) foi levado a cabo pela AT sem que se tenha demonstrado que o Requerente haja fornecido qualquer informação errada, nomeadamente, quanto à natureza dos prédios.

Assim, o eventual erro na aplicação da fórmula de avaliação invocado pela Requerente não lhe pode ser imputado, pelo que é inviável poder assacar-se-lhe qualquer comportamento negligente da sua parte.

Ao contrário, na medida em que a AT utilizou na fixação do VPT dos terrenos para construção em causa normas que não são aplicáveis a este tipo de prédios urbanos, será de concluir que o erro só pode ser imputável à AT.

Acompanhamos aqui, mais uma vez, toda a jurisprudência do CAAD já citada que não prescinde de imputar o erro à AT afastando qualquer negligência do contribuinte em casos similares de determinação do VPT nos terrenos para construção.

Finalmente, o citado artº 78º acrescenta ainda o pressuposto de que se verifique uma situação de injustiça grave ou notória

É curial admitir, sem grandes dificuldades, tendo em conta o previamente exposto que o erro na fixação do VPT que serviu de base às liquidações ora em discussão conduziu a atos de liquidação desproporcionalmente superiores aos legalmente exigíveis, o que se traduz em injustiça grave.

Assim, em virtude da verificação dos pressupostos legais, designadamente o “erro imputável aos serviços” ou a “injustiça grave ou notória”, admite-se a revisão dos atos tributários no quadro do artigo 78.º, n.ºs 4 da LGT.

2. Da aplicação do artº 38º do CIMI no caso de terrenos para construção

O STA vem decidindo desde há uns tempos no sentido de que a fórmula contemplada no artigo 38.º do Código do IMI apenas tem aplicação aos prédios urbanos aí identificados para habitação, comércio, indústria e serviços, não tendo o legislador incluído os terrenos para construção, que também classifica de prédios urbanos no artigo 6.º, n.º 1, alínea c) do mesmo Código.

Na verdade, como refere o STA no acórdão de 23 de outubro de 2019, processo n.º 0170/16.6BELRS 0684/17,

I – Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq). II – O artigo 45º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção. III – O coeficiente de qualidade e conforto, fator multiplicador do valor patrimonial tributário

contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não pode ser aplicado analogicamente por ser suscetível de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto”.³

Todos os acórdãos enumerados, relativos ao tema da avaliação de terrenos para construção, regulado pelo artigo 45.º do Código do IMI, julgam não ser de aplicar na avaliação do terrenos para construção os coeficientes ou características que não se encontrem especificamente previstas neste preceito, nomeadamente os contemplados no artigo 38.º deste Código, suscetíveis de alterar a base tributária e de interferir na incidência do imposto, por tal configurar aplicação analógica.

Por outro lado, considera-se, também, ser de afastar o coeficiente de localização, em virtude de este fator já estar contemplado na percentagem prevista no artigo 45.º, n.º 3 do Código do IMI, pois, de outro modo tal fator [de localização] relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção (v. também a decisão arbitral n.º 500/2020-T).

Secundando esta jurisprudência temos que concluir que a avaliação dos terrenos para construção devia ter sido efetuada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos no artº 45º do CIMI, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação, pelo que a fixação dos valores patrimoniais considerados na liquidação impugnada enferma dos erros que a Requerente lhe imputa, erros esses que são exclusivamente imputáveis à administração tributária que levou a cabo os atos de avaliação.

Ademais com a prática desses erros na avaliação dos imóveis em causa no presente pedido de pronúncia arbitral estamos perante uma situação de grave injustiça na tributação porquanto se está a exigir ao sujeito passivo um valor superior ao devido calculado em 27 861,26€.

Em resumo, estão verificados, pois, todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em vez do indeferimento

³Outros acórdão do STA decidiram de forma similar, nomeadamente o processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, de 13 de janeiro de 2021 – processo n.º 0165/14.4BEBRG, de 9 de outubro de 2019 – Pleno – Processo n.º 016/10.9BELLE, de 3 de julho de 2019 – processo n.º 0398/08.2BECTB, de 14 de novembro de 2018 – processo n.º 0986/16, de 16 de maio de 2018 – processo n.º 01461/17, de 31 de janeiro de 2018 – processo n.º 0897/16, de 28 de junho de 2017 – processo n.º 01107/16, de 5 de abril de 2017 – processo n.º 0127/15, de 15 de março de 2017 – Pleno – processo n.º 01083/13, de 21 de setembro de 2016 – processo n.º 0824/15, de 20 de abril de 2016 – processo n.º 0765/09, de 18 de novembro de 2009

tácito do pedido de revisão oficiosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter apreciado o pedido de revisão e anulado parcialmente a liquidação relativa ao ano de 2017, pelo que se justifica a anulação do indeferimento tácito, bem como a anulação parcial desta liquidação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3. Questões de conhecimento prejudicado

Em resultado desta decisão fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocada, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), nomeadamente a questão suscitada pela Requerida de não verificação dos requisitos legais do regime da anulação administrativa de atos administrativos.

VI. JUROS INDEMNIZATÓRIOS e PEDIDO DE REEMBOLSO

O direito a juros indemnizatórios é regido pelo artigo 43.º da LGT.

No caso ora em apreço, importa referir o preceituado na al. c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que determina que existe direito a juros indemnizatórios *“Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*.

Ora, conforme decorre da matéria de facto fixada, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa a 26.2.2021, o que leva a concluir que serão devidos juros indemnizatórios, com base na aludida al. c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, a partir de 26.2.2022 até ao reembolso do IMI indevidamente pago, calculados à taxa legal supletiva nos termos previstos no n.º 4 do artigo 43.º e n.º 4 do artigo 35.º da LGT, no artigo 61.º do CPPT, no artigo 559.º do Código Civil e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

O reembolso petitionado pela Requerente é uma decorrência da anulação da liquidação nos casos em que o imposto tenha sido pago.

Todavia, como não ficou provado o pagamento do valor da coleta impugnada, tem de ficar condicionado a esta verificação tanto o respetivo direito ao reembolso como aos juros indemnizatórios, o que em última instância acontecerá em sede de execução da sentença.

VII. DECISÃO

Face ao exposto, o Tribunal decide:

1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
2. Declarar ilegal o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente a 26.2.2021, e anular parcialmente as liquidações de IMI do ano de 2017 quanto ao valor de € 27 861,26;
3. Julgar procedente o pedido de reembolso no montante global de € 27 861,26, caso se verifique em sede de execução de sentença ter havido pagamento;
4. Julgar procedente o direito a juros indemnizatórios, a calcular sobre o valor de € 27 861,26, desde 26.2.2022 até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, devendo estes ser calculados igualmente em sede de execução de sentença.
5. Condenar a Requerida no pagamento da taxa arbitral.

VIII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 305.º do CPC, al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 27 861,26.

IX. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante de custas arbitrais em € 1 530,00, nos termos da Tabela I anexo ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de julho de 2022

O árbitro do Tribunal Singular

José Ramos Alexandre