

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 812/2021-T

Tema: IMI/AIMI - Revisão do VPT com fundamento no artigo 78º da LGT.

SUMÁRIO:

- 1- O sujeito passivo foi sujeito a avaliações fiscais ao abrigo do CIMI, com vista a determinar o VPT de prédios urbanos (terrenos para construção), avaliações essas que se veio a verificar serem ilegais, conforme foi claramente objeto de jurisprudência do STA e também dos tribunais arbitrais, por utilizarem critérios aplicáveis a prédios já edificados e não a terrenos para construção.
- 2- Aliás, nem a própria AT discorda dessa posição, pelo que corrigiu para o futuro os critérios utilizados, mas não promoveu a anulação das avaliações entretanto efetuadas, promovendo novas e anulando as liquidações de IMI e de AIMI que surgiram na sequência da fixação dos VPT assentes em critérios ilegais, liquidações essas entretanto efetuadas para os anos de 2016, 2017 e 2018, escudando-se no facto de o prazo legal para fazer as correções já haver sido ultrapassado.
- 3- É entendimento deste tribunal que o pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78º, nº1 da LGT é meio adequado para promover e determinar a anulação das liquidações desses anos, porquanto os mecanismos de pedido de segunda avaliação ao abrigo do artigo 76º do CIMI, não se afiguram ser de cariz obrigatório e não precludem o direito do contribuinte a atacar por esta via as liquidações erroneamente feitas.

DECISÃO ARBITRAL

1- A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO

(doravante designado por “Requerente”), titular do número de identificação fiscal ..., gerido pela B..., S.A. (doravante “B...”), com sede na ..., ...-..., Lisboa, titular do número de identificação fiscal..., vem solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando pedido de pronúncia arbitral o qual terá por objeto o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 5 de maio de 2021 (cfr. **Documento n.º 1**) do ato de liquidação de IMI de 2016 (que originou os documentos de cobrança n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016...), do ato de liquidação de IMI de 2017 (que originou os documentos de cobrança n.º 2017..., n.º 2017... e n.º 2017...), do ato de liquidação de AIMI de 2017 (que originou o documento de cobrança n.º 2017...) e do ato de liquidação de AIMI de 2018 (que originou o documento de cobrança n.º 2018...) - cfr **Documentos n.º 2 a 5**.

- 2- O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite em 6 de dezembro de 2021, pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificada à Requerida.
- 3- A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou três árbitros, em 24 de janeiro de 2022, cujos nomes foram devidamente notificados às partes, não tendo estas manifestado intenção de os recusar, ao abrigo do artigo 11º do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico.
- 4- Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 11 de fevereiro de 2022.
- 5- Na sua resposta, a Requerida, em 16 de maio de 2022, veio contestar os argumentos aduzidos pela Requerente, concluindo pela improcedência do pedido e levantando algumas questões que, não tendo designado expressamente de exceções, a verdade é que as mesmas, pelo menos em parte, consubstanciam verdadeiras exceções.
- 6- Por despacho de 18 de maio do Presidente do Tribunal Arbitral, foi dispensada a reunião do artigo 18º prevista no RJAT e convidadas as partes a produzir alegações, querendo.

- 7- A Requerente pronunciou-se, não só, sobre estas exceções, mas também sobre as questões de fundo nas suas alegações, produzidas em 7 de junho, concluindo pela improcedência das exceções e pela procedência do pedido de pronúncia arbitral.
- 8- A entidade Requerida dispensou-se de apresentar alegações finais, limitando-se a remeter para a sua resposta oportunamente entregue.

A ARGUMENTAÇÃO DA REQUERENTE:

9-A Requerente é um organismo especial de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, constituído segundo o direito português, que iniciou a sua atividade em 26 de setembro de 2008 e cuja política de investimentos se dirige, essencialmente, à aquisição, para ulterior venda ou arrendamento, de prédios rústicos e prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

A Requerente é um sujeito passivo de em sede de IMI e AIMI nos termos do n.º 1 do artigo 8.º e do n.º 1 do artigo 135.º - A, ambos do Código do IMI.

10-Neste âmbito, a 31 de dezembro de 2016 e 2017 e 1 de janeiro de 2017 e 2018, a Requerente tinha um património imobiliário constituído, entre outros, por 226 terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Seixal, distrito de Setúbal, os quais se identificam na tabela em anexo ao presente requerimento (*cf.* cópia que se junta como **Documentos n.º 7 e 212** devidamente validados através da consulta das cadernetas prediais urbanas dos imóveis em causa e que se têm aqui por integralmente reproduzidas).

11-Neste contexto, no âmbito do cumprimento da obrigação estabelecida no n.º 1 do artigo 120.º do Código do IMI, a Requerente procedeu, nos prazos previstos para o efeito, ao pagamento do IMI incidente sobre a totalidade do seu património existente à data de 31 de dezembro de 2016 e 2017 (num total de € 82.682,63 e € 82.225,84, respetivamente), valores

que incluíram o IMI de 2016 e 2017 imputável aos 226 terrenos para construção objeto da presente petição (respetivamente nos valores de € 67.889,30 e € 67.543,51), em três prestações distintas com vencimento no final dos meses de abril, julho e novembro de 2017 e 2018 – cfr. **Documentos n.ºs 2 a 5 e Documento n.º 7** reproduzidos.

12-Adicionalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 135.º - G e do n.º 1 do artigo 135.º - H do Código do IMI, a Requerente procedeu ao pagamento atempado do AIMI incidente sobre os terrenos para construção por si detidos à data de 1 de janeiro de 2017 e 1 de janeiro de 2018 (num total de € 82.645,79 e € 83.229,37, respetivamente) incluindo o AIMI imputável aos 226 terrenos para construção objeto da presente petição (respetivamente nos valores de 67.889,34 e € 68.398,51), numa única prestação com vencimento no final dos meses de setembro de 2017 e 2018, conforme detalhe apresentado nos **Documentos n.ºs 2 a 5 e Documento n.º 7** reproduzidos.

13- Ora, sem prejuízo de ter cumprido com a sua obrigação de pagamento, o Requerente constatou que os VPT considerados nas liquidações de IMI e AIMI *supramencionadas* se encontram sobrevalorizados relativamente aos 226 imóveis identificados no **Documento n.º 7** reproduzido, tendo o seu apuramento resultado de uma violação das disposições legais aplicáveis, na medida em que, tanto quanto o Requerente pôde apurar, na prática, a AT utilizou, uniformemente, a seguinte fórmula de cálculo do VPT:

$$\text{VPT} = \text{Vc} \times (\text{A} \times \% \text{ai} + \text{Ac} + \text{Ad}) \times \text{Cl} \times \text{Ca}$$

Vc: Valor base dos prédios edificados;

A: Área bruta de construção integrada de 30% da área bruta dependente e ajustada pelo coeficiente de ajustamento de áreas (Caj)

% ai: Percentagem da área de implantação;

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

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

Ca: Coeficiente de afetação;

Cl: Coeficiente de localização;

Cq: Coeficientes de qualidade e conforto.

Ora, a fórmula acima apresentada encontra-se, salvo melhor opinião, em clara violação das disposições legais aplicáveis, pelos seguintes aspetos:

- a) Utilização do coeficiente de localização (Cl), previsto nos artigos 38.º e 42.º do Código do IMI, como fator multiplicador autónomo do VPT de todos os terrenos para construção identificados no **Documento n.º 7** reproduzido;
- b) Utilização do coeficiente de afetação (Ca), previsto nos artigos 38.º e 41.º do Código do IMI como fator multiplicador do VPT de parte dos terrenos para construção identificados no **Documento n.º 7** reproduzido;
- c) Aplicação da majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI sobre o valor de base dos prédios edificados (Vc), resultando na utilização de um valor de € 615 e de € 603, ao invés de um valor de, respetivamente, € 492 e 482,40, relativamente a todos os terrenos para construção identificados no **Documento n.º 7** reproduzido.

14-Neste sentido, não pode a Requerente conformar-se com as liquidações de IMI de 2016 e 2017 e de AIMI de 2017 e 2018, nas partes referentes aos terrenos para construção elencados no **Documento n.º 7** reproduzido, uma vez que as mesmas enfermam de vício de violação da lei, por erro sobre os pressupostos de direito, em particular, a aplicação das taxas de IMI e de AIMI legalmente previstas sobre uma base tributável (o VPT dos imóveis a 31 de dezembro de 2016 e 2017 e 1 de janeiro de 2017 e 2018) apurada em clara violação das regras legais aplicáveis.

15-Neste contexto, a Requerente solicitou, ao abrigo do n.º 1 do artigo 129.º do Código do IMI, da alínea c) do n.º 1 do artigo 54.º e do n.º 1 do artigo 78.º, ambos LGT, a revisão dos atos de liquidação de IMI de 2016 e de 2017 e de AIMI de 2017 e de 2018, na medida em que os mesmos, na parte referente aos terrenos para construção identificados no **Documento n.º 7** reproduzido, foram emitidos com base num VPT que se encontra ferido de ilegalidade.

16-Ora, no entender da Requerente, a consideração dos coeficientes de localização (CI) e de afetação (Ca) como fatores multiplicadores do VPT dos terrenos para construção e a aplicação da majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI sobre o valor médio de construção por metro quadrado (€ 492,00 / € 482,40) não têm sustentação na redação atual do artigo 45.º do Código do IMI, sendo inclusivamente contrárias às regras expressamente previstas nesta norma.

17- Pelo que, em conformidade, solicitou em 5 de maio de 2021 um pedido de revisão ao abrigo do artigo 78º da LGT, o qual não foi expressamente objeto de decisão pela AT, formando-se, assim, um ato tácito de indeferimento do mesmo em 5 de setembro de 2021. É desse ato de indeferimento tácito que a Requerente vem recorrer para o tribunal arbitral, com o fundamento de que tal aplicação da fórmula aos terrenos para construção é manifestamente ilegal, conforme resulta do Acórdão do Pleno do STA relativo ao processo nº 01083/13, de 21 de setembro de 2016, lançando a Requerente mão do nº 1 do artigo 78º da LGT por achar que estão preenchidos os requisitos para a sua utilização e, se tal não for assim entendido, através do mecanismo da injustiça grave ou notória previsto nos nºs 4 e 5 do mesmo artigo 78º da LGT.

18- Neste sentido a ser este o entendimento, o prazo será mais curto do que o do nº 1 do artigo 78º da LGT (quatro anos após a liquidação), citando decisão arbitral que diz o seguinte: *“O prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no nº 1, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato*

tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º. Ou seja, «os três anos posteriores ao do ato tributário» terminam no dia 31 de dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o ato tributário” – cfr. Decisão Arbitral de 10 de maio de 2021 (processo n.º 487/2020-T).

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

20- Nesta conformidade, estão manifestamente verificados os pressupostos processuais previstos no artigo 78.º da LGT, sendo os pedidos de revisão oficiosa do ato tributário tempestivos e devidamente fundamentados nos termos legais, seja com base no n.º 1 deste preceito legal ou, em alternativa, com fundamento nos n.ºs 4 e 5, ou seja, com base na injustiça grave ou notória que se verifica neste caso.

A ARGUMENTAÇÃO DA REQUERIDA:

21- Por seu turno a requerida, na sua resposta vem, sem o invocar expressamente apresentar exceções que inviabilizariam à partida as pretensões da requerente, a saber:

- a inadmissibilidade da revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais;
- a tempestividade do pedido de revisão oficiosa;
- a consolidação do ato tributário que determinou o VPT.

Sobre a inadmissibilidade de revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais

22- O artigo 78.º da LGT estabelece o seguinte:

“1 — A **revisão dos actos tributários** pela entidade que os praticou pode ser efectuada 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.

2 — Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.

3 — Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do **acto tributário a revisão da matéria tributável** apurada com fundamento em injustiça grave ou notória.

4 — Para efeitos do número anterior, 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.

5 — A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

6 — Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.”

23- Ora, os atos de avaliação patrimonial não são atos tributários (n.º 1 do artigo 78.º da LGT), nem atos de apuramento da matéria tributável (nº 3 do artigo 78º da LGT).

24-Bem vista a letra da lei, é claro e notório que o artigo 78.º da LGT, 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.

25-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.

26-Quanto ao fundamento da injustiça grave ou notória do nº 4 do art.º. 78º da LGT, não é invocável quando a liquidação do IMI tenha sido efetuada de acordo com o nº 1 do artigo 113º do CIMI tal como se refere na Decisão arbitral n.º 667/2021-T.

27-Face ao exposto conclui-se que não está legalmente prevista a revisão oficiosa de atos de fixação do valor patrimonial tributário.

28-E não sendo possível a impugnação de vícios de fixação do Valor Patrimonial Tributário, a presente ação não pode proceder.

Sobre a tempestividade do pedido de revisão oficiosa

29-Mesmo que se admita 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 no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Neste sentido vejam-se as decisões arbitrais números 487/2020-T, 540/2021-T¹ e 40/2021-T², onde se apreciou a mesma questão, onde se refere o seguinte:

¹ Acórdão Arbitral proferida no processo n.º 487/2020-T, coletivo presidido pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa

“7.(...). Das várias situações de revisão oficiosa previstas no artigo 78.º da LGT, as referidas nos n.ºs 1 e 6 reportam-se a actos de liquidação (como se infere do termo inicial do prazo de quatro anos previsto no n.º 1).

Apenas as situações previstas nos seus n.ºs 4 e 5 se referem a actos de fixação da matéria tributável, categoria a que se reconduzem os actos de fixação de valores patrimoniais.

Ora, 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 respectivas matrizes em 31-12-2015, pelo que todos os actos 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 actos de fixação de valores patrimoniais.

Pelo exposto, por intempestividade está afastada esta possibilidade de revisão oficiosa.”

30-Por isso, tendo em conta as datas dos actos de avaliação *sub judice*, conclui-se que o pedido de revisão oficiosa apresentado em 05-05-2021 sempre seria **intempestivo**.

Sobre a consolidação do ato tributário que determinou o VPT

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=487%2F2020&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5440

Acórdão Arbitral proferida no processo n.º 540/2020-T coletivo presidido pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=540%2F2020&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5428

²Decisão Arbitral proferida no processo n.º 40/2021-proferida pela Dra. Maria Antónia Torres
https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=40&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5808

31-O procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral, que, se não for impugnado nos termos e prazo fixado se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher e cuja impugnação não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação,

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

Sobre a impugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT

33- O Tribunal Arbitral está limitado pelo princípio do pedido, vide n.º 1 do art.º 609º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

34-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 o Requerente o configura.

35-Constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento que o ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnáveis. Ora, 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 pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária. (LGT).

36-Invoca ainda, a Requerida que se encontra esgotado o prazo para anulação administrativa previsto no artigo 168º do Código do Procedimento Administrativo, pelo que, em conclusão, propugna que os atos de liquidação do IMI e do AIMI são perfeitamente legais, não devendo os mesmos ser objeto de revogação pelo tribunal arbitral.

37-Antes de passarmos à análise da argumentação expendida por uma e outra das partes, em ordem a proferirmos a decisão arbitral, importa referir que a Requerente assumiu ter tomado conhecimento das exceções invocadas pela Requerida e a eles deu resposta nas suas alegações, concluindo inequivocamente pela improcedência das mesmas.

II- SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2º, nº 1 alínea a) e 4º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidades judiciárias, são legítimas e estão representadas- vd. Artigos 4º e 10º, nº 2 do mesmo diploma e artigo 1º a 3º da portaria nº 112-A/2011, de 22 de março.

III- DO MÉRITO

III.1. Factos provados

Tendo por base as considerações das partes assumidas ao longo dos respetivos articulados, à luz do artigo 110º, nº 2 do CPPT e respetivo probatório, consideram-se provados, com relevo para a decisão os seguintes factos a seguir descritos:

- a) A Requerente, proprietária de vários (226) prédios urbanos na modalidade de terrenos para construção, foi notificada do ato de liquidação de IMI de 2016 (que originou os documentos de cobrança n.º 2016 ..., n.º 2016 ... e n.º 2016...), do ato de liquidação de IMI de 2017 (que originou os documentos de cobrança n.º 2017 ..., n.º 2017 ... e n.º 2017 ...), do ato de liquidação de AIMI de 2017 (que originou o documento de cobrança n.º 2017 ...) e do ato de liquidação de AIMI de 2018 (que originou o documento de cobrança n.º 2018 ...) - cfr **Documentos n.º 2 a 5**.
- b) A Requerida não procedeu à correção dos IMI e AIMI liquidados, ou seja, com o pretexto de que a avaliação para determinar o VPT, ocorrida em 2008, se havia consolidado na ordem jurídica, a mesma se encontrava impedida de corrigir tais liquidações;
- c) A Requerente procedeu ao pagamento dos respetivos impostos, conforme docs 2 a 5 e 7 acima mencionados.

III.2 Factos não provados

Não há outros factos relevantes para a apreciação da causa que não se tenham provado.

III-3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (conforme artigos 123º, nº 2 do CPPT e 607º, nº 3 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29º, nº1 alíneas a) e c) do RJAT), pelo que os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, tendo em atenção as várias soluções possíveis para o objeto do litígio.

IV- MATÉRIA DE DIREITO

IV.1. QUESTÕES PRÉVIAS

38-Seguindo de perto, o teor da decisão arbitral 535/2021-T, dir-se-á que no tocante à exceção invocada pela Requerida, é jurisprudência assumida pelos tribunais arbitrais de que estes são competentes para apreciar o pedido formulado pela Requerente, que conformou o seu pedido de tal forma que o seu objeto imediato reside na impugnação da legalidade da “ficção da decisão” de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra os atos de liquidação de IMI e de AIMI, que são objeto mediato do pedido. Dito por outras palavras, a Requerente pretende sindicar a legalidade do ato de liquidação e não a legalidade dos atos de fixação do VPT. Aliás, a jurisprudência constante dos tribunais arbitrais vai nesse sentido, no que respeita ao indeferimento tácito (ver por todos o processo nº 540/2020-T, pelo que, em conclusão, não procede a exceção da incompetência material invocada pela Requerida).

39- Alegou ainda a AT na sua resposta a intempestividade do pedido de revisão oficiosa, a consolidação do ato tributário e a inimpugnabilidade dos atos com fundamento em vícios próprios de fixação do VPT.

Tendo por base os artigos 54º do CPPT, 86º da LGT e 134º do CPPT, assim como os artigos 76º e 77º do CIMI (que nos dispensamos de transcrever), a leitura dos mesmos conduz a que o princípio da impugnação unitária não resulta na atribuição de um efeito preclusivo à falta de impugnação autónoma e direta do ato de fixação do VPT, sendo que essa impugnação unitária será sempre uma faculdade concedida ao contribuinte e não um ónus, não sendo, por isso, a impugnação do VPT uma condição necessária à posterior impugnação do ato de liquidação. Tal é, também, o entendimento expresso no processo arbitral nº 760/2020-T.

Por tudo isto, também não vinga a posição da Requerida quanto à consolidação do ato tributário que determinou o VPT e a inimpugnabilidade dos atos de liquidação subsequentes assentes no VPT que dele resultou.

40-No tocante ao pedido da Requerente, de revisão oficiosa, ao abrigo do artigo 78º, nº 1 da LGT e subsidiariamente, ao abrigo do nº 4 do mesmo artigo, **dir-se-á que a jurisprudência arbitral é praticamente unânime em aceitar o pedido feito ao abrigo do artigo 78º da LGT- as divergências colocam-se sobretudo ao nível da utilização do nº 1 (mais amplo nos fundamentos e no prazo, que é de 4 anos sobre a liquidação) ou do nº 4 (que pressupõe a invocação de uma injustiça grave ou notória e cujo prazo é de 3 anos após o facto tributário).**

41-Ora, é entendimento maioritário deste tribunal que deverá aplicar-se o nº 1 do artigo 78º da LGT, porquanto se trata de um erro manifesto imputável aos serviços e que o pedido, ainda que feito pela sujeito passivo, vincula a AT, conforma resulta de jurisprudência firmada pelos tribunais superiores, designadamente no âmbito do processo nº 2765/12.8 BELRS, de 31 de outubro de 2019 do TCAS, sendo que o mesmo foi efetuado em tempo, porquanto as liquidações mais antigas respeitam a IMI de 2016, liquidado em 2017 e o pedido de revisão foi efetuado em 5 de maio de 2021, ou seja, dentro dos quatro anos após a liquidação do tributo. A diferença mais substancial ente uma e outra das orientações da jurisprudência arbitral traduzir-se-á em que, tratando-se da invocação da injustiça grave ou notória, o IMI de 2016 ficaria de fora de uma hipotética decisão favorável, assim como o AIMI de 2017, também liquidado no ano de 2017, porquanto em ambos os casos o prazo terminaria para o pedido ser considerado feito em tempo a 31 de dezembro de 2020.

Esse entendimento maioritário assenta, em primeiro lugar, na circunstância de os prazos de revisão oficiosa e de anulação administrativa não serem prazos de impugnação judicial ou arbitral, e só estes últimos terem a virtualidade de consolidarem o ato – sendo que tal consolidação, na ordem jurídica, do ato administrativo anulável só pode operar 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 que o acto se torna inimpugnável jurisdicionalmente (o facto de a Administração já não poder anular *oficiosamente* não pode constituir obstáculo a que os tribunais anulem, se o pedido continuar tempestivo).

Esse entendimento maioritário assenta, em segundo lugar, na circunstância de, mesmo que houvesse, no processo judicial, preclusão por desvio à preferência pela impugnação unitária, essa preclusão não operaria no processo arbitral tributário, no qual não é exigível o esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação – isto porque não há qualquer referência aos atos de fixação do VPT no art. 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, a única norma na qual se estabelecem as exceções à vinculação da Administração à jurisdição dos tribunais arbitrais.

Esse entendimento maioritário assenta, em terceiro e último lugar, na circunstância de a AT ter vindo a aplicar, às anulações administrativas a que tem procedido, aliás em decurso de uma sua orientação interna (Instrução de Serviço n.º 60318/2021, de 5 de Abril de 2021, emitida pela Direção de Serviços de Justiça Tributária, e *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos – Versão 7.0*, de 29 de Outubro de 2020), o prazo de cinco anos estabelecido no art. 168º, 1 do CPA, não se cingindo estritamente aos prazos do art. 78º, 1 e 4, do CIMI.

Em suma, como se disse, a decisão maioritária do tribunal inclinou-se para a aplicação do nº 1 do artigo 78º, pelo que, uma vez mais a posição da Requerida não procede, e é, assim, objeto de indeferimento pelo Tribunal.

IV.2. QUESTÃO DE FUNDO: APLICAÇÃO DO ARTIGO 38º DO CIMI AOS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

42- É hoje absolutamente pacífico que, como a Requerente no seu PPA descreveu com larga soma de pormenores, que a fixação do VPT aos 226 lotes de terrenos por ela detidos enferma de diversos erros grosseiros de Direito, mormente aplicando os coeficientes de qualidade e conforto aos mencionados terrenos, o que foi claramente afirmado como carecendo de base legal no acórdão uniformizador de jurisprudência do STA, proferido no âmbito do processo nº 0183/13, de 21 de setembro de 2016, assim como a aplicação dos 25% de majoração aos terrenos para construção prevista, no nº 1 do artigo 39º do CIMI, o qual só se aplica aos prédios já edificados e não aos terrenos para construção, conforme é bem salientado na decisão arbitral nº 41/2021-T, de 27 de julho de 2021.

Aliás, a própria AT já leva em conta estas orientações jurisprudenciais nas avaliações efetuadas, só que, no caso vertente e em diversos outros submetidos por Requerentes ao CAAD, como se salientou no Relatório, se sentiu impedida de corrigir retroativamente os VPT que foram fixados tendo em conta os critérios errados, pelos motivos antes indicados.

IV.3 QUESTÃO DA PRETENSA INCONSTITUCIONALIDADE E DO JULGAMENTO COM BASE NA EQUIDADE

43- A Requerente invocou uma eventual ilegalidade e mesmo uma inconstitucionalidade no facto de a AT, com a interpretação que estava a dar aos preceitos dos diferentes códigos que citámos, criar artificialmente um obstáculo ao acesso à Justiça. Todavia, dispensamo-nos de analisar tal argumento, visto que, ao dar razão à Requerente quanto à utilização do artigo 78º, nº1 da LGT, o assunto deixa de ter qualquer relevância.

44- A Requerida invoca a proibição do julgamento com base na equidade que impende sobre os tribunais arbitrais, invocando que os argumentos da Requerente não têm qualquer base legal.

Ora, a nosso ver, não só os argumentos apresentados pela Requerente têm base legal, como inclusivamente o tribunal comunga dos mesmos. Basta ver a argumentação apresentada pelo tribunal para perceber que tal invocação do julgamento se fazer em juízos de equidade e não de legalidade por parte da Requerida não possui qualquer fundamento, pelo que é de negar provimento a qualquer pretensa ilegalidade que a Requerida queira invocar com tal base.

V-Reembolso do pagamento indevidamente liquidado e juros indemnizatórios

A Requerente pede, ainda, o reembolso da diferença positiva entre o montante de IMI e AIMI pagos por ela, com referência, respetivamente, a 31 de dezembro de 2016 e 2017 (IMI) e a 1 de janeiro de 2017 e 2018 (AIMI), no valor total de 86.950,63€, à taxa de 4% ao ano, nos termos dos artigos 35º, nº 10, 43º, nº 4 da LGT, 559º do Código Civil e da portaria nº 291/03, de 8 de abril, estes últimos a título de juros indemnizatórios.

Anulados que sejam os atos de liquidação é por demais evidente e decorre da lei, que a AT terá de reembolsar a Requerente das importâncias pagas em excesso.

Quanto aos juros indemnizatórios, o artigo 43º da LGT, este normativo é claro no tocante à consagração do direito aos mesmos, mas resulta do nº 3 do mesmo que *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 tributação*, só a partir do decurso do prazo de um ano é que são devidos os juros indemnizatórios.

Aliás, este entendimento tem sido reiteradamente afirmado em jurisprudência do STA, mormente no acórdão de 4 de novembro de 2020, proferido no âmbito do processo nº 038/19.4BALSB, pelo que tais juros só são devidos a partir de 5 de maio de 2022 e até à emissão das notas de crédito por parte da AT, porquanto o pedido de revisão oficiosa ocorreu em 5 de maio de 2021, à taxa de 4%.

VI- DECISÃO

Termos em que se decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em conformidade:

- a) Anular parcialmente os atos de liquidação de IMI de 2016 e de 2017 e de AIMI de 2017 e de 2018, que foram objeto de revisão oficiosa;
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o montante indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor nos termos acima referidos;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII- VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 32º do CPTA e no artigo 97º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT e do artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 86.950,63€.

VIII- CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de 2.754,00€, a cargo da Requerida, conforme dispõem os artigos 12º, nº 2 e 22º, nº 4 ambos do RJAT e artigo 4º, nº5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de julho de 2022

Os árbitros

(Fernando Borges Araújo- presidente)

(Vasco Valdez- relator)-junta voto de vencido em parte

(Álvaro Caneira-vogal)

DECLARAÇÃO DE VOTO

O signatário votou parcialmente vencido a decisão arbitral acima identificada, porquanto, quanto à questão de fundo, me revejo no entendimento de várias decisões arbitrais proferidas, designadamente as constantes, entre outras, dos processos n.ºs 254/2021-T, 487/2020-T (tribunais coletivos presididos pelo Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa) e 465/2021-T (idem, presidido pela Senhora Professora Regina Monteiro, tendo sido relator o Dr. Silvério Mateus).

Em síntese, o entendimento dado nos referidos processos no que concerne à problemática em apreço e que o signatário acolhe por inteiro, é o de que, após a primeira avaliação, o sujeito passivo deveria ter requerido uma segunda avaliação do prédio urbano (no caso dos terrenos para construção), ao abrigo do artigo 76º do CIMI, em ordem a poder impugnar seguidamente o VPT que resultasse dessa segunda avaliação, mormente ao abrigo do artigo 77º do CIMI e demais legislação aplicável, designadamente o artigo 134º do CPPT.

Não tendo sido o ato de avaliação autonomamente impugnado, não será já possível atacar as liquidações feitas com base nesse mesmo VPT, ainda que tal avaliação seja ilegal por ter considerado que aos terrenos para construção eram de aplicar diversos coeficientes da fórmula do artigo 38º do CIMI, o que não fazia sentido e foi muito bem salientado na presente decisão arbitral, pelo que me escuso de repetir a argumentação constante da mesma. Aliás, a AT deixou de utilizar tais critérios, na sequência do acórdão do STA de 07-10-2009 (processo 0476/09), mas a verdade é que não reviu retroativamente o VPT aplicável aos mencionados terrenos por entender que a situação se havia consolidado na ordem jurídica atendendo a que haviam passado mais de 5 anos que é prazo para revisão desses atos previstos no artigo 168º, n.º 1 do CPA.

Ora, a nosso ver, face aos argumentos anteriormente expendidos, entendemos que é legítimo ao sujeito passivo lançar mão do mecanismo previsto no artigo 78º da LGT, em particular nos

nº4 e 5 do mesmo, porque estamos perante uma injustiça grave e notória operada na esfera daquele e tal pode ser requerido pelo mesmo no prazo de 3 anos posteriores ao do ato tributário que, como bem salienta se salienta na decisão arbitral relativa ao processo nº 487/2020-T, termina a 31 de dezembro de do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o ato tributário.

Assim sendo, somente as liquidações de IMI relativas ao ano de 2016, de acordo com o ponto de vista que defendo, não seriam suscetíveis de ser anuladas com fundamento em injustiça grave e notória.

(Vasco Valdez)