

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 112/2022-T

Tema: IMI - cálculo do VPT; reclamação graciosa e indeferimento tácito; terreno para construção; ato destacável e impugnação autónoma.

SUMÁRIO:

I - Do princípio da legalidade da administrativa resulta a impugnabilidade da decisão da AT que sobre o pedido de revisão oficiosa venha a ser proferida, devendo igualmente admitir-se a possibilidade de o contribuinte poder “reagir contra o silêncio que sobre ele recair”. Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, o meio processual adequado é a impugnação judicial.

IV – A utilização analógica dos critérios estabelecidos para avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não previstos na norma específica do artigo 45.º, do Código do IMI, constitui erro na aplicação do direito, suscetível de alterar a base tributável e o cálculo do imposto.

V – Diante consolidação do ato administrativo de fixação ilegal do VPT no sistema jurídico, por falta de impugnação atempada do sujeito passivo, o n.º 4 do 78.º do LGT, ao admitir, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto 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, compatibiliza razoavelmente as exigências de justiça material e tutela jurisdicional efetiva com o princípio da segurança jurídica e as exigências de funcionalidade e eficácia da atuação da administração e dos tribunais, todos ínsitos no princípio do Estado de direito.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Jónatas Eduardo Mendes Machado e Vasco Valdez (árbitros vogais), designados, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. A... S.A., com o número de identificação fiscal ..., e com sede na Avenida ..., n.º ..., ...-... Lisboa, doravante designado por “Requerente”, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, dos n.os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a constituição de tribunal arbitral na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), em 20 de Outubro de 2021, com vista à anulação (parcial) dos actos tributários do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.os 2016..., 2016 ..., 2016 ..., 2017 ..., 2017 ..., 2017..., 2018 .., 2018..., 2018..., 2019..., 2019... e 2019..., referentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, no montante global de € 134.572,91.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 25.02.2022, pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou três árbitros do tribunal arbitral coletivo, no dia 13.04.2022.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos art.s 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. A 30.03.2022, para efeito do disposto no artigo 13.º do RJAT, a AT comunicou ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o Despacho n.º..., de 25.03.2022, proferido pela Subdiretora Geral do Património que anulou os atos de avaliação relativos aos imóveis que, no seu entender, reuniam os pressupostos legais para o efeito (art. 168.º/1 do CPA), os quais constam no mapa anexo ao referido Despacho.

6. Em resposta ao Despacho n.º ..., de 25.03.2022, o Requerente comunicou à AT, a 04.05.2022, o seu interesse no prosseguimento no processo em curso.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 04.05.2022.

8. Na sua Resposta, apresentada em 08.06.2022, a AT veio impugnar as razões da Requerente, sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral por não provado.

9. Por despacho arbitral foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT bem como a apresentação de alegações finais.

1.1. Apresentação dos factos

10. O Requerente, proprietário de vários prédios no âmbito da sua atividade, foi notificado dos atos tributários de liquidação de IMI (cf. Documento 2): i. Liquidações com os n.os 2016..., 2016 ... e 2016 ... referentes ao ano 2016, no montante total de € 7.770.618,52; ii. Liquidações com os n.os 2017..., 2017 ... e 2017 ... referentes ao ano 2017, no montante total de € 7.033.778,23; iii. Liquidações com os n.os 2018..., 2018 ... e 2018 ... referentes ao ano 2018, no montante total de € 5.958.863,72; e, iv. Liquidações com os n.os 2019 ..., 2019 ... e 2019 ... referentes ao ano 2019, no montante total de € 4.855.302,45.

11. Em parte, as referidas liquidações de IMI tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelo

Requerente, os valores patrimoniais tributários (VPT) dos terrenos para construção de que o Requerente era titular à data dos factos tributários in casu – i.e. ocorrendo o facto tributário de IMI, a 31 de Dezembro de cada ano a que o imposto diz respeito –, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adogada pela AT nos períodos de tributação em apreço, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto.

12. Face ao expressamente consagrado no artigo 45.º do CIMI, é jurisprudência constante do STA que AT tem procedido a uma errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, pelo que esta, no decorrer do ano 2020, corrigiu a fórmula de cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes.

13. Nos anos 2016, 2017, 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 colecta de imposto referente a cada um destes anos, não tendo retificado as respectivas colectas de IMI.

14. Nos terrenos para construção elencados nas Tabelas juntas em anexo (Documento 4) a desconsideração dos coeficientes acima mencionados (i.e. localização, afectação e / ou de qualidade e conforto) traduz-se numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários destes terrenos, e, conseqüentemente, da (futura) colecta de IMI sobre os mesmos.

15. Não se podendo conformar com a posição da AT quanto aos actos tributários de liquidação de IMI sub judice, o Requerente apresentou, no dia 20.10.2021 (cf. Documento 1), ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, Pedido de Revisão Oficiosa destes actos tributários, que veio a presumir-se tacitamente indeferido, por inércia da AT em emitir uma decisão dentro do prazo de 4 meses previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT.

16. Havendo, segundo a Requerente, lugar a presunção de indeferimento tácito, nos

termos do artigo 57.º, n.º1, da LGT, a mesma veio suscitar a apreciação junto deste Tribunal da legalidade daquela decisão de indeferimento, tacitamente presumida, e dos próprios actos de liquidação, requerendo a respectiva anulação parcial, e da correspondente restituição do imposto indevidamente pago, num montante de € 134.572,91.

1.2. Argumentos apresentados pelas partes

17. A Requerente veio sustentar a procedência do seu pedido com base nos argumentos aqui sintetizados.

- a) O pedido de revisão oficiosa sub judice foi submetido tempestivamente, i.e., dentro do prazo legal de quatro anos consagrado no artigo 78.º da LGT – em 20.10.2021, devendo o presente pedido arbitral ser considerado tempestivo, ao abrigo da alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT, na medida em que a presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em análise se formou em 21.02. 2022, nos termos do artigo 57.º da LGT.
- b) No que respeita à avaliação do VPT dos prédios urbanos, a lei distingue entre os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, cujos parâmetros se encontram previstos nos artigos 38.º a 44.º do CIMI e os terrenos para construção e os prédios da espécie “outros”, cujos parâmetros de avaliação do VPT se encontram previstos, respetivamente, nos artigos 45.º e 46.º do CIMI;
- c) A redação do artigo 45.º do CIMI anterior à alteração legislativa efetuada pelo artigo 392.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31.12 (LOE 2021) – que se encontrava em vigor em 2016, 2017, 2018 e 2019 – determinava a tomada em consideração, na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, das características previstas no artigo 42.º, n.º 3, do CIMI, a saber, a) acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas; b) proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio; c) serviços de transportes públicos; e d) localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário;

- d) A modificação legislativa à redação do artigo 45.º do CIMI só produziu efeitos (e, consequentemente, a nova fórmula só é aplicável) a partir de 01.01.2021 – i.e. para efeitos de liquidações de IMI referentes a anos anteriores a esta data dever-se-á aplicar a redação deste artigo 45.º e respetiva fórmula que vigoravam antes desta alteração efetuada pelo legislador;
- e) Ao contrário do que sucede na avaliação dos prédios da espécie “*Outros*”, em que existe uma remissão expressa para a fórmula geral de avaliação prevista no artigo 38.º do CIMI, a avaliação dos terrenos para construção é feita nos termos do artigo 45.º do CIMI, não existindo qualquer remissão para o disposto no artigo 38.º do mesmo Código;
- f) 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 CIMI na redação vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos atos tributários de liquidação de IMI *sub judice*;
- g) A consideração do coeficiente de localização quando do cálculo do valor patrimonial tributário 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 valor patrimonial tributário considerando o coeficiente de localização per se – coeficiente este que (e bem!) não se encontra previsto como um dos elementos de cálculo do valor patrimonial tributário destes terrenos;
- h) A remissão efetuada pelo artigo 45.º do CIMI para os artigos 40.º e 42.º do mesmo Código não pretendia determinar a aplicação dos coeficientes aí referidos, mas apenas indicar as características que irão determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo;
- i) A determinação do VPT de terrenos para construção tem por base os critérios

definidos na redação do artigo 45.º do CIMI em vigor à data em que foram efetuadas as avaliações, que remete para o valor da área de implantação do edifício a construir, acrescido do valor do terreno adjacente à implantação, definindo também esta norma os próprios termos em que se calcula o valor da área de implantação do edifício a construir (cfr. n.ºs 2 e 3) e o valor da área adjacente à construção (cfr. n.º 4), cujo somatório permite fixar o VPT do terreno para construção;

- j) Essa determinação deverá ser efetuada por avaliação direta, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do CIMI e de acordo com o disposto no artigo 45.º do mesmo Código, pois a fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38.º apenas poderá ser aplicada aos prédios urbanos que já estão edificados para propósitos de habitação, comércio, indústria e serviços;
- k) A nova redação do referido artigo 45.º do CIMI introduzida pela LOE 2021, em vigor desde 01.01.2021, corrobora o entendimento de que não se podia, até essa data, aplicar os coeficientes de localização e de afetação ao terreno de construção propriedade da Requerente, na medida em que a mesma concedeu abrigo legal à prática da AT de aplicar os coeficientes de localização e de afetação na determinação do VPT de terrenos para construção;
- l) Para a determinação do VPT dos referidos terrenos a AT considerou coeficientes que só passaram a estar previstos na lei com entrada em vigor do artigo 392.º da LOE 2021;
- m) De acordo com o STA, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do CIMI, não havendo lugar à consideração dos coeficientes de localização, qualidade e conforto, sendo este artigo 45.º a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção;
- n) Os coeficientes de localização, qualidade e conforto, fatores multiplicadores do VPT contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o VPT dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços

- e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do IMI;
- o) A própria AT reconheceu, recentemente, o erro por si cometido ao longo dos últimos anos quanto à determinação (e avaliação) destes valores patrimoniais tributários, tendo alterado o método por 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;
- p) Os VPT dos “terrenos para construção” detidos pelo Requerente nos anos 2016, 2017, 2018 e 2019 ainda consideravam a aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto, existindo um erro nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, da responsabilidade exclusiva da AT, que teve repercussões prejudiciais para o Requerente quanto ao IMI devido (e pago) nos anos em apreço;
- q) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 52.346,77; com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 29.082,96; c) com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 42.248,40; d) com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 10.894,78;
- r) Qualquer erro nos pressupostos de facto e/ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo do VPT sobre que incida o ato tributário de liquidação de IMI e que, conseqüentemente, faça com que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do CIMI aplicáveis, constitui um vício que impõe a anulabilidade desse mesmo ato tributário, devendo, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do CIMI, as liquidações ser oficiosamente revistas quando “tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido”;

- s) 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 do n.º 1 do artigo 78.º da LGT;
- t) A aplicação do artigo 38.º do CIMI – 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 alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

17.1. Com base nestes argumentos, a Requerente pede a anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente junto do Serviço de Finanças de Portimão e a anulação das liquidações n.ºs 2016 ..., 2016 ..., 2016 ..., 2017 ..., 2017 ..., 2017 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2019 ..., 2019 ... e 2019. ..., referentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, no montante global de € 134.572,91.

18. A Requerida respondeu sustentando que o presente pedido deve ser julgado improcedente, com os fundamentos a seguir sintetizados:

- a) Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, na redação do artigo 45.º do CIMI anterior a 01.01.2021, não há lugar à consideração do coeficiente de afetação e do coeficiente de localização, pelo que a aplicação dos referidos coeficientes avaliativos acarreta a ilegalidade do ato de fixação de valores patrimoniais, tendo a AT adequado os procedimentos relativamente a esta questão, a este entendimento jurisprudencial;
- b) A avaliação dos prédios *sub judice* foi realizada há mais de cinco anos, pelo que, o prazo legal para anular administrativamente os atos, previsto no artigo 168.º, n.º 1, do CPA, já foi excedido;
- c) Os eventuais vícios que inquinam o ato de avaliação já se encontram sanados

- pelo decurso do prazo de cinco anos, encontrando-se os correspondentes atos consolidados juridicamente;
- d) O ato de avaliação do VPT é um ato autonomamente impugnável, pelo que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos já se consolidaram na ordem jurídica;
 - e) Relativamente à pretensão de desaplicação, no caso concreto, da norma pretensamente extraída do artigo 45.º do CIMI, por violação do princípio da legalidade tributária, o que está em causa nesta sede não é a violação desse princípio, mas sim a constitucionalidade do regime da consolidação dos atos administrativos tributários por falta da sua impugnação atempada;
 - f) A procedência da posição da Requerente acarretaria uma violação do princípio da igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente, ou seja, haveria contribuintes que estariam sujeitos à caducidade processual, ao passo que outros, pelo contrário ficariam isentos das consequências processuais de preclusão do direito impugnatório;
 - g) A atual interpretação da forma de cálculo do VPT dos terrenos para construção já está alinhada com o mais recente entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, pelo que se afigura prejudicada a controvérsia sobre a aplicação do artigo 38.º ou do 45.º do CIMI na avaliação dos terrenos para construção;
 - h) Para efeitos da aplicação do artigo 43.º da LGT, ocorre que, no caso em apreço, não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”, uma vez que, à data dos factos, AT fez a aplicação da lei em vigor de modo vinculado, pois como órgão executivo está adstrita constitucionalmente ao princípio da legalidade.

18.1. Com base nestes argumentos, a Requerida sustenta que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, a mesma ser absolvida de todos os pedidos.

II. SANEAMENTO

19. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT, e melhor se fundamentará em 3.2.1.

20. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. art.s 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e art.s 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

III. Do Mérito

III.1.1. Factos provados

21. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do disposto no art. 110.º, n.º 7, do CPPT, e as provas apresentadas, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos a seguir elencados.

- a) O Requerente, proprietário de vários prédios no âmbito da sua atividade, foi notificado das liquidações de IMI com os n.os 2016..., 2016... e 2016... referentes ao ano 2016, no montante total de € 7.770.618,52; ii. Liquidações com os n.os 2017..., 2017 ... e 2017 ... referentes ao ano 2017, no montante total de € 7.033.778,23; iii. Liquidações com os n.os 2018 ..., 2018 ... e 2018 ... referentes ao ano 2018, no montante total de € 5.958.863,72; e, iv. Liquidações com os n.os 2019 ..., 2019 ... e 2019 ... referentes ao ano 2019, no montante total de € 4.855.302,45. (Documento 2)
- b) Relativamente aos terrenos para construção detidos pelo Requerente, a AT não retificou as respetivas coletas de IMI (Documento 4).
- c) O Requerente procedeu ao pagamento, integral e atempado, das respetivas liquidações de IMI supra identificadas (Documento 5).

III.1.2. Factos não provados

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

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

23. 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 selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

24. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

3.2.1. Competência material e temporal do tribunal arbitral

25. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, incluindo-se ainda nas suas competências o poder para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações graciosas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de

reclamações graciosas), aos «atos suscetíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico»¹.

26. Não obstante, 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 é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas². Em caso de indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. Em face do exposto, julga-se improcedente a exceção de incompetência deste Tribunal Arbitral para julgar a presente ação.

3.2.2. Questão decidenda

27. Nos termos do artigo 1.º do CIMI, 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). O artigo 6.º, n.º1, do CIMI, divide os prédios urbanos em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros. 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.

¹ Mais desenvolvidamente, Processo n.º 510/2020-T, de 25.10.2021.

² Neste sentido, Acórdão do CAAD, Processo n.º 597/2020-T, de 30.09.2021; Decisão do CAAD, Processo n.º 501/2020-T, de 25.10.2021.

28. Ao estabelecer que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas – percentagem 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 – 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.

29. O artigo 45.º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, pelo que os coeficientes de afetação e localização e fatores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o VPT dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto³. 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 pretendeu equiparar os terrenos para construção aos prédios edificados, mas unicamente aplicar um mecanismo de cálculo que se encontra previsto numa outra disposição do mesmo diploma legal.

30. A remissão efetuada pelo artigo 45.º para os art.ºs. 40.º e 42.º, do CIMI, por contraposição com a redação dada ao art.º. 46.º, n.º 1, do mesmo diploma, relativo ao valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “outros” – em que expressamente se refere que “o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38.º com as necessárias adaptações” – é demonstrativa de que o legislador, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não quis que entrassem outros fatores que não fossem

³ Cfr., Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 03.07.2019 (Processo n.º 016/10.9BELLE); e ainda, Acórdão do STA no Processo n.º 824/15, de 20.04.2016.

o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação⁴.

31. Essa remissão não consagra a aplicação dos coeficientes aí mencionados mas apenas acolhe, respetivamente, as características que hão de determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo. A AT aplicou à avaliação de terrenos para construção, normas legais relativas às avaliações dos prédios edificados, erro que a própria AT entretanto reconheceu e corrigiu, seguindo a jurisprudência do STA⁵.

32. No caso em apreço, nos anos 2016, 2017, 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 colecta de imposto referente a cada um destes anos, não tendo retificado as respectivas colectas de IMI, sendo que nos terrenos para construção elencados nas Tabelas constantes de anexo junto aos autos (Documento 4) a desconsideração dos coeficientes acima mencionados (i.e. localização, afectação e / ou de qualidade e conforto) traduz-se numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários destes terrenos, e, conseqüentemente, da (futura) colecta de IMI sobre os mesmos.

33. 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, não sendo admissível o recurso à analogia, não só porque não existe nenhuma lacuna normativa que seja susceptível 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). No tocante ao ato de fixação do VPT do terreno para construção em presença, a AT errou ao ter aplicado à avaliação de terrenos para construção, normas legais

⁴ Neste sentido, Acórdãos do CAAD nos Processos n.º 697/2019-T, 29.09.2020, n.º 554/2019-T, 08.04.2020.

⁵ Cfr. entre outros, Processos n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, de 13.01.2021, n.º 0133/18, de 14.11.2018; n.º 0897/16, de 28.06.2017; n.º 01107/16, de 05.04.2017; Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em recurso por oposição de julgados, Acórdão no Processo n.º 01083/13, 21.09.2016.

relativas às avaliações dos prédios edificados, erro que a própria AT reconheceu e corrigiu, seguindo a jurisprudência do STA⁶.

34. Não obstante, o erro apontado viciou a fixação do VPT e não os atos de liquidação de IMI em si mesmos, pelo que não é imputável qualquer erro aos serviços que os emanaram, visto que, tal como se dispõe no artigo 113.º, n.º 1, do CIMI «o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que os mesmo respeita». Foi exatamente isso que foi feito pela AT.

35. Nos termos do artigo 15.º do CIMI, a avaliação dos prédios urbanos é direta sendo, por esse motivo, também objeto de impugnação contenciosa direta, dependendo esta do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão (artigo 86.º, n.ºs 1 e 2, da LGT). De acordo com o disposto no artigo 134.º, n.ºs 1 e 7, do CPPT, a impugnação dos atos de fixação dos VPT pode ser levada a cabo no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, não tendo a mesma um efeito suspensivo e só podendo ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.

36. O legislador quis afastar a possibilidade de impugnação indireta da fixação do VPT, na sequência da notificação de atos de liquidação que a tenham como pressuposto, como são os de IMI. O legislador não criou uma *exceção de ilegalidade* que o sujeito passivo possa invocar sempre que seja efetuada uma liquidação com base num VPT ilegal não impugnado tempestivamente. Pelo contrário, o legislador parece ter vindo a exigir a observância de um prazo de impugnação de três meses juntamente com o esgotamento dos meios de revisão

⁶ Cfr. entre outros, Processos n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, de 13.01.2021, n.º 0133/18, de 14.11.2018; n.º 0897/16, de 28.06.2017; n.º 01107/16, de 05.04.2017.

previstos no procedimento de avaliação, dessa forma reclamando do sujeito passivo uma medida razoável de *due dilligence*.⁷

37. Se o sujeito passivo não se conformar com o resultado da avaliação direta de prédios urbanos, o mesmo sempre pode requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que tenha sido notificado (artigo 76.º, n.º 1, do CIMI). Do resultado das segundas avaliações, e só dele, cabe impugnação judicial nos termos do CPPT (artigo 77.º, n.º 1 do CIMI), visto que aí se esgotam os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.

38. Os atos de avaliação e fixação dos VPT previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo suscetíveis de impugnação direta autónoma. Por conseguinte, não pode a impugnação dos atos de liquidação transformar-se num meio de impugnação indireta e sem prazo daqueles atos. Os mesmos sedimentaram-se na ordem jurídica a partir do momento em que não se verificou o tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliações e a subsequente impugnação direta e autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT.

39. De resto, a mesma lógica vale no caso das decisões administrativas em sede de avaliação indireta. Neste âmbito, o Supremo Tribunal Administrativo⁸ tem entendido que « [a] decisão de avaliação constitui ato destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respetiva. Tendo precludido o direito dos recorrentes do recurso ao abrigo do artigo 91.º da LGT e vindo agora através de impugnação judicial pedir a anulação da liquidação, com base em ilegalidade cometida na avaliação indireta, a impugnação é meio adequado à anulação, não existe erro na forma do processo mas o pedido deve improceder

⁷ Acórdãos do CAAD, Processo n.º 254/2021-T, 05.10.2021; Processo n.º 487/2020-T, 10.05.2021.

⁸ Acórdão do STA, II Sec., Processo n.º 01641/13, 20.01.2016.

porque estando consolidada a matéria tributável, esta já não pode ser posta em causa na impugnação. »

40. Por razões de segurança jurídica, ínsitas no princípio do Estado de direito, o ato de fixação do VPT adquire então força jurídica, em termos análogos ao caso julgado, valendo desse modo relativamente aos atos subsequentes de liquidação de IMI, sendo que esta, nos termos do artigo 113.º do CIMI, é levada a cabo anualmente, em relação a cada município, com base nos VPT dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita.

41. Trata-se de uma solução plenamente adequada às exigências organizatórias e funcionais de racionalização, previsibilidade, eficiência e eficácia da atividade da administração e dos tribunais – indeclináveis num Estado de direito democrático e social –, entendendo-se que o estabelecimento de prazos determinados e razoáveis de caducidade ou impugnação ao menos quando estejam em causa vícios menos graves, em nada contraria o princípio da tutela jurisdicional efetiva, contribuindo, ao invés, para conferir estabilidade e regularidade às instituições estatais e aumentar a produtividade e o rendimento das mesmas na prestação dos serviços públicos à generalidade dos cidadãos.

42. A natureza de atos destacáveis que é atribuída aos atos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo⁹, de onde decorre que os alegados vícios dos atos de cálculo do VPT que não foram tempestivamente impugnados não podem ser fundamento de anulação das liquidações de IMI, sob pena de não fazer sentido o regime do 134.º, n.º^s 1 e 7, do CPPT.

43. Como se diz no Acórdão do CAAD no Processo n.º 487/2020-T, de 10.05.2021, “este regime de impugnação autónoma justifica-se por razões de coerência do sistema jurídico tributário inerentes ao facto de cada ato de avaliação poder servir de suporte a uma

⁹ Cfr., por exemplo, Acórdãos do STA nos Processos n.º 023160, de 30.06.1999; n.º 02007/02 de 02.04.2003; n.º 037/11 de 06.02.2011 n.º 0659/12 de 19.09.2012; n.º 08/13, de 05.02.2015; n.º 0173/16 de 13.07.2016; n.º 0885/16, de 10.05.2017.

pluralidade de atos de liquidação de impostos (liquidações anuais de IMI e eventuais liquidações de IMT) e ser relevante para vários efeitos a nível de IRS (), IRC () e Imposto do Selo (), o que não se compagina com a possibilidade de plúrima avaliação incidental que se reconduzisse à fixação de diferentes valores patrimoniais tributários para o mesmo prédio, no mesmo momento.”

44. Assim, o regime de impugnação autónoma dos atos de determinação do VPT justifica-se por referência aos princípios da unidade e coerência do sistema jurídico tributário, sendo que cada ato de avaliação pode servir de base a múltiplos atos de liquidação posteriores e adquirir relevância no contexto de diversos impostos, não podendo aqueles atos de avaliação ficar à mercê de fiscalizações sucessivas, concretas e incidentais, introduzindo incoerência, insegurança, imprevisibilidade e desigualdade no sistema.

45. De acordo com a Requerente, a interpretação do artigo 45.º do CIMI, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do CIMI devem ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios – por analogia ou outra técnica de interpretação –, atenta contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, da CRP. Ora, na perspetiva deste tribunal, não há como assacar ao legislador qualquer responsabilidade pela inconstitucionalidade da interpretação e aplicação que do artigo 45.º da CIMI foram feitas pela AT, atenta a clareza do respetivo programa normativo e a ausência, no preceito, de qualquer significação manifestamente lesiva dos princípios constitucionais da igualdade, legalidade e segurança jurídica. Não obstante, ainda que o entendimento da Requerente fosse julgado procedente, o mesmo não implicaria a reabertura automaticamente das situações entretanto consolidadas no ordenamento jurídico, com força jurídica análoga ao caso julgado, como é o caso dos atos de fixação dos VPT não impugnados tempestivamente, por aplicação analógica do artigo 282.º, n.º 3, da CRP, em nome do princípio da segurança jurídica.

46. O contribuinte que se considere lesado por um ato de determinação do VPT sempre dispõe de um prazo razoável para impugnação, sendo que, transcorrido o mesmo, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, com os seus corolários de previsibilidade, igualdade e regularidade da atuação administrativa, impõem a consolidação desse VPT na ordem jurídica, daqui resultando que, em princípio, as liquidações de IMI não podem ser anuladas com fundamento nos alegados erros dos atos de avaliação e fixação do VPT. De resto, estando aqui em causa as avaliações dos terrenos para construção identificados que não foram objeto de anulação por se terem realizado há mais de cinco anos, verifica-se que já transcorreu para elas o prazo legal de cinco anos para a anulação administrativa dos atos administrativos, previsto para situações de invalidade resultante de erro do agente, de acordo com o artigo 168.º, n.º 1, do CPA.

47. Do teor literal do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, parece resultar que a expressão “qualquer ilegalidade” nele contida se reporta aos atos tributários em si mesmos, no caso, aos atos de liquidação, e não a atos anteriores, com os atos de fixação do VPT. Reconhece-se, não obstante, que a questão é controvertida¹⁰. No entender deste tribunal, os atos de fixação do VPT visam determinar a base tributável de imóveis, determinando o valor que posteriormente servirá de base à liquidação do IMI, AIMI e IMT), não sendo atos de liquidação, mas sim atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis.

48. Tratando-se de atos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objeto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido ato de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do ato de avaliação e não do ato de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de ato destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste ato para efeitos de impugnação contenciosa. 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

¹⁰ Reconhece-se ampla divergência jurisprudencial e doutrinal quanto a este aspeto. Cfr. Acórdão do TCAS, Processo n.º 2765/12.8BELRS, 31.10.2019; Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0312/15, 31.03.2017.

efetivação da liquidação, garantindo a segurança jurídica necessária e relevante para vários impostos.

49. O prazo de impugnação de três meses para impugnação de atos de fixação do VPT é perfeitamente razoável, sendo o prazo geral previsto na lei para a impugnação da generalidade dos atos administrativos com fundamentos geradores de vícios de anulabilidade (artigo 58.º do CPTA e artigo 102.º do CPPT). 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 que se pronuncie sobre o ato de liquidação uma vez que nesta sede há de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação. Está consolidada a fixação do VPT não podendo os atos de liquidação ser anulados com fundamento em alegados erros nas avaliações dos prédios.

50. Em nome do princípio da justiça material os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação do VPT, a título excecional, «com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte». Tem sido entendido que o facto de a lei determinar que o dirigente máximo do serviço possa autorizar, excecionalmente, a revisão, não obsta à possibilidade de convalidação da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever, poder estritamente vinculado, suscetível de aplicação a todos os casos, verificados que sejam os referidos requisitos¹¹.

51. Invocando o Requerente erros na aplicação do direito exclusivamente imputáveis à AT de que resultaram coletas em IMI consideravelmente superiores àquelas que seriam legalmente devidas, em termos suscetíveis de configurar uma injustiça grave ou notória para efeitos do artigo 78.º, n.º 4, da LGT, há que apreciar a questão de saber se estão reunidos os requisitos desta revisão excecional.

¹¹ Neste sentido, STA, IISec, Processo n.º 0329/11, 02.11.2011.

52. Não está em causa, deve ser dito em primeiro lugar, a revisão oficiosa ao abrigo do CIMI e do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, visto que, como decorre do teor literal do artigo 115.º, ele reporta-se a revisão oficiosa de atos de liquidação de IMI e não a atos de fixação dos VPT. Por outro lado, como se está diante de normas especiais aplicáveis sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da LGT, a revisão oficiosa está limitada pelas condições aí indicadas, designadamente a de que, quando o pedido de revisão não é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, a revisão só pode ser efetuada se existir erro imputável aos serviços.

53. Assim, tendo as liquidações em crise sido efetuadas com base no VPT dos terrenos para construção, não se pode dizer que existem erros por parte da AT nas liquidações, pelo que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa não enferma de ilegalidade. Os atos de fixação dos VPT já tinham adquirido estabilidade e força jurídica por não terem sido impugnados tempestivamente. A AT baseou-se nos VPT que, entretanto, se tinham consolidado na ordem jurídica.

54. Resta indagar, em seguida, se existe margem para admitir a revisão oficiosa de atos de fixação de VPT ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 78.º da LGT. Se é verdade que no caso dos n.ºs 1 e 6 estão em causa atos de liquidação (como se infere do termo inicial do prazo de quatro anos previsto no n.º 1), já as situações previstas no âmbito normativo dos seus n.ºs 4 e 5 deste artigo 78.º abrangem atos de fixação do VPT, pois são estes que fixam a matéria tributável relativamente ao IMI.

55. Como anteriormente se disse, embora o n.º 4 do artigo 78.º da LGT disponha que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente» a «revisão da matéria tributável apurada», trata-se de um poder-dever estritamente vinculado e sujeito a controle jurisdicional, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo, que constitui uma espécie de válvula de segurança do sistema jurídico imposta pelos princípios da justiça material e da verdade materiais, ínsitos no princípio do Estado de direito.

56. Há muito que se entende que os tribunais arbitrais do CAAD não estão impedidos de apreciar o cumprimento pela AT do dever de efetuar a revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave e notória, pois, «a forma processual adequada à apreciação do pedido de anulação do ato de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória é, igualmente, a impugnação judicial (arts. 78.º, n.º 3, da LGT e 97.º n.º, 1 alínea b), do CPPT)».

57. Neste domínio, a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas apenas de que se esteja perante «injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte». Se for esse o caso, este poder-dever implica a sua aplicação, verificados que sejam os referidos requisitos. O prazo dentro do qual deve ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço é o previsto no n.º 4, do artigo 78.º da LGT, que corresponde aos três anos posteriores ao do ato tributário de liquidação, dentro desse prazo devendo ser formalizado esse pedido.

58. Diferentemente do que sucede com as formulações vertidas no n.º 1 e no n.º 6 do artigo 78.º da LGT – cujo teor literal faz contar o prazo de 4 anos a partir do ato tributário de liquidação – o n.º 4 desse artigo admite a revisão excecional da matéria tributária apurada «nos três anos posteriores ao do acto tributário », sugerindo ao intérprete que esses anos devem ser considerados na plenitude da sua duração – ou seja, até ao último dia do último dos três anos – e não a contar do ato de liquidação¹².

59. Esse prazo foi ultrapassado pela Requerente no que respeita às liquidações de IMI do ano de 2016 (i.e. 2016..., de 04.03.2017; 2016..., de 30.04.2017; 2016..., de 05.10.2017), porque o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 20.10.2021 e o prazo para a respetiva impugnação terminara em 31.12.2020. No entanto, os três anos referidos no n.º 4 do artigo 78.º, da LGT, para o pedido de revisão da matéria tributável apurada foram observados

¹²Quanto aos três anos referidos no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, seguimos o entendimento propugnado pelo Acórdão do CAAD, no Processo n.º 487/2020-T, de 10.05.2021

relativamente às declarações de 2017 a 2019, a saber, 2017..., de 08.03.2018; 2017..., de 31.05.2018; 2017..., de 11.10.2018; 2018..., de 23.03.2019; 2018..., de 13.07.2019; 2018..., de 11.10.2019; 2019..., de 10.04.2020; 2019..., de 30.06.2020 e 2019..., de 01.10.2020.

60. No que concerne a existência de uma injustiça grave ou notória, para efeitos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, importa atentar para o n.º 5 do mesmo artigo onde se dispõe que «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». No caso, a errónea quantificação do VPT, com duplicação da incidência de critérios, traduziu-se num considerável acréscimo ilegal de IMI a pagar pela Requerente, em anos sucessivos, com prejuízo para o sujeito passivo no montante de € 82.226,14.

61. Verificam-se, assim, no tocante às liquidações dos anos de 2017 a 2019, 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 tácito do pedido de revisão oficiosa, a AT deveria ter efetuado a revisão e anulado parcialmente essas liquidações¹³. Pelo exposto, justifica-se a anulação, pelo presente tribunal, do indeferimento tácito, na parte respeitante às liquidações de IMI relativas aos anos de 2017 a 2019, bem como a anulação parcial destas liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

62. Diante da consolidação do ato administrativo de fixação ilegal do VPT no sistema jurídico, por falta de impugnação atempada do sujeito passivo, o n.º 4 do 78.º da LGT compatibiliza razoavelmente as exigências de justiça material e tutela jurisdicional efetiva com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, todos eles insitos no princípio do Estado de direito.

3.2.3. Juros Indemnizatórios

¹³ Cfr., em sentido convergente, Decisão do CAAD no Processo n. 501/2020-T, de 25.10.2021.

63. A Requerente pagou IMI em excesso o valor de € 82.226,14, requerendo o respetivo reembolso, com juros indemnizatórios. Decorre do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT que sobre a AT impende o dever de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

64. No n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece-se o direito a estes juros quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços. O artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT institui uma disciplina específica para os casos de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, constituindo-se a obrigação de indemnizar na esfera da Requerida somente depois de decorrido um ano a contar do pedido de revisão, salvo se o atraso não for imputável à AT. No caso, ainda não há que condenar a AT a juros indemnizatórios visto que estes só se contariam a partir de 21.10.2022 em virtude de o pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado em 20.10.2021.

IV. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se neste Tribunal Coletivo julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Determinar a anulação parcial dos atos de liquidação do IMI referentes aos anos de 2017 e 2019 a saber, 2017...; 2017...; 2017...; 2018...; 2018...; 2018...; 2019...; 2019 ... e 2019...;
- b) Condenar a AT a reembolsar a Requerente do valor do IMI pago em excesso, no montante de € 82.226,14, relativamente às liquidações anuladas.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 134.572,91 nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 3 060.00 € a cargo da Requerida na percentagem de 61% e da Requerente na percentagem de 39%.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de julho de 2022

Árbitra Presidente

Carla Castelo Trindade

(vencida em parte, conforme declaração que se segue)

Árbitro Vogal

Jónatas E. M. Machado

(relator)

Árbitro Vogal

(Vasco Valdez)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei parcialmente vencida a decisão que obteve vencimento nos presentes autos por não acompanhar a fundamentação de direito que lhe está subjacente e, bem assim, a medida da procedência do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

O objecto da minha divergência com a posição que obteve vencimento centra-se na resposta à questão de saber se a falta de contestação autónoma dos actos de fixação do VPT perclui ou não a possibilidade de contestar eventuais ilegalidades daqueles actos no âmbito da contestação da legalidade dos actos de liquidação que lhe sejam subsequentes.

A este respeito, e a título exemplificativo, entendeu o Tribunal Arbitral que “[n]ão é, nem legal nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, ou da decisão de indeferimento que se pronuncie sobre o ato de liquidação uma vez que nesta sede há de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação. Está consolidada a fixação do VPT não podendo os atos de liquidação ser anulados com fundamento em alegados erros nas avaliações dos prédios.”.

Esta não é, contudo, a minha posição. Em síntese, considero que a impugnação contenciosa, directa e autónoma, dos actos de fixação do VPT, concretiza uma excepção ao princípio da impugnação unitária que visa aumentar as garantias de defesa dos contribuintes através da sindicância antecipada de ilegalidades subjacentes à fixação da matéria colectável. Quer isto dizer que aquela possibilidade adicional de defesa não obsta a que eventuais ilegalidades de actos interlocutórios do procedimento – de que são exemplo os actos de fixação do VPT – sejam objecto de apreciação no âmbito da sindicância do acto final do procedimento, isto é, no âmbito da impugnação do acto de liquidação de IMI que lhes é subsequente.

Por conseguinte, entendo que a Requerente podia impulsionar a revisão dos actos de liquidação de IMI no prazo de quatro anos e com base em erro na fixação do VPT que seja imputável aos serviços, em conformidade com o disposto na 2.ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º da LGT, não estando assim limitada aos prazos e fundamentos previstos no n.º 4 daquele artigo.

De resto, foi este o entendimento defendido nas decisões arbitrais n.º 535/2021-T, n.º 718/2021-T e n.º 834/2021-T, das quais fui relatora, e para onde remeto uma análise com maior detalhe e profundidade dos argumentos avançados na presente declaração de voto.

Em face do exposto, considero que o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente também devia ter sido julgado procedente no que aos actos de liquidação de IMI do ano de 2016 diz respeito.

Carla Castelo Trindade