

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 484/2020-T

Tema: IMI – Terrenos para construção; Determinação do VPT; Revisão do acto tributário.

SUMÁRIO:

- I. Os actos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI, são actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objecto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos actos de liquidação que com base neles sejam efectuadas discutir-se a legalidade daqueles actos.*
- II. Nos termos do art.º 78.º, n.º 4, da LGT, "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, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte".*
- III. Não tendo, oportunamente, sido impugnados, nos termos e nos prazos legais, os actos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI, e não se verificando qualquer dos pressupostos do n.º 4 do art.º 78.º da LGT, não pode discutir-se a legalidade daqueles actos.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 24 de Setembro de 2020, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, na qualidade de sociedade gestora e em representação do FUNDO DE

INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B..., NIPC..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015..., referentes ao ano de 2015, no valor de € 92.492,02, assim como da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve os referidos actos de liquidação como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que as liquidações contestadas padecem de erro de direito na determinação do VPT, já que os terrenos para construção são avaliados de acordo com regras especiais, não devendo aplicar-se a fórmula geral do artigo 38.º do Código do IMI, designadamente, os coeficientes de afectação, de localização, de qualidade e conforto, nem a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1 do CIMI.
3. No dia 28-09-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 13-11-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 17-12-2020.
7. No dia 16-04-2021, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- Em 31-12-2015, a Requerente era proprietária dos prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ... sob os artigos matriciais U-..., U-... e U-..., os quais correspondem aos lotes n.ºs 1, 2, 2A, 3,4, 4A, 5, 6, 7, 9 e 10, respectivamente, do Alvará de Loteamento n.º .../2010 conforme alterado pelo Aditamento n.º 1, emitido em 31-07-2015 e pelo Aditamento n.º 2 emitido em 14-12-2017.
- 2- Os referidos artigos matriciais, à excepção do U-..., deram origem aos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-....
- 3- A Requerente foi notificada das liquidações de IMI n.ºs 2015..., 2015... e 2015..., relativas ao ano de 2015, no valor global de €152.094,15.
- 4- O valor global do IMI liquidado em 2016, por referência ao ano de imposto de 2015, diz respeito aos terrenos para construção, que apresentavam em 31-12-2015, os seguintes valores patrimoniais tributários:

Descrição	Artigo matricial	Afetação	VPT
Lote 1		Terreno para Construção	€ 6.730.210,00
Lote 2		Terreno para Construção	€ 6.880.930,00
Lote 2A		Terreno para Construção	€ 3.895.580,00
Lote 3		Terreno para Construção	€ 3.398.530,00
Lote 4		Terreno para Construção	€ 5.341.340,00
Lote 4A		Terreno para Construção	€ 6.239.630,00
Lote 5		Terreno para Construção	€ 4.319.340,00
Lote 6		Terreno para Construção	€ 4.429.740,00
Lote 7		Terreno para Construção	€ 2.997.460,00
Lote 8		Terreno para Construção	€ 2.989.870,00
Lote 9		Terreno para Construção	€ 3.190.860,00
Lote 10		Terreno para Construção	€ 284.560,00
Total			€ 50.698.050,00

- 5- No cálculo dos VPT's dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ... sob os artigos matriciais ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... a AT aplicou um coeficiente de afectação de 1,2 e um coeficiente de localização de 1,9 nas parcelas

- dos terrenos para construção com edificação prevista ou autorizada para comércio e um coeficiente de localização de 2 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,03 nas parcelas dos terrenos para construção destinadas a habitação.
- 6- No cálculo do VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ... a AT aplicou um coeficiente de afectação de 1,2 e um coeficiente de localização de 1,9 na parcela de terreno para construção com edificação prevista ou autorizada para comércio e um coeficiente de localização de 2 e um coeficiente de afectação de 1,2 na parcela do terreno para construção destinada a serviços.
 - 7- No cálculo do VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ... a AT aplicou um coeficiente de afectação de 1,1 e de localização de 1,9.
 - 8- A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações de IMI n.ºs 2015..., 2015 ... e 2015..., relativas ao ano de 2015.
 - 9- A Requerente apresentou pedidos de avaliação para os lotes de terrenos para construção, inscritos na matriz predial da freguesia de... sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-... .
 - 10- No âmbito dos procedimentos de avaliação, a AT reconheceu formalmente o erro na avaliação dos terrenos para construção, tendo desconsiderado, nas avaliações promovidas, os coeficientes de localização e de afectação.
 - 11- A Requerente apresentou, em 26-02-2020, um pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, com fundamento em “erro imputável aos serviços”, tendo por objecto as liquidações de IMI n.ºs 2015..., 2015..., e 2015..., relativas ao ano de 2015.
 - 12- Em 26-06-2020, decorridos 4 meses desde a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, a AT não emitiu pronúncia sobre o mesmo.
 - 13- Até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não foi notificada de qualquer decisão sobre o pedido de revisão oficiosa.

A.2. Factos dados como não provados

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

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

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

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

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

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

B. DO DIREITO

a. Da excepção de incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

Na sua resposta a Requerida começa por arguir a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido, dado que, em seu entender, o objecto imediato do pedido de pronúncia arbitral consubstancia-se na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, acto que não conhece da legalidade do acto de liquidação, pelo que está fora do âmbito das matérias susceptíveis de apreciação em sede arbitral.

Cumpr assim, antes de mais, determinar se a matéria em causa tem cabimento, ou não, no âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária.

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a legislar “*no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*”, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º*” fazendo depender a vinculação da administração tributária de “*portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*”¹.

O âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos.

A Requerente peticona, a final, a anulação da “*decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado (ato imediato do presente pedido arbitral) e as liquidações contestadas (atos mediatos do presente pedido arbitral).*”

Aliás, conforme refere a Requerente em sede de resposta às excepções, “*a Requerida não nega nem ignora que assim seja na medida em que afirma expressamente, nos artigos 1.º e 15.º da sua Resposta, que: «o ato que constitui o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral consubstancia-se na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa*”.

Vejamos:

Refere, inequivocamente, o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, que:

“*1 — A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

¹ Na redacção dada pela Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de Dezembro.

a) *A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*”.

Não havendo, portanto, dúvidas, que a “*competência dos tribunais arbitrais compreende a (...) declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos*”, dúvidas não haverá, julga-se, que o presente Tribunal arbitral é competente para a apreciação da legalidade das liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015

O objecto do processo arbitral será sempre o acto de liquidação (conforme decorre do supra-transcrito artigo 2.º do RJAT), relevando unicamente a decisão dos actos de segundo e terceiro graus (reclamação graciosa, recurso hierárquico, pedido de revisão oficiosa) para efeitos da fixação do termo inicial do prazo para a apresentação do pedido arbitral.

Com efeito, não fazendo o artigo 2.º do RJAT qualquer referência, ao definir a competência do CAAD, aos actos de segundo e terceiro graus, dever-se-á concluir que competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária a funcionar no CAAD se há-de aferir, sempre, em função dos actos elencados naquele mesmo artigo 2.º do RJAT, e não de outros.

Deste modo, e como melhor e mais detalhadamente explica Carla Castelo Trindade no seu “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado”², o contencioso arbitral tributário está estruturado à volta do acto de liquidação, sendo este que figura como objecto do mesmo no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, e sendo os actos de segundo grau, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) também do RJAT, meros referenciais para a aferição da tempestividade da apresentação do pedido arbitral.

Assim, como refere a Autora em questão na obra citada³, “*Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral tributário é o acto de liquidação*”.

E referindo-se ao artigo 10.º do RJAT, prossegue a mesma Autora: “*Desta norma não se deve, porém, retirar a competência para a apreciação directa dos actos de segundo grau. Esta é uma norma que respeita única e exclusivamente ao dies a quo do prazo para apresentação do pedido arbitral*”

O disposto no art.º 10.º do RJAT, confirmará este entendimento, ao dispor que:

“O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

² Almedina, 2016.

³ Idem.

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

Resulta assim da sistemática do RJAT, sem prejuízo do respeito devido a outras opiniões, que os actos eventualmente relevantes por via do disposto no transcrito artigo 10.º daquele diploma, apenas serão susceptíveis de contender com a tempestividade (e já não com a competência para apreciação) do pedido arbitral.

Concordando-se, assim, com a alegação da Requerida de que não se compreende na competência dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, a ilegalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que não apreciou a legalidade da liquidação, crê-se que não é essa a (primeira) questão que se coloca nos autos, mas antes da competência do Tribunal arbitral para a apreciação da legalidade do acto de liquidação de IMI n.ºs 2015..., 2015... e 2015... .

Assim, em termos sumários:

- Objecto do processo: legalidade dos actos de liquidação de IMI, para cuja apreciação o Tribunal arbitral é competente (arbitrável nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 2 do RJAT);
- Tempestividade do pedido: a apreciar em função do disposto no art.º 10.º/1/a) do RJAT.

Ou seja: a questão do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, sempre ressalvado o respeito devido e melhor opinião, deve ser encarada sob o prisma da tempestividade do pedido arbitral, e não sob o prisma da competência.

Face à conjugação normativa dos artigos 2.º e 10.º do RJAT, tanto será tempestiva a impugnação de uma liquidação (tendo-se presente que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT é sempre esta o objecto da acção arbitral - cfr. obra citada) seguida de um pedido de revisão oficiosa em cuja decisão haja sido apreciada a legalidade daquela, como será tempestiva a impugnação de uma liquidação seguida de um pedido de revisão oficiosa em cuja decisão não haja sido apreciada a legalidade daquela.

Com efeito, em ambas as situações a tempestividade será aferida pela aplicação conjugada dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, que não contém qualquer distinção quanto ao conteúdo da decisão do pedido de revisão oficiosa.

A ilegalidade do indeferimento tácito, no caso de se considerar o mesmo um verdadeiro acto, e não uma mera ficção para efeitos processuais, tendo em vista a abertura da via contenciosa⁴, será sempre consequente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, al. c), e do artigo 173.º, n.º 2, do CPTA.

Face a todo o exposto, e em suma, julga-se que o presente Tribunal arbitral é competente para a apreciação dos actos de liquidação de IMI, nos termos do art.º 2.º, alínea a) do RJAT, relevando apenas a decisão de indeferimento tácito do procedimento do pedido de revisão oficiosa para a fixação do *dies a quo* do prazo de apresentação do pedido de pronúncia arbitral, im procedendo, por isso, a invocada excepção dilatória de incompetência material.

b. Da excepção de caducidade do direito de acção

A Requerida defende a caducidade do pedido de pronúncia arbitral por, em suma, os actos de liquidação de IMI impugnados serem de 2015 e o pedido de pronúncia arbitral ter sido apresentado em 2020, para além do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, do RJAT.

Nesta norma estabelece-se o seguinte:

1 - O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

- a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;*

Como se vê, nesta norma prevêm-se, por remissão para o artigo 102.º do CPPT, vários termos iniciais do prazo de apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral.

Na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, prevê-se como termo inicial desse prazo a “formação da presunção de indeferimento tácito”.

⁴ Como é entendimento, para além do mais, do Ac. do STA de 31-03-2016, proferido no processo 0411/15.

No caso em apreço, em que são impugnados actos de liquidação na sequência de indeferimento tácito, é da sua formação que se conta o prazo para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 26-02-2020, sendo de 4 meses o prazo necessário para a formação de indeferimento tácito, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Por isso, o indeferimento tácito formou-se em 26-06-2020.

A Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral em 24-09-2020, dentro dos 90 dias subsequentes à formação de indeferimento tácito, pelo que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado tempestivamente.

Assim, improcede a excepção da caducidade.

c. Questão da possibilidade de impugnar liquidações de IMI com fundamento e vícios de actos de fixação de valores patrimoniais

A Requerida, em sede de resposta, invoca que a Requerente não imputou aos actos sindicados qualquer vício específico das liquidações de IMI, questionando apenas o VPT cuja fixação constitui um acto destacável e, por isso, susceptível de impugnação autónoma nos termos do artigo 86.º, n.º 1 da LGT e 134.º do CPPT.

Concluindo a Requerida que, na medida em que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa, os vícios do VPT não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

Afigura-se, numa primeira fase, correcto o entendimento propugnado pela AT, senão vejamos:

Nos termos do artigo 15.º do CIMI a avaliação dos prédios urbanos é directa e, portanto, “susceptível, nos termos nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa”, conforme determina o artigo 86.º, n.º 1 da LGT.

A este propósito, determina, ainda, o artigo 134.º do CPPT:

“1 - Os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2 - Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.

3 - As incorreções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem ser objeto de impugnação judicial, no prazo de 30 dias, desde que o contribuinte tenha solicitado previamente a correção da inscrição junto da entidade competente e esta a recuse ou não se pronuncie no prazo de 90 dias a partir do pedido.

4 - À impugnação referida no número anterior aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 111.º

5 - O pedido de correção da inscrição nos termos do número anterior pode ser apresentado a todo o tempo.

6 - O prazo da impugnação referida no n.º 3 conta-se a partir da notificação da recusa ou do termo do prazo para apreciação do pedido.

7 - A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.”

Estando em causa a avaliação de prédios urbanos, conforme determina o artigo 76.º do Código do IMI, o sujeito passivo que não se conforme com o resultado da mesma, pode requerer uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro acto de avaliação tenha sido notificado.

É do resultado das segundas avaliações – que esgotam os meios gratuitos do procedimento de avaliação - que cabe impugnação judicial, nos termos do CPPT.

Isto significa que os actos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI, são actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objecto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos actos de liquidação que com base neles sejam efectuadas discutir-se a legalidade daqueles actos.

Justamente, esta impugnação directa e autónoma de acto destacável, em derrogação do princípio da impugnação unitária, importa um ónus para o contribuinte, pelo que, caso não proceda à impugnação autónoma do acto destacável no prazo e pelos meios legalmente previstos, não mais o poderá fazer, o que produz a estabilização da situação definida mediante

caso decidido ou caso resolvido, por força do qual fica afastada a impugnação do ato consequente com fundamento em vícios que atinjam o ato destacável pressuposto.

Assim, por força do dito “caso decidido ou resolvido”, muito embora a impugnabilidade contenciosa do acto de liquidação seja inteiramente viável em relação a tudo o que concerne esse próprio acto de liquidação, os vícios de que enfermava o acto destacável, cuja arguição tinha que se verificar na respectiva impugnação autónoma deduzida no prazo legal, já não podem ser apreciados, dada a sua estabilização definitiva, na impugnação da liquidação do imposto.

É essa a solução que se mostra em consonância com a natureza autónoma do acto pressuposto: a não impugnação desse acto dentro do prazo legal fixado para tanto determina a respetiva consolidação na ordem jurídica e a preclusão, daí decorrente, da possibilidade de invocação dos vícios que sejam estritamente atinentes a esse acto destacável no âmbito da impugnação de um ato ulterior.

Este entendimento, de resto, está em conformidade com a posição do Tribunal Constitucional vertida no acórdão n.º 718/2017, no qual se entendeu, em suma, que:

“Ora, configurando o ato (...), como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente - como o de liquidação do tributo -, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto.”

Descendo ao caso *sub judice*, não tendo sido impugnado tempestivamente o acto de fixação de valores patrimoniais, formou-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI, pelo que os alegados vícios dos actos de avaliação invocados pela Requerente – errada fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção -, que não foram objecto de impugnação tempestiva autónoma, não podem ser fundamento de anulação das liquidações de IMI.

Face a tudo quanto se expôs, em princípio, as liquidações de IMI não podem ser anuladas com fundamento nos alegados erros nas avaliações dos prédios.

Sucedede, porém, que o legislador mitigou o efeito preclusivo, contemplando uma válvula de escape ao sistema, ao instituir o poder/dever de revisão oficiosa dos actos tributários ilegais.

O artigo 78.º da LGT sob a epígrafe “Revisão dos atos tributários, dispõe 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 - (Revogado.)

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - 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, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - 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.

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

7 - 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.”

Também o Código do IMI, no seu artigo 115.º, n.º 1, alínea c), prevê a revisão oficiosa da liquidação e anulação, “*sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são revistas [...] c) Quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido*”.

Por sua vez, o n.º 4 do artigo 78.º da LGT faz referência à “revisão da matéria coletável” e não a “atos tributários”, abrangendo, assim, os actos de fixação de valores patrimoniais, impondo como requisito, não a existência de erro imputável aos serviços, mas antes, a existência de uma “injustiça grave ou notória”.

Quanto ao enquadramento da situação *sub judice* no n.º 1 ou no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, a jurisprudência diverge.

O acórdão do TCA-Sul de 31-10-2019, proferido no processo n.º 2765/12.8BELRS, adoptou uma interpretação extensiva, segundo a qual o artigo 78.º, n.º 1 da LGT é aplicável também no domínio dos actos de fixação de valores patrimoniais.

Refere aquele aresto que *“O artigo 78.º da LGT consagra um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um acto ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, que não estejam previstos na lei.*

Todavia, como já se disse, o artigo 78.º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários stricto sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação e qualquer tributo(2). O que não quer dizer que seja de todo imprestável para o caso sub judice, visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas à recorrida. (...)

O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.

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

Este entendimento foi também já adoptado em diversas decisões arbitrais, nomeadamente, as proferidas no âmbito dos processos n.º 500/2020-T e 486/2020-T.

Adoptando um entendimento diferente, assente na aplicação do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, isto é, na existência de “injustiça grave ou notória”, em vez do seu n.º 1 do artigo 78.º da LGT, destacam-se as decisões arbitrais nos processos n.ºs 41/2020-T, 487/2020-T e 540/2020-T.

A decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 487/2020-T do CAAD, embora começando por defender a impossibilidade de alegar, no âmbito da impugnação das liquidações, vícios próprios dos actos de fixação de valores patrimoniais, quando estes não foram objecto de impugnação autónoma em sede própria, entendeu que *“apesar da não impugnabilidade normal de actos de liquidação com fundamento em vícios dos actos de avaliação de valores patrimoniais, os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os actos 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»”*, pelo que, no entender daquele Tribunal, encontrando-se preenchidos os pressupostos previstos no artigo 78.º, n.º 4 e 5 da LGT de que depende a revisão dos actos de fixação da matéria tributável, sempre estaria a AT obrigada a proceder à revisão dos mesmos.

Aquela decisão arbitral, considerando que não seria aplicável o n.º 1 do artigo 78.º da LGT dado que aquele normativo se reporta à revisão oficiosa de actos de liquidação de IMI e não a actos de avaliação de valores patrimoniais, e que não se encontraria preenchido o pressuposto da existência de *“erro imputável aos serviços”* já que, por força do artigo 113.º, n.º 1 do Código do IMI *“o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita”*, admitiu a possibilidade de revisão oficiosa de actos de avaliação de valores patrimoniais ao abrigo do disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT.

Julga-se ser de acolher o entendimento vertido naquele aresto, bem como no acórdão arbitral proferido no processo 540/2020T.

Assim, para que se proceda à revisão da matéria tributável, nos termos do citado normativo, impõe-se, portanto, que se esteja perante uma *“injustiça grave ou notória, desde*

que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte” e seja respeitado o prazo de “três anos posteriores ao do acto tributário”.

Nestas situações em que o erro está na fixação da matéria tributável e não propriamente nos subsequentes actos de liquidação, a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas apenas que se esteja perante «injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte».

Cumprirá, então, apurar se, na situação *sub judice*, se encontravam preenchidos os pressupostos para que se procedesse à revisão da matéria tributável, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art.º 78.º da LGT:

No que respeita à existência de “*injustiça grave ou notória*”, o mesmo verificar-se-ia atento o facto de, em média, o valor das liquidações de IMI ter sido manifestamente superior aquele que resultaria após expurgados os vícios alegados pela Requerente, já que, conforme aponta a Requerente, “*em virtude da aplicação da fórmula de cálculo ilegal na determinação do VPT dos terrenos para construção, foi fixado um VPT agregado dos terrenos para construção de €50.698.050,00, ao invés do VPT que deveria ter sido fixado de €19.717.375,67*”, ou seja, cerca de 250% mais.

No que concerne ao prazo de três anos, os “*três anos posteriores ao do acto tributário*” terminam no dia 31 de Dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o acto tributário.

No que respeita às liquidações em causa, relativas ao ano de 2015, emitidas em 26-02-2016, a “revisão da matéria tributável” já não podia ser autorizada em 2020, pois os três anos posteriores ao do acto terminaram em 31 de Dezembro de 2019.

Por isso, tendo a revisão sido pedida apenas em 26-02-2020, tem de se concluir que o indeferimento tácito do pedido se justifica, por intempestividade.

Tratando-se os pressupostos de que depende a revisão da matéria tributável, previstos nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, de pressupostos cumulativos, falecendo, desde logo, o pressuposto relativo à tempestividade da apresentação do pedido de revisão, fica, por si só, inviabilizada a apreciação do pedido de revisão, pelo que nos excusámos de apreciar os demais pressupostos.

Verificando-se o incumprimento do prazo de três anos previsto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, não era possível a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, nos termos daquele artigo, mas apenas do próprio acto tributário de liquidação, tendo em conta a matéria tributável fixada previamente.

Deste modo, e pelo exposto, na presente acção arbitral apenas se podem apreciar os vícios próprios do acto tributário de liquidação, e não da fixação da matéria tributável, que o mesmo tem pressuposta, e que foi fixada por acto autónomo e destacável, não oportunamente impugnado, e que, como tal se consolidou na ordem jurídica, por força do caso decidido.

*

d. Da legalidade dos actos de liquidação

Compulsado o pedido arbitral, verifica-se que a Requerente alega, em suma, a ocorrência de erro de direito na determinação do VPT, já que os terrenos para construção são avaliados de acordo com regras especiais, não devendo aplicar-se a fórmula geral do artigo 38.º do Código do IMI, designadamente, os coeficientes de afectação, de localização, de qualidade e conforto, nem a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1 do CIMI.

Ora, todas as alegações da Requerente contendem, única e exclusivamente, com a legalidade do acto de determinação do VPT (fixação da matéria tributável), acto esse, como se viu, autónomo e destacável, que se consolidou na ordem jurídica e era já, à data da apresentação do pedido de revisão, insusceptível de revisão, nos termos do artigo 78.º, n.º 4, da LGT.

Assim sendo, como efectivamente, é, não se poderá acolher a pretensão de ilegalidade dos actos de liquidação, que resultaram da mera aplicação dos critérios legais relevantes, à matéria tributável previamente fixada e consolidada na ordem jurídica, pelo que terá, necessariamente, de improceder o pedido arbitral, absolvendo-se a Requerida do pedido.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Requerida;

- b) Julgar improcedente o pedido arbitral, absolvendo-se a Requerida do mesmo;
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €92.942,02, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2022

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Rui Ferreira Rodrigues)

O Árbitro Vogal

(Marcolino Pisão Pedreiro – Com declaração de voto))

Declaração de voto do Árbitro Marcolino Pisão Pedreiro

Acompanhando o entendimento adotado no acórdão do TCA-Sul de 31-10-2019, processo n.º 2765/12.8BELRS, e nas decisões arbitrais proferidas processos n.º 500/2020-T e 486/2020-T, voto vencido, porquanto, para além das razões expostas nestes arestos, a solução neles adotada, estando em perfeita sintonia com a tributação segundo a capacidade contributiva efetiva do contribuinte, harmonizam-se, ainda, com o princípio da boa-fé que, no meu entender, se opõe que a Requerida proceda à cobrança dum imposto superior ao materialmente devido, graças ao seu próprio erro.

O Árbitro Vogal

(Marcolino Pisão Pedreiro)