

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 813/2021-T

**Tema: AIMI - IMI e AIMI. Terrenos para construção. Determinação do VPT.
Revisão do ato tributário - Artigos 45.º, 38.º e 39.º, CIMI, e 78.º, LGT.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Arlindo José Francisco e Ricardo Marques Candeias (relator) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 11 de fevereiro de 2022, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 3 de dezembro de 2021 **A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, (Requerente) titular do número de identificação fiscal..., gerido e representado pela **B...– Sociedade Gestora de Organismos de Investimento Coletivo, S.A.**, com sede na ..., ..., ..., ...-..., Lisboa, titular do número de identificação fiscal ..., 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (RJAT), pedindo a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial das liquidações de IMI de 2018 ns. 2018 ..., 2018 ... e 2018 ..., bem como a de AIMI de 2019, ns. 2019..., 2019... e 2019 ... que incidiram sobre terrenos para construção, bem

como, e consequentemente, o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, e ainda o reembolso da diferença positiva entre o montante de IMI a AIMI pago pelo e o montante que devia ter sido pago, com base nos VPT corretamente apurados, que calcula em € 84.680,76, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios à taxa legal.

2. No dia 6 de dezembro de 2021 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado ao Requerente e à AT.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, 2, a), e artigo 11.º, 1, a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 24 de janeiro de 2022 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 11 de fevereiro de 2022.
6. Notificada para apresentar resposta, a Requerida veio pedir que o Requerente juntasse aos autos as cadernetas dos imóveis em questão, antes de se pronunciar sobre o objeto do litígio, o que foi deferido, por despacho de 22 de março de 2022, e efetivamente cumprido, por requerimento apresentado pelo Requerente, datado de 5 de abril de 2022.
7. No dia 16 de maio de 2022, a Requerida apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e por impugnação, além de ter juntado o processo administrativo (PA).
8. No dia 18 de maio de 2022 foi o Requerente notificado para, querendo, se pronunciar sobre a matéria das exceções, o que fez a 2 de junho de 2022.
9. A 6 de junho de 2022 foi proferido despacho para as partes apresentarem, simultaneamente, alegações escritas no prazo de 15 dias, tendo sido indicado que a decisão final seria prolatada até ao termo do prazo previsto no artigo 21.º, 1, RJAT.
10. Apenas o Requerente veio apresentar alegações finais, o que fez em 24 junho 2022.

11. Por despacho de 25 de julho de 2022, foi prorrogado, ao abrigo do artigo 21.º, 2, RJAT, o prazo de prolação da decisão arbitral por dois meses, derivada da tramitação processual, da interposição de período de férias judiciais e da situação pandémica.
12. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º e 6.º, 1, do RJAT.
13. 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.
14. O processo não enferma de nulidades.
15. Admite-se a cumulação de pedidos formulada (art. 3.º, 1, RJAT).
16. Iremos apreciar primeiramente as alegadas exceções e, depois, sendo oportuno, o mérito da causa.

Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que é um organismo especial de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, e cuja política de investimentos se dirige, essencialmente, à aquisição, para ulterior venda ou arrendamento, de prédios rústicos e prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

A 31 de dezembro de 2018 e a 1 de janeiro de 2019, o Requerente era constituído, entre outros, por 243 terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Seixal, distrito de Setúbal.

Sobre a questão de fundo, considera o Requerente que os VPT que sustentam as liquidações de IMI à data de 31 de dezembro de 2018 e de AIMI à data de 1 de janeiro de 2019 se encontram sobrevalorizados tendo o seu apuramento resultado de uma violação das disposições legais aplicáveis, na medida em que a AT utilizou a seguinte fórmula de cálculo do VPT: $VPT = V_c \times (A \times \%ai + Ac + Ad) \times Cl \times Ca$. Ora, esta fórmula é ilegal na medida em que i) utiliza o coeficiente de localização (Cl), previsto nos artigos 38.º e 42.º do Código do IMI como fator multiplicador autónomo do VPT de todos os terrenos para construção, quando este coeficiente já se encontra refletido no método de cálculo do VPT, por via da fixação da percentagem do valor do terreno de implementação com base nas características referidas no

artigo 42.º, 3, *ex vi*, artigo 45.º, 3; ii) utiliza o coeficiente de afetação (Ca) previsto nos artigos 38.º e 41.º do Código do IMI como fator multiplicador do VPT de parte dos terrenos para construção, quando ele não se encontra previsto no artigo 45.º — utilizá-lo seria uma inadmissível dupla consideração do mesmo coeficiente para a determinação do VPT; iii) aplica a majoração de 25% prevista no artigo 39.º, 1, CIMI, sobre o valor de base dos prédios edificados (Vc), resultando na utilização de um valor de € 615,00 e de € 603,00, ao invés de, respetivamente, € 492,00 (2019) e de € 482,40 (2018), quando deveria ter sido desconsiderada a citada majoração de 25% por a mesma se aplicar, por natureza, apenas a prédios edificados e por se tratar de uma realidade já considerada na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção prevista no artigo 45.º, *idem*.

Por sua vez, a Requerida deduz várias questões prévias, alegando que os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, pois são autonomamente sindicáveis, porque destacáveis, pelo que autonomamente impugnáveis, o que ao não serem atacados na forma e no tempo próprios, se consolidam na ordem jurídica. E mesmo admitindo a aplicação do artigo 168.º, CPA, já há muito que decorreu o prazo de cinco anos aí previsto, para a anulação administrativa do ato que fixe o valor patrimonial tributário, pelo que o mesmo se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de IMI e AIMI. Além disso, a Requerida ainda alega que o pedido formulado pela requerente não está fundamentado na lei, por força dos artigos 135.º-B, 135.º-G, e 113.º, 1, todos do CIMI. Depois, importa também considerar que a administração tributária está vinculada ao princípio da legalidade, prevista no artigo 266.º, CRP, e concretizado no artigo 55.º, LGT, e no artigo 3.º, CPA.

Ainda pugna pela violação do princípio constitucional da igualdade e da legalidade tributária, bem como pela proibição legal de pronúncia arbitral conforme a equidade.

Conclui a autoridade tributária dizendo nada ter a opor a uma alegada redução do pedido apresentada pela entidade requerente no documento 234, face ao disposto nos artigos 264.º e 265.º, 2, CP, para depois sustentar que o tribunal não terá os elementos adequados para calcular os valores a serem anulados relativamente às respetivas liquidações, pelo que esses valores devem ser apurados pela entidade requerida em sede de execução de julgados.

II. QUESTÕES A APRECIAR

Importa começar por decidir as questões prévias suscitadas pela Requerida, em relação à:

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

Parece-nos ser mais adequado, por uma questão de sistematização, tratar do terceiro ponto em primeiro lugar e, subseqüentemente, dos primeiro e segundo, mas no mesmo tópico.

Sobre o mérito, a questão que é colocada respeita ao erro sobre os pressupostos de direito, nomeadamente, a aplicação das taxas legalmente previstas sobre uma base tributável (o VPT dos imóveis que deram origem às liquidações de IMI de 2018 e de AIMI de 2019) apurada em violação dos normativos aplicáveis.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Factos dados como provados, com relevo para a decisão:

- A. O Requerente é um organismo especial de investimento imobiliário fechado de subscrição particular, constituído segundo o direito português, que iniciou a sua atividade em 26 de setembro de 2008 e cuja política de investimentos se dirige, essencialmente, à aquisição, para ulterior venda ou arrendamento, de prédios rústicos e prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.
- B. A 31 de dezembro de 2018 e a 1 de janeiro de 2019, o património do Requerente era constituído, entre outros, por 230 terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Seixal, distrito de Setúbal, devidamente identificados nos doc. 5 e doc. 234, e que aqui se dão por integralmente reproduzidos.
- C. A 31 de dezembro de 2018 e a 1 de janeiro de 2019, os artigos U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., devido a um lapso administrativo, mantiveram-se no cadastro, tendo simultaneamente sido criados novos artigos relativamente aos mesmos prédios, o que resultou numa duplicação de inscrições matriciais.

- D. Daí que o Requerente procedeu, nos prazos previstos para o efeito, ao pagamento do IMI num total de € 111.514,43, valores que incluíram o IMI imputável a 243 terrenos para construção (no montante de € 106.720,69), em três prestações distintas com vencimento no final dos meses de maio, agosto e novembro de 2019 — cf. docts. 2 a 3 e 5.
- E. Adicionalmente, o Requerente procedeu ao pagamento atempado do AIMI incidente sobre os terrenos para construção por si detidos à data de 1 de janeiro de 2019 (num total de € 116.315,16) incluindo o AIMI imputável a 243 terrenos para construção (no montante de € 109.457,08), numa única prestação com vencimento no final do mês de setembro de 2019 — cf. docts. 2, 3 e 5.
- F. Na determinação dos VPT's dos terrenos para construção já identificados, foi aplicada uma fórmula que considerou os coeficientes multiplicadores do VPT — de afetação e de localização — dos artigos 38.º, 1 e 41.º a 43.º, do CIMI, e a majoração do valor-base dos prédios edificados constante do artigo 39.º, 1, do mesmo Código, em concreto, os coeficientes multiplicadores ínsitos na fórmula nos artigos das matrizes dos terrenos para construção melhor identificados, coeficientes multiplicadores esses aplicados aquando da prática do ato de fixação do valor patrimonial.
- G. A fórmula de cálculo do VPT utilizada pela AT considerou a majoração prevista no artigo 39.º, 1, CIMI, prevista para os prédios edificados, tendo sido considerado o valor de € 615,00 (2019) e de 603,00 (2018), como valor base dos prédios edificados (Vc).
- H. A AT entendeu não anular o ato de fixação dos valores patrimoniais referidos com a seguinte fundamentação: "Não é suscetível de anulação administrativa com fundamento em invalidade, porquanto o prazo legal, previsto na parte final do n.º 1 do artigo 168.º do CPA, encontra-se precluído." — cf. doc. 3, PA.
- I. O Requerente identificou a duplicação de inscrições matriciais mencionada em C. no início de 2020, tendo solicitado no dia 20 de fevereiro desse ano a extinção dos referidos artigos ao Chefe do Serviço de Finanças do Seixal — cf. doc. 1 do requerimento apresentado a 5 de abril de 2022.

- J. Na sequência do referido requerimento, os artigos em duplicado vieram a ser anulados e o Requerente foi integralmente ressarcido dos montantes de IMI e de AIMI que havia pago sobre os mesmos — cf. doc. 1 do requerimento apresentado a 5 de abril de 2022.
- K. Com data de 5 de maio de 2021, Requerente deduziu revisão oficiosa dos atos de liquidação de IMI e AIMI melhor identificados junto do Serviço de Finanças de Lisboa — 2, dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa, por entender que as liquidações assentaram em VPT's incorretamente determinados - cf. doct. 1.
- L. O pedido de revisão oficiosa deduzido pelo Requerente não obteve resposta da Requerida até 5 de setembro de 2021.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, 2, CPPT, e art. 607.º, 3, CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, a), e e), 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 art. 511.º, 1, CPC, correspondente ao atual art 596.º, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e), RJAT).

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

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

IV. SANEAMENTO

De acordo com o disposto no art. 608.º, 1, CPC, aplicável por força do disposto no art. 29.º, RJAT, “*a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância (...)*”, devendo o juiz “*resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”.

Vejamos então, embora alterando a ordem seguida pela AT na sua resposta.

1. A consolidação do ato tributário que determinou o VPT

Para a autoridade tributária, a questão central que este ponto coloca é o da inadmissibilidade da revisão oficiosa do ato de liquidação conforme foi deduzido pelo Requerente, por se centrar na ausência de reação deste, no momento próprio, que tivesse por objeto a validade dos atos de fixação da matéria tributável, já que estes são atos destacáveis e autonomamente impugnáveis.

Na verdade, para a autoridade tributária, o artigo 78.º, 1, LGT, não abrange a revisão de atos de avaliação patrimonial, na medida em que não são atos tributários para os efeitos aí previstos assim como não são atos de apuramento da matéria tributável (art. 78.º, 3, *idem*), desde logo, mas não só, por força da letra da lei mas também porque esta prevê meios impugnatórios pré-existentes ao dispor do contribuinte para atacar os referidos atos.

O silogismo de que parte a Requerida para assumir esta posição é o seguinte: se a revisão oficiosa da liquidação apenas pode ter por objeto o ato de liquidação e ainda a matéria tributável sobre o qual ele assenta, e se a validade dos atos de fixação da matéria tributável tem um expediente impugnatório próprio (daí e também por isso, serem atos autonomamente impugnáveis), que permite justificar, aliás, o porquê da delimitação do objeto do art. 78.º, então de modo algum é possível admitir a revisão oficiosa de liquidação sobre atos de liquidação que tiveram por pressuposto o valor patrimonial, fixado *ex ante*.

É que se se verificasse erro teria de se considerar um VPT diferente daquele que, na altura, constava na matriz predial. Além de que o fundamento da injustiça grave ou notória do

78.º, 4, LGT, não é invocável quando a liquidação do IMI / AIMI tenha sido efetuada de acordo com o 113.º, 1, CIMI.

Este tema e suas variações já foram múltiplas vezes tratados pelos tribunais arbitrais - — cf., entre outras, as decisões emergentes dos processos arbitrais n.º 487/2020-T, 504/2020-T, n.º 540/2020, entre outros.

Verificamos que parte da argumentação aduzida pela AT é correta. Se o sujeito passivo não concorda com a determinação do cálculo do VPT deve usar, em tempo, os meios administrativos e judiciais ao dispor.

Acompanhamos de perto a linha argumentativa emergente das decisões elaboradas no âmbito dos processos 487/2020-T e 504/2020-T, com a qual concordamos.

Considerando o artigo 15.º, CIMI, a avaliação dos prédios urbanos é direta e, por isso, «susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa» — artigo 86.º, 1, LGT.

Por sua vez, nos termos do artigo 86.º, 2, LGT, *a impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão*».

Estando em causa a avaliação de prédios urbanos, o sujeito passivo que discorde com o resultado da avaliação direta pode requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que tenha sido notificado do primeiro — artigo 76.º, 1, CIMI.

É sobre a segunda avaliação que cabe impugnação judicial, nos termos do artigo 77.º, 1, CIMI. Esta reação judicial impugnatória é enquadrada pelo art. 134.º, CPPT, — permite sustentar qualquer ilegalidade (erro de facto e/ou de direito). Para o efeito, essa reação impugnatória tem de ocorrer no prazo de três meses, estipulando o n. 7 do citado preceito que a impugnação não tem efeito suspensivo e só pode “*ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação*”.

Daqui resulta a sustentação argumentativa que podemos seguir conforme positivada nas decisões arbitrais ns. 487/2020-T e 540/2002-T:

“(…) *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.*

Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes actos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios graciosos previstos nos procedimentos de avaliações e de subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos ns. 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT. Na verdade, não sendo impugnado tempestivamente o acto de fixação de valores patrimoniais, forma-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI, sendo que «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» (artigo 113.º do CIMI).

A natureza de actos destacáveis que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, desde o tempo em que regime idêntico ao do artigo 134.º, ns. 1 e 7 do CPPT, previsto nos ns. 1 e 6 do artigo 155.º do Código de Processo Tributário de 1991, quer em sede de Sisa, quer de contribuição autárquica, quer de IMI quer de IMT, como pode ver-se pelos seguinte acórdãos:

- de 30-06-1999, processo n.º 023160;*
- de 02-04-2003, processo n.º 02007/02;*
- de 06-02-2011, processo n.º 037/11;*
- de 19-09-2012, processo n.º 0659/12;*
- de 5-2-2015, processo n.º 08/13;*
- de 13-7-2016, processo n.º 0173/16;*
- de 10-05-2017, processo n.º 0885/16.”*

In casu, as ilegalidades imputadas pelo Requerente aos atos de liquidação de IMI e de AIMI incidem apenas às suas bases de incidência, à fixação do VPT desses terrenos, porque, de acordo com a causa de pedir, foram calculadas de acordo com uma fórmula incorreta. Daqui resulta que o Requerente pretende a anulação das liquidações de IMI e de AIMI por vício do VPT. Encontrando-se o objeto do processo configurado desta forma, teremos forçosamente de aplicar a jurisprudência citada *supra*. Não porque o Requerente tenha

impugnado diretamente o ato de fixação do VPT, pois dirige o seu pedido aos atos de liquidação, mas porque o fundamento (único) que invoca para a invalidade (parcial) destes atos de liquidação respeita tão-só ao VPT fixado, o qual tem como pressuposto.

No entanto, como refere a citada decisão arbitral 487/2020-T, "apesar da não impugnabilidade *normal* de actos de liquidação com fundamento em vícios dos actos de avaliação de valores patrimoniais, os ns. 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».". Estamos perante uma 'válvula de escape' do sistema, ao positivar um poder-dever de revisão oficiosa aos atos tributários ilegais.

Desta forma, verificando-se determinados pressupostos, admite-se a revisão dos atos tributários no âmbito do artigo 78.º, LGT. Mas, por que via? A do "erro imputável aos serviços" (n.º 1) ou a do "injustiça grave ou notória" (n.º 4), como defende a última citada decisão arbitral?

2. Admissibilidade da revisão oficiosa das liquidações de IMI e de AIMI assente nos atos de avaliação de valores patrimoniais e tempestividade do pedido

O Requerente, no PPA, considera que, *in casu*, se está perante um "erro imputável aos serviços", o que sustenta a aplicação da via aberta pelo artigo 78.º, 1, LGT; mas, considera também, subsidiariamente, que estamos igualmente perante uma situação de injustiça grave e notória, fundamento esse que legitima o pedido de revisão oficiosa do ato tributário no prazo de três anos após a liquidação, nos termos do artigo 78.º, 4, LGT.

Por contraposição, a Requerida esgrima que os atos de avaliação patrimonial não são atos tributários nem são atos de apuramento da matéria tributável, assim como o citado artigo 78.º não dá acolhimento à revisão oficiosa deste tipo de atos, nomeadamente, tendo em conta os meios impugnatórios de defesa pré-existentes ao dispor do contribuinte.

Vejam, seguindo e decalcando a posição já plasmada pela decisão arbitral no processo 504/2020-T, que subscrevemos.

Por acórdão do TCAS, de 31 de outubro de 2019, processo n.º 2765/12.8BELRS, “o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afectam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido.”

É no quadro desta linha jurisprudencial que tem de efetuar o enquadramento do mecanismo que resulta, em geral, do artigo 78.º, LGT, e, em matéria de IMI, do preceituado no artigo 115.º, CIMI.

Determina o art. 78.º, LGT:

“1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada 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 atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

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. [...].”

O instituto da revisão oficiosa está, de igual modo, previsto no artigo 115.º, CIMI que, no seu n.º 1, alínea c), prescreve: “Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são oficiosamente revistas [...] c) Quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido”.

Estamos perante “*um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um ato 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 respetivos montantes, que não estejam previstos na lei.*” – v. o citado acórdão do TCA Sul.

Quer em relação ao artigo 78.º, 1, LGT, quer ao artigo 115.º, 1, c), CIMT, a revisão oficiosa reporta-se, no seu sentido literal, a ilegalidades dos atos tributários *stricto sensu* — atos de liquidação de IMI / liquidação de AIMI— e não à avaliação (ou a atos de avaliação) de valores patrimoniais, que consubstanciam atos administrativos em matéria fiscal.

Já o artigo 78.º, 4, LGT, faz referência à “revisão da matéria coletável” e não a “atos tributários”. Esta “revisão” abrange os atos de fixação de valores patrimoniais. Aqui, não constitui requisito constitutivo do direito à revisão o “erro imputável aos serviços”; porém, exige-se, como fundamento, uma “injustiça grave ou notória”, sendo o prazo encurtado para três anos (posteriores ao do ato tributário).

Quando à aplicação do n.º 1 ou do n.º 4, LGT, ao caso em análise, a jurisprudência divide-se.

O acórdão do TCA Sul, que se acompanha, preconiza uma interpretação extensiva, segundo a qual o artigo 78.º, 1, LGT, é invocável também no domínio dos atos de fixação de valores patrimoniais, não obstante estar em causa matéria de avaliação de VPT, “*visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas à recorrida.*” Assim, na medida em que esses atos de avaliação se repercutem em liquidações de imposto de valor superior ao que resultaria da correta aferição da base de incidência, não existe razão para que não mereçam um nível de tutela similar.

Esta posição foi perfilhada na decisão arbitral n.º 500/2020-T, de 24 de junho de 2021, entre outros, com os seguintes fundamentos: “*Sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício na quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer de tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido.*”

Fazemos nosso o entendimento do TCAS no acórdão que pôs termo ao processo 2765/12, de 31-10-2019, segundo o qual a errada fixação do VPT pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações, nos termos conjugados dos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI, ainda que o contribuinte não tenha reagido atempadamente contra essa fixação.

(...)

Restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, plasmado nessa norma constitucional. Mesmo que assim não se entenda, sempre teríamos que a revisão oficiosa seria possível com fundamento no disposto n. 4 do art. 78.º da LGT: o apuramento da matéria coletável consubstanciar «injustiça grave ou notória».

No caso, verificam-se os dois pressupostos legais: a gravidade, pois o imposto liquidado será mais de 35% superior ao devido no caso da A... quase 60% superior ao devido no caso da B...; a notoriedade, uma vez que estão em causa questões de direito, sendo que o cálculo do VPT foi feito de forma que contraria frontalmente jurisprudência consolidada do STA. Não está em causa um qualquer “comportamento negligente do contribuinte”, pois que este(s) nenhuma intervenção tiveram na fixação dos VPT’s em causa. Note-se, por último, que a “negligência” que a lei se refere é relativa ao contributo do contribuinte para o “erro” e não à negligência na utilização atempada dos meios normais de reacção.

Assim, mesmo admitindo – o que não se concede – que o pedido de revisão oficiosa apenas poderia ser feito ao abrigo do n.º 4 do art. 78.º da LGT, temos que, sempre seria tempestivo (as liquidações em causa relativas a 2016 – as mais antigas - são datadas de 2017, tendo os pedidos de revisão oficiosa das liquidações sido apresentados, respetivamente, em 02.03.2020 e 04.03.2020, ou seja, dentro dos três anos posteriores aos dos atos tributários cuja revisão se pretendia.”

Pensamos que é de subscrever esta posição, que privilegia a justiça material do caso. Não obstante a Requerida ter efetuado as liquidações de IMI e de AIMI com base nos VPT que constavam das matrizes, respetivamente, a 31 de dezembro do ano em causa (2018), e a 1 de janeiro de 2019 (artigo 113.º, 1, 4, CIMI), esta incorreu em erro de direito no procedimento de avaliação e fixação do VPT, que gerou uma sobrevalorização dos VPT e,

consequentemente, a liquidação de IMI e do AIMI em excesso, e o correspondente pagamento de prestação tributária indevida. Ocorre, portanto, nos autos, erro imputável aos serviços.

Para esta situação de erro não contribuiu o Requerente. Efetivamente, a fixação do VPT foi efetuada pela Requerida, não sendo alegado nem demonstrado que o Requerente tivesse declarado algum elemento de informação errado em relação aos terrenos para construção avaliados, pelo que o eventual erro da fórmula aplicada não pode ser imputado a um comportamento negligente daquele.

Com um entendimento diferente, defendendo a aplicação do artigo 78.º, 4, LGT, (em vez do seu n.º 1), vejam-se as decisões arbitrais nos processos ns. 41/2021-T, de 27 de julho de 2021; 487/2020-T, de 10 de maio de 2021; e 540/2020-T, de 30 de abril de 2021. O preceito cuja aplicação aqui se defende (o n.º 4) exige que se verifique injustiça grave ou notória.

Ora, seja como for, a "injustiça grave ou notória" também se verifica *in casu*, atendendo a que, o valor agregado das liquidações de IMI e de AIMI foi quase mais 40% daquele que resultaria após expurgados os vícios alegados pelo Requerente. Com efeito, o valor total das liquidações de IMI contestadas é de € 106.720,69 e o de AIMI é de € 109.457,08. Segundo o Requerente este valor agregado (€ 216.177,71) devia ser subtraído de € 84.680,76 (pedido do presente PPA), pelo que, seguindo este raciocínio, as liquidações seriam de € 131.496,95.

Sublinhe-se que, não obstante o Requerente, a título principal, alegar o enquadramento no artigo 78.º, 1, LGT, também invoca, ainda que subsidiariamente, o n.º 4 deste preceito.

Admitindo ser este o preceito a aplicar, o pedido de revisão oficiosa do Requerente referente ao IMI e ao AIMI continua a ser tempestivo, pois os atos tributários foram praticados em 2018 e em 2019 e a revisão pode ser pedida nos três anos subsequentes, tendo-o sido em 3 de março de 2020, portanto, dentro do referido período.

Seja como for, pensamos que a melhor posição, que considera a justiça material do caso, preenchidos determinados pressupostos processuais, o que se verifica, como vimos, exige a aplicação do artigo 78.º, 1, LGT, pois, em rigor, o PPA baseia-se no pedido de revisão parcial dos atos de liquidação de IMI e de AIMI (atos tributários *proprio sensu*) e não no pedido de revisão do ato de fixação do valor patrimonial.

Também nos parece que esta posição é a que melhor plasma um nível de proteção acrescido dos contribuintes, que está subjacente à instituição do regime de revisão oficiosa, e ao princípio da legalidade e da tutela efetiva das posições substantivas que lhes assistem.

Por fim, quanto à impossibilidade, alegada pela Requerida, de anulação administrativa dos atos de avaliação, por ter decorrido o prazo de 5 anos previsto no artigo 168.º do CPA, importa notar que a presente ação arbitral não contém um pedido anulatório dirigido aos atos de fixação dos valores patrimoniais (VPT) dos imóveis. Não está, pois, em discussão a anulação dos atos de avaliação (com mais de 5 anos), antes a invalidade (parcial) dos atos subsequentes, de liquidação de IMI e de AIMI, *i.e.*, de atos tributários. Estes atos foram praticados em 2018 e 2019, pelo que não estava esgotado o citado prazo. O entendimento exposto não se altera pelo facto de as ilegalidades (erro de direito) que constituem fundamento da anulação dos atos tributários terem origem nos atos de avaliação. Como se disse, os atos cuja anulação foi pedida nesta ação são, tão-só, os atos de liquidação e podem sê-lo com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 99.º do CPPT e artigos 2.º e 29.º, n. 1, al. a) do RJAT).

Deste modo, será de admitir o pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI e de AIMI ora impugnadas, sendo ele tempestivo.

V. DO MÉRITO

Recordemos que o Requerente considera que a AT utilizou a seguinte fórmula de cálculo do VPT: $VPT = Vc \times (A \times \%ai + Ac + Ad) \times CI \times Ca$.

Para o Requerente, esta fórmula é ilegal na medida em que, relembremos, i) utiliza o coeficiente de localização (CI), previsto nos artigos 38.º e 42.º do Código do IMI como fator multiplicador autónomo do VPT de todos os terrenos para construção, quando este coeficiente já se encontra refletido no método de cálculo do VPT, por via da fixação da percentagem do valor do terreno de implementação com base nas características referidas no artigo 42.º, 3, *ex vi*, artigo 45.º, 3; ii) utiliza o coeficiente de afetação (Ca) previsto nos artigos 38.º e 41.º do Código do IMI como fator multiplicador do VPT de parte dos terrenos para construção, quando ele não se encontra previsto no artigo 45.º — utilizá-lo seria uma inadmissível dupla consideração do mesmo coeficiente para a determinação do VPT; iii)

aplica a majoração de 25% prevista no artigo 39.º, 1, CIMI, sobre o valor de base dos prédios edificados (Vc), resultando na utilização de um valor de €615 e de €603, ao invés de, respetivamente, €492 e €482,40, quando deveria ter sido desconsiderada a citada majoração de 25% por a mesma se aplicar, por natureza, apenas a prédios edificados e por se tratar de uma realidade já considerada na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção prevista no artigo 45.º, *idem*.

Considerando a argumentação aduzida pelo Requerente, vejamos a posição a adotar, continuando a seguir o entendimento da citada decisão arbitral que se extrai do processo n.º 504/2020-T, além de que, sobre estas questões em particular, a Requerida, diretamente, sobre elas, não se pronunciou.

**1. A aplicação do artigo 38.º, CIMI, aos terrenos para construção
(coeficientes de localização e de afetação)**

Esta questão da aplicação aos prédios urbanos classificados como terrenos para construção dos coeficientes de afetação e localização, previsto no artigo 38.º, CIMI, para os prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços, assim como a respetiva fórmula matemática, foi amplamente debatida e tem sido decidida por jurisprudência uniforme do STA no sentido da sua inadmissibilidade.

Considera-se que a fórmula positivada no artigo 38.º, *idem*, apenas tem aplicação aos prédios urbanos aí identificados (habitação, comércio, indústria e serviços), não se prevendo a inclusão de terrenos para construção.

Com efeito, o legislador consagrou uma norma que, especificamente, prevê os terrenos para construção — o art. 45.º, CIMI, “*onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente e as características do n.º 3 do artigo 42. Os restantes coeficientes não estão aí incluídos porquanto apenas podem respeitar aos edifícios, como tal*” — cf. o acórdão do STA, de 23 de outubro de 2019, processo n.º 0170/16.BELRS 0684/17, cujo sumário é o seguinte:

I – Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq).

II – O artigo 45.º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

III – O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não pode ser aplicado analogicamente por ser susceptível de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto

Da sua fundamentação, que merece a nossa total adesão, resulta:

O terreno em causa nos autos integra uma das espécies de prédios urbanos na categoria de terreno para construção. E, tratando-se de uma das espécies de prédio urbano o valor patrimonial deverá ser determinado por avaliação directa (n.º 2 do artigo 15.º do CIMI) devendo ser avaliado de acordo com o disposto no artigo 45.º do mesmo compêndio normativo pois que a fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38.º do CIMI ($V_t = V_c \times A \times CA \times CL \times C_q \times C_v$) apenas tem aplicação aos prédios urbanos aí discriminados ou seja àqueles que já edificados estão para habitação, comércio, indústria e serviços (assim se decidiu no ac. deste STA de 20/04/2016 tirado no recurso 0824/15 disponível no site da DGSJ - Jurisprudência do STA) onde se expendeu:

(...)

Todavia o legislador não incluiu aí os terrenos para construção que também classifica de prédios urbanos no artigo 6o do CIMI.

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos mesmos há a norma do artigo 45.º já referida onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente e as características do n.º 3 do artigo 42.º.

Os restantes coeficientes não estão aí incluídos porquanto apenas podem respeitar aos edifícios, como tal.

O coeficiente de afectação só pode relevar face à comprovada utilização do prédio edificado e bem assim o de conforto e qualidade.

Tais coeficientes multiplicadores do valor patrimonial tributário apenas respeitam ao edificado mas não têm base real de sustentação na potencialidade que o terreno para construção oferece.

A aplicação destes factores valorizadores na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos de construção só poderia ser levada a cabo por analogia com o disposto no artigo 38.º do CIMI.

Mas porque a aplicação desses factores tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT por se reflectir na norma de incidência na medida em que é susceptível de alterar o valor patrimonial tributário.

A aplicação desses coeficientes na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção seria violadora do princípio da legalidade e da reserva de lei consagrado no artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

A própria remissão para os artigos 42.º e 40.º do CIMI constante do artigo 45.º e mesmo a redacção dada ao artigo 46.º 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 demonstrativo de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não entram outros factores que não sejam o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação.

É que mesmo a remissão feita para os artigos 42.º e 40.º do CIMI não consagra a aplicação dos coeficientes aí referidos mas apenas acolhe, respectivamente as características que hão-de determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo.

O que se compreende face à definição de terrenos para construção do n.º 3 do artigo 6.º do C.I.M.I.(...)

Concordando e não olvidando a doutrina expressa por José Maria Fernandes Pires in Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo 2012, 2.ª edição, pp. 104, de que “o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio ou prédios com determinadas características e com determinado valor,” e que para a avaliação de terrenos para construção a lei manda separar duas partes do terreno (uma primeira parte a do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir) e uma segunda parte a restante constituída pelo terreno que fica livre no lote de terreno para construção expressando que

para alcançar o valor da primeira parte é necessário proceder à avaliação do edifício a construir como se ele já estivesse construído.

Com o devido respeito, não se acolhe integralmente esta doutrina pelas dúvidas e imprecisões que pode acarretar e que em matéria fiscal devem ser evitadas. Desde logo a lei, no art. 6.º n.º 3 do CIMI classifica de terrenos para construção realidades que não têm aprovado qualquer projecto de construção pelo que a sua inexistência determina por si só a inviabilidade de efectuar o cálculo da chamada área de implantação do edifício porque inexistente mesmo em projecto e por outro lado, nos casos em que existe esse projecto ou plano de pormenor (parece ser este último o caso dos autos uma vez que no processo administrativo apenso a fls. 13 se faz referência a um plano de pormenor destacado na alínea “L” do probatório) cumpre salientar que a qualidade e o conforto têm de ser efectivos o que se compreende porque o direito tributário se preocupa com realidades e verdades materiais não podendo a expectativa ou potencial construção de um edifício com anunciados/programados índices de qualidade e conforto integrar um conceito que objectivamente, só é palpável e medível se efectivada a construção e se, realizada sem desvios ao constante da comumente conhecida “memória descritiva” que acompanha cada projecto de construção. Também é certo que a valorização imediata do prédio por efeito da atribuição do alvará de terreno para construção não deixará de ser levada em conta para efeitos de tributação, em caso de alienação, com a tributação noutra sede tributária.

Como se expressou no acórdão deste STA de 24/04/2016 a que supra fizemos referência

(...) Efectivamente o coeficiente de afectação tem a ver com o tipo de utilização do prédio já edificado e o mesmo se diga do coeficiente de qualidade e conforto.

Nos terrenos em construção as edificações aprovadas são meramente potenciais e é o valor dessa capacidade construtiva, geradora de acréscimo de valor patrimonial ou riqueza para o seu proprietário que se procura taxar. E não factores ainda não materializados (...).

Tendo em conta a realidade o legislador consagrou para a determinação do valor patrimonial tributário desta espécie de prédios (terrenos para construção) a regra específica a considerar é a constante do supra referido artigo 45.º do CIMI e não outra, onde reitera-se se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno

adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42.º, tendo em conta o projecto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45.º do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes.

Isto só pode significar que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente, aqui discutido, de qualidade e conforto relacionado com o prédio a construir. O que, faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial factores ainda não materializados. E, sendo verdade que para calcular o valor da área de implantação do edifício a construir a lei prevê que se pondere o valor das edificações autorizadas ou previstas (art. 45.º n.º 2 do CIMI) para tal desiderato, salvo melhor opinião não necessitamos/devemos entrar em linha de conta, necessariamente, desde logo, com o coeficiente de qualidade e conforto pois que não estando materializado não é medível/quantificável, sendo consabido da experiência comum que um projecto de edificação contemplando possibilidades modernas de inserção acessória de equipamentos vulgarmente associados ao conceito de conforto tais como ar condicionado, videovigilância robótica doméstica, luzes inteligentes etc., se edificado/realizado com defeitos pode não se traduzir em qualquer comodidade ou bem estar, antes pelo contrário ser fonte de problemas/insatisfações e dispêndios financeiros.”

Como se referiu, estamos perante jurisprudência sólida, reiterada em acórdãos do Pleno, cujos processos *infra* se referenciam: processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, de 13 de janeiro de 2021; processo n.º 0170/16.6BELRS 0684/17, de 23 de outubro de 2019; processo n.º 0165/14.4BEBRG, de 9 de outubro de 2019; Pleno – processo n.º 016/10.9BELLE, de 3 de julho de 2019; processo n.º 0986/16, de 16 de maio de 2018, entre outros.

Todos os acórdãos citados relativos à questão da avaliação de terrenos para construção, regulado pelo artigo 45.º do Código do IMI, julgam não ser de aplicar os

coeficientes ou características que não se encontrem especificamente previstas neste preceito, nomeadamente os contemplados no artigo 38.º deste Código, suscetíveis de alterar a base tributária e de interferir na incidência do imposto, por tal configurar aplicação analógica.

Considera-se, também, ser de afastar o coeficiente de localização, em virtude de este fator já estar contemplado na percentagem prevista no artigo 45.º, 3, CIMI, pois, de outro modo tal fator (de localização) relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção.

À face do exposto, tem de se concluir em consonância com o Requerente, no sentido de que a Requerida não devia ter aplicado aos terrenos para construção acima identificados os coeficientes de localização e de afetação que geraram a liquidação de imposto em excesso, julgando-se a ação procedente nesta parte.

2. Erro na aplicação da majoração de 25% prevista o artigo 39.º, 1, CIMI

O artigo 39.º, 1, do CIMI, em vigor à data dos factos, estabelece que «o valor base dos prédios edificados (*V_c*) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor».

O Requerente alega que foi aplicada a majoração de 25% prevista no artigo 39.º, 1, CIMI, sobre o valor de base dos prédios edificados (*V_c*), resultando na utilização de um valor de € 615,00 ou de € 603,00, ao invés de, respetivamente, € 492,00 (2019) ou de € 482,40 (2018), quando deveria ter sido desconsiderada a citada majoração de 25% por a mesma se aplicar, por natureza, apenas a prédios edificados e por se tratar de uma realidade já considerada na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção prevista no artigo 45.º, *idem*.

Com efeito, importa dar razão ao Requerente. Quer a epígrafe do artigo 39.º, quer a jurisprudência do STA, já citada, sustentam a inaplicabilidade do preceito legal referido a prédios não edificados, que são os terrenos para construção, não existindo qualquer remissão do artigo 45.º, CIMI, que estabelece as regras de determinação do VPT dos terrenos para construção, para o artigo 39.º, nem contendo aquele artigo 45.º qualquer alusão ao valor base dos prédios edificados — cf. decisões arbitrais n.os 487/2020-T, 500/2020-T e 41/2021-T.

Quanto a esta parte, também procede o pedido do Requerente.

* * *

Por fim, interessa referir que não se verifica a aplicação de qualquer critério de equidade, derivando a solução alcançada por este Tribunal Arbitral das normas legais acima citadas. Acresce que a vinculação da Administração Tributária ao princípio da legalidade, a que a Requerida faz apelo, implica precisamente a observância dessas disposições.

Também não colhe o argumento da Requerida de que o princípio da igualdade resultaria violado por privilégio concedido aos contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face aos que o fizeram tempestivamente. Com efeito, a solução ora preconizada aplica-se a todos os contribuintes, sendo que aqueles que contestaram diretamente os atos de fixação do VPT têm acesso à aplicação da mesma fórmula de cálculo da base de incidência do IMI e do AIMI.

* * *

Posto isto, os atos tributários de liquidação de IMI e de AIMI em apreciação nestes autos são parcialmente anuláveis por erro nos pressupostos de direito, na parte em que tiveram como pressuposto valores patrimoniais em que foram considerados coeficientes de localização e de afetação ao abrigo da fórmula do artigo 38.º do CIMI, bem como a majoração de 25% prevista no artigo 39.º, 1, *idem*, por, à data dos factos, tais normas serem inaplicáveis aos terrenos para construção. Tudo em conformidade com o disposto no artigo 163.º, 1, CPA, *ex vi* artigo 29.º, 1, d), RJAT.

São devidos juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT.

3. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por ilegalidade substantiva (erro de direito) dos atos impugnados, fica prejudicada, por ser inútil, a apreciação das restantes questões colocadas submetidas à apreciação deste Tribunal, nomeadamente a que se refere à alegada

violação do princípio constitucional da igualdade e da legalidade tributária, bem como à proibição legal de pronúncia arbitral conforme a equidade (cf. artigos 130.º e 608.º, 2, CPC, *ex vi* artigo 29.º, 1, e), RJAT).

4. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios

O Requerente pagou as quantias liquidadas e pede o seu reembolso da que considera indevidamente paga a que deve acrescer os correspondentes juros indemnizatórios.

O Requerente peticiona a quantia de € 84.680.76 como o total do valor de IMI e de AIMI que pagou em excesso, considerando conjuntamente o efeito da desconsideração dos coeficientes multiplicadores do valor patrimonial tributário e o efeito da majoração do valor médio de construção previsto no artigo 39.º, 1, CIMI.

Como foi dado como provado, a 31 de dezembro de 2018 e a 1 de janeiro de 2019, os artigos U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., devido a um lapso administrativo, mantiveram-se no cadastro, tendo simultaneamente sido criados novos artigos relativamente aos mesmos prédios, o que resultou numa duplicação de inscrições matriciais.

O Requerente identificou esta duplicação de inscrições matriciais no início de 2020, tendo solicitado no dia 20 de fevereiro de 2020 a extinção dos referidos artigos, tendo eles sido anulados e o Requerente integralmente ressarcido dos montantes de IMI e de AIMI que havia pago sobre os mesmos. Ignora-se qual o valor recebido pelo Requerente a este título.

Em linha com o definido pela lei e seguido pela jurisprudência, deve ser apurado pela Requerida, em execução de julgados, qual o montante concreto a anular e que deve ser devolvido ao Requerente, pois recai sobre a AT o dever de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade — cf. artigo 24.º, 1, b), RJAT, e artigo 100.º, LGT.

Determina o artigo 24.º, 5, RJAT, que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, e 100.º, LGT, quando se determine

que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O pedido de revisão do ato tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere o art. 78.º, 1, LGT — cf. Ac. STA, de 12-7-2006, processo n.º 402/06 (*«nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT»*).

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, conforme previsto no art. 78.º, LGT.

Nestes casos, o contribuinte não tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido, mas apenas a partir da data em que se completou um ano depois de ter apresentado o pedido de revisão do ato tributário — cf. art. 43.º, 3, c), LGT.

De acordo com o probatório decidido, foi a 5 de maio de 2021 que o Requerente deduziu revisão oficiosa dos atos de liquidação de IMI e AIMI melhor identificados, pelo que os juros sobre o valor a reembolsar apenas se começam a contar a partir de 5 maio 2022, nos termos dos artigos 43.º, 4, e 35.º, 10, LGT, do artigo 61.º, CPPT, do artigo 559.º do CCiv. e da Portaria 291/2003, de 8 de abril.

* * *

VI. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido arbitral, anulando parcialmente os atos tributários de liquidação de IMI e de AIMI *supra* identificados bem como anulando o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Condenar a Requerida na restituição da prestação tributária paga em excesso, no valor a calcular pela Requerida em sede de execução de julgado e nos

termos do acima decidido, por não dispor este Tribunal Arbitral dos elementos para o efeito;

- d) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, a contar de 6 de maio de 2022; e
- e) Condenar ambas as partes no pagamento das custas do presente, na proporção do respetivo decaimento, atenta a redução do pedido.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 84.680.76, nos termos do artigo 97.º-A, 1, a), CPPT, *ex vi* artigo 29.º, 1, a), b), RJAT, e do artigo 3.º, 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. 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 cargo do Requerente e da Requerida, na proporção de 1,5% - € 41,31 - e de 98,5% - € 2.712,69 - respetivamente (arts. 12.º, 2, e 22.º, 4, RJAT, e art 4.º, 5, RCPAT).

Notifique-se.

Lisboa, 12 de setembro de 2022

Os árbitros,

(Alexandra Coelho Martins)

(Arlindo José Francisco)

(Ricardo Marques Candeias)