

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 755/2021-T

Tema: AIMI - Competência do Tribunal Arbitral para apreciar imposto de AIMI calculado com base em VPT ilegal não impugnado; Método de cálculo do VPT dos terrenos para construção; Juros indemnizatórios em caso de revisão oficiosa.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 1-2-2022, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., LDA., com sede social no ..., ..., ...-... ..., Portimão, titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Portimão sob o mesmo número (doravante designada por “Requerente”), veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária doravante designado como "RJAT"), tendo por objeto o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 22 de abril de 2021 e a anulação parcial do ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante abreviadamente designado de “AIMI”), identificado sob o n.º 2019..., relativo ao período de tributação de 2019.

A Requerente pede ainda, na medida da procedência dos pedidos, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do referido montante de Euro 7.251,08 (sete mil, duzentos e cinquenta e um euros e oito cêntimos) e no pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos nos termos dos artigos 43.º da LGT, 61.º do CPPT e 24.º, n.º 5 do RJAT.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-11-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 12-01-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 01-02-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu em 16-2-2022, defendendo a improcedência dos pedidos, por excepção, porquanto entende que a revisão oficiosa é intempestiva e por alguma argumentação jurídica, consolidação do acto tributário que determinou o VPT, (in) impugnabilidade dos actos de liquidação com fundamento em vícios próprios do acto de fixação do VPT, regime da anulação administrativa, proibição legal de pronúncia arbitral conforme a equidade, os quais acabam por se reconduzir à tempestividade e inimpugnabilidade.

Por despacho arbitral proferido no dia 17-02-2022, foi determinado que a Requerente se pronunciasse, querendo sobre a invocada excepção, o que a mesma veio a fazer por requerimento impetrado em 03-03-2022, onde defendeu a improcedência da excepção invocada pela Requerida, por manifesta falta de fundamento.

Por despacho arbitral exarado a 09-03-2022, foram as partes notificadas que os factos indicados para a inquirição da testemunha arrolada pela Requerente, consubstanciam matéria cuja prova é essencialmente documental, pelo que se convidou a Requerente ao abrigo do princípio da celeridade processual, da inutilidade da prática de actos redundantes a vir aos autos indicar se ainda mantinha interesse na audição da mesma. A Requerente por requerimento impetrado a 18-03-2020, veio a prescindir da prova testemunhal indicada.

Por despacho arbitral exarado a 21-03-2022, o Tribunal dispensou a reunião com as partes prevista no art.º 18.º do RJAT, determinou que seriam apresentadas alegações escritas de facto, (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias [(artigos 29º, do RJAT, 91º-5 e 91º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL nº 214-G/2015, de 2-10)]. Foi ainda indicada a data provável da prolação final da decisão nos termos do art.º 21.º do RJAT, bem como alertada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral remanescente, e ambas convidadas a apresentar os articulados em formato “word” para ajuda à redacção da decisão final, o que não deram cumprimento.

Por requerimento impetrado no dia 04-04-2022, veio a Requerida introduzir as suas alegações escritas, remetendo para a Resposta devidamente deduzida, tendo junto três decisões proferidas em sede de Tribunal Arbitral que julgaram improcedentes pedidos idênticos aos dos presentes autos. Por sua vez, a Requerente introduziu as suas alegações a 22-04-2022, onde concluiu como no seu ppa.

2. SANEAMENTO

a) O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não são suscitados obstáculos à apreciação do mérito da causa.

b) Exceções

Há que conhecer previamente da exceção aduzida pela Requerida, que deduziu a intempestividade da revisão oficiosa, sendo todas as outras argumentações reconduzíveis a esta intempestividade.

2.1 FACTOS CONSIDERADOS PROVADOS PARA AS EXCEPÇÕES

a. A Requerente, deduziu revisão oficiosa em 22.04.2021, ao abrigo do art.º 78.º da LGT, do ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante abreviadamente designado de “AIMI”), identificado sob o n.º 2019..., referente ao prédio urbano inscrito na matriz sob o número ..., freguesia do ..., concelho de Portimão, do período de tributação de 2019, com data de liquidação de 30-06-2019 e prazo de pagamento até 30-09-2019, o qual apurou um montante total de imposto a liquidar de Euro 14.650,18 (catorze mil, seiscentos e cinquenta euros e dezoito cêntimos).

b. O prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de Portimão, sob o número ..., foi avaliado em 1ª avaliação com o VPT de 3.581.950,00€, em 11-02-2013;

c. A Requerente foi notificada da Liquidação de AIMI n.º 2019..., de 30.06.2019, relativa ao ano de imposto de 2019 no valor global de € 14.650,18, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30.09.2019;

d. A Requerente pediu nova avaliação ao abrigo do art.º 130.º, n.º 3, alínea a) do CIMI, tendo vindo a ser fixado o VPT de 1.845.070,00€ em 11-03-2021.

e. A Requerida deduziu pedido de pronúncia arbitral, pedindo a anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, e em consequência a anulação de parte do ato de liquidação de AIMI n.º 2019 ... respeitante ao período de tributação de 2019, no valor total de Euro 7.251,08;

2.2 APRECIACÃO

A Requerida na sua Resposta e posteriormente em sede de alegações, veio arguir que a Requerente o que pretende é a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o Valor patrimonial Tributário (VPT).

O que está em causa segundo o seu entendimento é apenas e só, a ilegalidade de um ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação, sendo esse acto autonomamente impugnável. Invoca também o art.º 168.º n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), quanto ao regime da anulação administrativa.

Invoca ainda a consolidação do acto tributário que determinou o VPT, (in) impugnabilidade dos actos de liquidação com fundamento em vícios próprios do acto de fixação do VPT, proibição legal de pronúncia arbitral conforme a equidade, os quais acabam por se reconduzir à tempestividade e inimpugnabilidade.

Quanto à intempestividade traz-nos o 78.º, n.º 4 da LGT.

Por sua vez a Requerente na sua resposta à excepção e posteriormente nas suas alegações, defende que os presentes autos se referem à sindicância dos atos de liquidação de AIMI, na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. Os tribunais arbitrais são competentes para apreciar a (i)legalidade de pedidos de revisão oficiosa tácita ou expressamente, indeferidos pela AT, desde que isso implique, também e antes de mais, a apreciação dos atos de liquidação que lhes estão subjacentes – como é o caso.

É verdade que existem inúmeras decisões sobre esta questão, quer ao nível dos Tribunais Arbitrais, quer ao nível do Tribunais Administrativos e Fiscais. Aliás, muitas delas são trazidas à colacção pelas partes consoante se defenda, uma ou outra posição. Toda esta temática, convenhamos, já merecia uniformização pelos Tribunais Superiores.

A Requerida traz-nos a decisão arbitral número 40/2021-T, acórdão Arbitral proferido no processo n.º 487/2020-T, acórdão Arbitral proferido no processo n.º 540/2020-T, quanto à intempestividade.

Quanto à errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas poder ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação que não na posterior liquidação consequente, além das anteriores decisões arbitrais, o Acórdão do STA proferido no processo n.º 633/14 de 15/2/2017, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0885/16, de 10.05.2017, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 1808/12.0BEPRT, de 18.10.2018, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 5964/12 de 20/12/2012, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.04.2010 no Processo n.º 03586/09, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12.02.2008 no Processo n.º 02125/07, Acórdão Arbitral n.º 510/2021-T, Acórdão Arbitral n.º 510/2021-T, Acórdão Arbitral n.º 538/2021-T, Acórdão Arbitral n.º 539/2021-T.¹

¹ A decisão exarada no Acórdão Arbitral, Processo n.º 539/2021-T, de 31-03-2022, apesar de invocada pela Requerida, acaba por dar razão à Requerente quanto à impugnabilidade da liquidação nos termos do art.º 78.º, n.º 4 e 5 da LGT, por revisão oficiosa do próprio acto de avaliação.

Tema: IMI - Revisão do ato tributário. Impugnação do valor patrimonial tributário. Ato de fixação da matéria tributável. Tempestividade.

SUMÁRIO

Consideram-se reunidos todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em vez do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter efetuado a revisão e anulado parcialmente as liquidações relativas ao ano de 2016.

Justificando-se, por isso, a anulação do indeferimento tácito respeitante às liquidações relativas ao exercício de 2016, bem como a anulação parcial desta liquidação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Decisão Arbitral

Porém, o artigo 78.º da LGT, nos seus n.os 4 e 5, prevê a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais, a título excecional, com base em injustiça grave ou notória e desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. Veremos de seguida se os condicionalismos previstos nos n.os 4 e 5 do artigo 78.º da LGT estão verificados por forma a admitir a revisão oficiosa, seguindo também aqui a jurisprudência vertida na Decisão arbitral proferida no processo n.º 487/2020-T.

No que concerne às liquidações em causa – respeitantes ao ano de 2016 – o prazo de 3 anos ainda não estava esgotado e o dirigente máximo do serviço ainda poderia autorizar o pedido de revisão da matéria tributável e consequentemente corrigir as respetivas liquidações em conformidade com a revisão autorizada.

Assim sendo verificada a tempestividade do pedido teremos que apreciar se a fixação dos valores patrimoniais resultam de qualquer informação incorretamente prestada pelo Requerente, relativamente à natureza dos prédios,

Quanto ao prazo previsto no art.º 168.º do CPA, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14.10.2021, processo n.º 23/16.8BELRS

A Requerente traz-nos na perspectiva do indeferimento tácito, a Decisão Arbitral, datada de 21 de abril de 2015, processo n.º 668/2014-T.

Quanto à errada fixação do VPT e submissão ao crivo da revisão oficiosa, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 31 de outubro de 2019, Processo n.º 2765/12.8BELRS.

Quanto à intempestividade, as decisões arbitrais n.ºs 540/2020 e 487/2020, construindo o raciocínio que “o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente

o que não se verifica, uma vez que a avaliação foi realizada pela AT, com base numa fórmula prevista na Lei, sem qualquer intervenção da Requerente. Esta circunstância afasta qualquer comportamento negligente da sua parte. Antes pelo contrário, o erro tem que ser completamente imputável à AT, na medida em que utilizou na avaliação e fixação dos valores patrimoniais dos terrenos para construção, as normas legais aplicáveis aos prédios edificados, o que nos permite concluir que os erros apontados pela Requerente na fixação dos valores patrimoniais dos terrenos para construção em causa, só poderão ser exclusivamente imputáveis à AT.

Tais erros conduziram ao apuramento de valores patrimoniais dos terrenos para construção não correspondentes ao legalmente previsto no artigo 45.º do CIMI e conseqüentemente aos atos de liquidação de IMI desproporcionalmente superiores aos legalmente exigíveis o que se traduz em «injustiça grave ou notória», ficando, deste modo, preenchidos os requisitos exigidos pelo n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

Aqui chegados constamos a verificação de todos os requisitos exigíveis para a revisão da matéria tributável prevista nos n.os 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que, a Requerida, ao invés de deixar operar o indeferimento tácito, deveria ter proferido despacho de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, com a conseqüente anulação parcial das liquidações respeitantes ao ano de 2016.

Nesta perspetiva justifica-se a anulação do indeferimento tácito relativamente às liquidações em apreço e a sua conseqüente anulação parcial, ao abrigo do artigo 163.º, n.º 1 do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Esta conclusão leva, por isso, à anulação do IMI respeitante ao ano de 2016, quantificado pelo Requerente no valor global de € 65.701,48.

IV - DECISÃO

Face ao exposto, o Tribunal Coletivo acorda o seguinte:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no sentido da anulação do indeferimento tácito relativamente às liquidações respeitantes ao ano de 2016, e, conseqüentemente,
- b. Anular parcialmente as liquidações de IMI em questão, respeitantes a 2016 no valor de € 65.701,48 a ser reembolsado ao Requerente acompanhado de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

Lisboa, 31 de março de 2022

O Tribunal Coletivo

Fernanda Mações

(Presidente e Relatora)

(Com a declaração de que não acompanho a posição defendida quanto à impossibilidade de impugnação das liquidações de IMI com base em erro na fixação do valor patrimonial, em conformidade com a decisão que proferi no processo 405/2021-T)

Luís Menezes Leitão

(Árbitro Auxiliar)

Marisa Almeida Araújo

(Árbitro Auxiliar)

máximo do serviço não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do acto tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º. 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.”.

A Requerente afirma que tal equivale por dizer que, no caso em apreço, o prazo para apresentação do pedido de revisão apenas terminaria a 31 de dezembro de 2023, pelo que tendo sido apresentado a 22 de abril de 2021 é manifestamente tempestivo.

Apreciemos:

Esta última observação por parte da Requerente será suficiente para ser desnecessário glosar sobre a intempestividade. Na verdade, o prazo, qualquer que ele seja, conta-se a partir da liquidação e não de qualquer acto de fixação prévia de valores patrimoniais tributários (VPT), resultantes de uma qualquer avaliação.

Temos então de discorrer sobre a (ini)mpugnabilidade do acto de liquidação de IMI, que como seu elemento intrínseco para efeitos de cálculo da sua colecta, é integrado pelo VPT.²

Diga-se desde já que o signatário foi interveniente num Acórdão Arbitral que teve um voto de vencido, extraído no processo 540/2021-T, disponível em

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?s_processo=540%2F2021&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=, cujo sumário foi:³

I. O Tribunal Arbitral é competente para conhecer de actos tributários de AIMI, calculados com base em Valor Patrimonial Tributário, não impugnado, quando este tenha coeficientes erradamente aplicados pela Autoridade Tributária;

II. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artº.45, do C.I.M.I. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq). Não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo artº.42, do C.I.M.I. Consequentemente, na determinação do valor patrimonial

² Porquanto errónea quantificação e outras invocadas pela Requerida possuem todas o mesmo escopo – inadmissibilidade de impugnação do acto de liquidação cuja uma das suas componentes é o VPT, não impugnado;

³ Também na decisão singular por si decidida no processo 531/2021-T,

tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no artº.38, do mesmo diploma.

III. Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em processo arbitral instaurado após o indeferimento tácito daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, computado da apresentação do pedido de revisão, e não desde a data em que opera o dito indeferimento tácito (cfr.artº.43, nºs.1 e 3, alínea c), da L.G.T.).

Tanto bastaria para considerar desde já o presente pedido de pronuncia arbitral totalmente procedente. Mas tal asserção não cumpriria as regras mínimas dos formalismos de uma sentença.

A fundamentação que foi vertida na Decisão Arbitral n.º 540/2021-T mencionada supra, pode desde já ser utilizada como fundamentação para a improcedência da excepção deduzida pela Requerida.

Sem prejuízo de fazermos “in totum” a fundamentação aí vertida como fundamentação da improcedência da excepção deduzida pela Requerida, transcreveremos de seguida alguns excertos dessa decisão.

“Haverá que começar pelo enquadramento constitucional da questão.

*Acompanhando, neste ponto, o vertido no acórdão do TCAS que pôs termo ao processo n.º 2765/12, de 31-10-2019, restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado nessa norma constitucional.*⁴

*Uma das concretizações do referido princípio constitucional é o princípio pro actione.*⁵

*A rigidez das formas processuais, decorrente do princípio da tipicidade, resulta minimizada pela concorrência de outro princípio, o do favorecimento do processo (pro actione).*⁶

⁴ Seguiremos muitíssimo de perto o vertido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral nº 760/2020-T, de 2021-07-02, Professor Doutor Rui Morais, do qual faremos muitas frases, nossas;

⁵ Seguiremos muitíssimo de perto o vertido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral nº 760/2020-T, de 2021-07-02, Professor Doutor Rui Morais;

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo:01233/13, de 29-01-2014, FERNANDA MAÇÃS Sumário:I – O princípio pro actione é um corolário normativo ou uma concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça (administrativa), que aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo.”

Tal princípio aponta para a interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal, evitando situações de denegação de justiça por excessivo formalismo: as regras processuais são um instrumento para a realização da justiça e não (devem ser) um obstáculo a que ela aconteça.

Este princípio, que encontra consagração expressa no art.º 7º do CPTA, tem sido, pacificamente, aplicado pela nossa jurisprudência no domínio do processo tributário.

A nosso ver, a questão não é a de saber se a lei configura a fixação do VPT como um ato destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto -, mas sim saber se existem razões que obstem a que tal ato, quando surja como instrumental relativamente a um ato de liquidação, possa, também, ser objeto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta.

Há, pois, que ponderar sobre a “ratio” das normas que preveem a impugnabilidade judicial autónoma de atos administrativos que constituem pressuposto de outros atos administrativos.

Estas razões serão, essencialmente, três:

(i) O acto ser imediatamente lesivo, produzir diretamente efeitos negativos na esfera do particular, o que não é o caso, pois a ablação do património pela via do imposto só acontece após a prática de um acto de liquidação.

(ii) A sindicância judicial imediata oferecer maiores garantias ao particular: é o caso, desde logo porquanto o decidido em tal recurso produzirá efeitos de caso julgado relativamente a todas as liquidações que tiverem por base o VPT impugnado.

Está, pois, presente uma intencionalidade garantística (consagração de meio de garantia mais abrangente) e não um intuito de restrição dos normais meios de garantia, como resultaria do acolhimento do pensamento sufragado pela Requerida).

(iii) Previsão legal de um “filtro” pré-judicial que possa contribuir para reduzir o número de casos que os tribunais sejam chamados a apreciar, quando a decisão dependa essencialmente de conhecimentos técnicos próprios de outras áreas do saber, que não a jurídica (o “filtro” aqui existe - a segunda avaliação dos prédios urbanos).

Enquanto corolário normativo ou concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça (administrativa) – Acórdão do STA, de 29 de Janeiro de 2014 fundamentado inclusivamente na doutrina de VIEIRA DE ANDRADE, A Justiça Administrativa, 11ª edição, Almedina –, este princípio exige que se recorra à Constituição. Conforme explica o Professor Vasco Pereira da Silva “o Direito Administrativo é o Direito Constitucional concretizado”.

Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que entender que a previsão da impugnabilidade direta e imediata, em processo a tal diretamente dirigido, do «resultado das segundas avaliações», como diz a lei, só se mostra «indispensável» quando esteja em causa o resultado da aplicação da lei (das normas que regulam o procedimento de avaliação) num caso concreto, pois é em tal aplicação que poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos, e não, como acontece no presente caso, quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação. Esta é uma questão exclusivamente jurídica, para a qual, por definição, um tribunal é mais qualificado para a precisar que uma comissão de peritos avaliadores.

Não nos encontramos nesta sede a apreciar se o critério de afectação face à composição e características do imóvel é incorrecto, ou se o coeficiente de qualidade não teve em atenção o facto de ter dois elevadores e o tipo desses mesmos elevadores, ou se estamos a calcular viabilidades construtivas, índices do PDM, ou mesmo áreas médias de construção da zona envolvente.⁷

⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo: 05366/12, de 09-02-2017, JOAQUIM CONDESSO

8. A avaliação assenta em seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo, os quais se podem agregar em dois conjuntos:

a) Os coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto - trata-se dos coeficientes que não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto económico e urbanístico em que se insere. São factores de variação do valor que não são intrínsecos a cada prédio, mas exteriores, apesar de serem sempre dele indissociáveis. Estes coeficientes aplicam-se, por natureza, a vários prédios e não apenas a um. São eles o valor base dos prédios edificados (Vc) e o coeficiente de localização (CL);

b) Os coeficientes específicos ou individuais - são os que respeitam a características intrínsecas dos próprios imóveis concretamente avaliados. Estamos a falar da área (A), do coeficiente de afectação (Ca), do coeficiente de qualidade e conforto (Cq) e do coeficiente de vetustez (Cv).

9. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artº.45, do C.I.M.I. O modelo de avaliação é igual ao dos edificios construídos, embora partindo-se do edificio a construir, tomando por base o respectivo projecto. É que o valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr.artº.6, nº.3, do C.I.M.I.).

10. Do exame da norma constante do artº.76, do C.I.M.I., na redacção da Lei 64-A/2008, de 31/12, deve concluir-se que a mesma consagra um regime de excepção, tendo por pressuposto, além do mais, a existência de um desvio do valor da 1ª. avaliação em mais de 15% face ao valor normal de mercado do imóvel em causa (nº.5 da norma). Por outro lado, o nº.8 do preceito parece abrir a porta à utilização do mencionado regime, mesmo em sede de segunda avaliação para efeitos de I.M.I. Com estes pressupostos, no caso concreto, a comissão de

As garantias administrativas desdobram-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias. As primeiras dizem, nomeadamente, respeito ao direito à informação (art. 59.º, n.º 3, art. 67.º, n.º 1, al. a) e b), art. 70.º, n.º 3 da LGT; art. 35.º e ss. e 57.º do CPPT; art. 268.º, n.º 2 e 3 da CRP) e ao direito de participação "na formação das decisões que lhes digam respeito" (cfr. art. 60.º, n.º 1, da LGT e art. 267.º, n.º 1 da CRP).

As garantias administrativas impugnatórias reportam-se à reclamação em matéria tributária, designada comumente por reclamação graciosa (art. 68.º e ss do CPPT)) e ao recurso hierárquico dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art. 66.º do CPPT) ou à entidade em quem ele tenha delegado essa competência.

As garantias jurisdicionais englobam o direito de acção judicial, o direito de oposição e o direito de recurso jurisdicional. O direito de acção judicial é garantido aos interessados contra quaisquer actos administrativos que "lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos" (art. 96.º, n.º 1, da LGT e art. 268.º, n.º 4 da CRP). O direito de oposição à execução fiscal é exercido após ter sido instaurada uma execução pelo competente órgão da administração tributária contra o sujeito passivo de imposto ou responsáveis tributários (art. 203.º e ss do CPPT). O direito de recurso jurisdicional confere ao sujeito passivo o direito de impugnar as decisões dos tribunais inferiores junto de um tribunal superior (art. 96.º, n.º 1, da LGT).

Em resumo, entendemos que a previsão da impugnabilidade autónoma de atos destacáveis visa, em geral, conferir maiores garantias aos particulares e não reduzir o âmbito das garantias que a lei, em geral, prevê.

Assim, tal previsão legal não deve ser entendida - salvo existindo razões substanciais que a tal se oponham, o que não acontece no presente caso - como precludendo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento (liquidação).

avaliação, em obediência ao preceituado no artº.76, nº.4, do C.I.M.I., estava obrigada a proceder à avaliação por aplicação do método comparativo dos valores de mercado.

11. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq) supra identificados.

Num quadro interpretativo da lei, que procura dar relevância à sua conformidade com os princípios constitucionais, não podemos subscrever, como constituindo uma regra sem exceções, o pensamento do distinto Autor em que a Requerida, no essencial, se louva.

Como referido no citado acórdão do TCA, há que não esquecer que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de um tributo, que foi exigido à Requerente.

Pelo que improcede a excepção ora em causa.

Apenas umas últimas palavras sobre o art.º 168.º do CPA.⁸

Independentemente de se discorrer sobre a aplicabilidade do art.º 168.º do CPA a actos tributários quanto à sua anulabilidade, até porque existe regulamentação para os actos tributários que como se sabe são uma espécie de actos administrativos, importa, na senda do que já se escreveu supra e com a mesma fundamentação, dizer que o que está em causa no presente processo é o acto tributário tendente a uma liquidação de imposto, em que parte da sua componente de cálculo é o VPT, que deve obedecer aos termos da normatividade aplicável, e não um acto administrativo “nature” que seja revogado, ou anulado.^{9 10}

⁸ De novo trazendo o Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 540/2021, de que o signatário foi interveniente;

⁹ No caso apreciado pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 23/16.8BELRS, de 14-10-2021, SUSANA BARRETO, sumariou-se:
Sumário: I. Não constando da LGT nem do CPPT norma definidora do prazo para a revogação e anulação administrativas dos atos tributários, hão de acolher-se as regras constantes dos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).
II. Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de 6 meses, a constar da data do conhecimento do órgão da causa da invalidade ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro e em qualquer caso, desde que não tenham decorrido 5 anos, a contar da respetiva emissão – artigo 168/1 CPA.
III. Salvo nos casos previstos nos n.ºs 3 a 7, do artigo 168º CPA, os atos constitutivos de direitos só podem ser objeto de anulação administrativa dentro do prazo de um ano, a contar da data da respetiva emissão - artigo 168º, n.º 2, do CPA.
IV.
V.
VI.
Mas o que estava aqui em causa era o acto de revogação de uma decisão proferida em sede de reclamação graciosa, acto que o Tribunal considerou administrativo, o que se compreende;
E ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 1397/20.1BELRS, de 11-03-2021, VITAL LOPES, sumariou-se:
Sumário: 1. A reversão da execução contra responsáveis subsidiários tem natureza de acto administrativo em matéria tributária.
2. Nessa medida, segue o regime geral de revogação e anulação administrativas previsto nos artigos 165.º e ss. do CPA, salvo nas situações em que esteja pendente impugnação contenciosa do acto revogado (artigos 112.º, 208.º e 177.º do CPPT).

Improcede assim também esta excepção.

Há assim que concluir pela competência dos tribunais arbitrais (CAAD) em razão da matéria, nos termos do art. 2.º, n.º 1, do RJAT.

O tribunal arbitral é, pois, competente.

Não existem outras excepções de que cumpra conhecer.

3. Matéria de facto

3.1 Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente, é uma sociedade comercial por quotas denominada A..., Lda., com sede social no ..., ..., ...-... ..., Portimão, titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Portimão sob o mesmo número.

2. A Requerente deduziu revisão oficiosa em 22.04.2021, ao abrigo do art.º 78.º da LGT, do ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante abreviadamente designado de “AIMI”), identificado sob o n.º 2019..., referente ao prédio urbano inscrito na matriz sob o número ..., do período de tributação de 2019, com data de

¹⁰ Um regime que foi introduzido em 2008, pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, de correcções simples, com características de Simplex, previsto no art.º 95.º-A, e segs. do CPPT e que não tem prazo de interposição, deveria ser apanágio nestas situações, mas desconhece-se a sua aplicação prática em 14 anos. O art.º 95.º-A dispõe:

Procedimento de correcção de erros da administração tributária

1 - O procedimento de correcção de erros regulado no presente capítulo visa a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal.

2 - Consideram-se erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso.

3 - O procedimento é caracterizado pela dispensa de formalidades essenciais e simplicidade de termos.

4 - A instauração do procedimento não prejudica a utilização no prazo legal de qualquer meio procedimental ou processual que tenha por objecto a ilegalidade da liquidação ou a exigibilidade da dívida.

liquidação de 30-06-2019 e prazo de pagamento até 30-09-2019, o qual apurou um montante total de imposto a liquidar de Euro 14.650,18 (catorze mil, seiscientos e cinquenta euros e dezoito cêntimos).

3. O prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de Portimão, sob o número ..., foi avaliado em 1ª avaliação com o VPT de 3.581.950,00€, em 11-02-2013;

4. A Requerente foi notificada da Liquidação de AIMI n.º 2019..., de 30.06.2019, relativa ao ano de imposto de 2019 no valor global de € 14.650,18, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30.09.2019;

5. Nessa liquidação foi utilizado o VPT no montante de 3.662.543,88, calculado nos termos do art.º 38.º do CIMI, tendo sido utilizados os coeficientes de localização e de afectação, qualidade e conforto, não tendo sido utilizado o coeficiente de vetustez;

6. A Requerente pediu nova avaliação do imóvel ao abrigo do art.º 130.º, n.º 3, alínea a) do CIMI, tendo vindo a ser fixado o VPT de 1.845.070,00€ em 11-03-2021.

7. A Requerida deduziu pedido de pronuncia arbitral pedindo a anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, e em consequência a anulação do ato de liquidação de AIMI n.º 2019... respeitante ao período de tributação de 2019, no valor total de Euro 7.251,08;

8. A Requerida não proferiu decisão expressa sobre o pedido de revisão oficiosa identificado em 1.

3.2 Factos não provados

Não se provou que o imposto tenha sido pago por falta de junção do devido comprovativo de pagamento.

Nada mais de relevante foi considerado como não provado.

3.3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

4. Matéria de Direito

4.1 Apreciação

Conforme já se mencionou supra, o signatário tomou decisões singulares sobre o objecto do presente pedido de pronuncia arbitral e participou em tribunal arbitral colectivo com o mesmo objecto.

Assim, por uma questão de economia processual não faremos uma exposição detalhada remetendo-se a fundamentação para essas mesmas decisões e as que serão mencionadas infra. No entanto, sempre se dirá o seguinte:

A questão a dirimir nos presentes autos é:

a. (i)legalidade da forma de cálculo do Valor Patrimonial Tributário (VPTs) dos Terrenos para Construção, enquanto elemento integrante da liquidação do imposto (AIMI), na vertente da determinação dos VPTs, pois a AT não poderia ter aplicado os coeficientes multiplicadores do VPT (v.g. coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto) nem a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI, os quais, no seu entender, são exclusivamente aplicáveis aos prédios urbanos edificados, tendo por consequência influenciado no cálculo da colecta de AIMI;

Analisando a questão num prisma mais jurisprudencial, o qual hodiernamente não pode deixar de constituir uma fonte de Direito por excelência, encontramos inúmeros Acórdãos sobre a matéria incluindo dois Acórdãos do Pleno do STA, o que demonstra a feroz litigiosidade em torno da matéria.

Uns versam sobre o coeficiente de localização, outros sobre o coeficiente de qualidade e conforto e outros sobre outros coeficientes.¹¹

A Requerida aceita na sua Resposta que a forma por si utilizada de determinar o VPT nos terrenos para construção é errada, pelo que dispensaremos a análise da aplicabilidade do art.º 38.º do CIMI.

Tanto basta para tomar já a decisão de procedência dos pedidos quanto à anulação do acto tributário.

¹¹ COEFICIENTE DE QUALIDADE, CONFORTO E AFECTAÇÃO, Acórdão do STA de 18/11/2009, Processo 0765/09, Isabel Marques da Silva, Acórdão do STA de 20/4/2016, Processo 0824/15, Fonseca Carvalho, Acórdão do STA de 15/3/2017, 15-03-2017, Processo 0127/15, Dulce Neto, Acórdão do TCAS de 16/11/2017, Processo 907/09.0BELRA, Joaquim Condesso, Acórdão do STA de 9/10/2019, processo 0165/14.4BEBRG, Ascensão Lopes, LOCALIZAÇÃO QUALIDADE E CONFORTO, Acórdão do STA de 28/6/2017, Processo 0897/16, Aragão Seia, Acórdão do TCAS de 8/2/2018, Processo 117/14.4BELLE, Cristina Flora, Acórdão do STA de 23/10/2019, Processo: 0170/16.6BELRS 0684/17, José Gomes Correia, COEFICIENTE DE LOCALIZAÇÃO, Acórdão do STA de 5/4/2017, Processo, 01107/16, Casimiro Gonçalves, Acórdão do TCAS de 16/11/2017, Processo 907/09.0BELRA, Joaquim Condesso, Acórdão do STA de 14/11/2018, Processo, 0398/08.2BECTB 0133/18, António Pimpão, COEFICIENTE DE QUALIDADE E CONFORTO, Acórdão do STA, de 16/5/2018, Processo 0986/16, Ascensão Lopes, Acórdão do TCA Sul de 9/7/2020, Processo 830/13.3BELRA, Lurdes Toscano e Acórdãos do Pleno do STA, Acórdão do Pleno da Secção do STA, de 21/9/2016, proc. N.º 01083/13, Ascensão Lopes, Acórdão do Pleno da Secção do STA, de 3/7/2019, Processo 016/10.9BELLE, Ana Paula Lobo, ambos sobre o coeficiente de qualidade e conforto. Encontramos ainda inúmeras decisões e acórdãos do Tribunal arbitral da CAAD, processos 428/2018-T, de 6/5/2019, 554/2019, de 8/4/2020, 697/2019, de 29/9/2020,

4.2 Conclusão

Pelo exposto, conclui-se que,

A Requerente apenas limitou o seu pedido a:

anular o ato de liquidação de AIMI n.º 2019 ... respeitante ao período de tributação de 2019, no valor total de € 7.251,08, ou seja, parte da liquidação.

Assim sendo, somente quanto a esta parte pode decidir o Tribunal e determina-se que a utilização dos mencionados coeficientes são ilegais assim como a não expurgação da majoração prevista no art.º 39.º, n.º 1, do CIMI, inquinando o acto tributário de liquidação onde são aplicados.

Pelo que devem proceder na integra os pedidos, quer do indeferimento substancial tácito da revisão oficiosa, quer de parte da liquidação no montante de € 7.251,08.

5. Restituição de quantia paga em excesso e juros indemnizatórios

Como se refere na decisão da matéria de facto, não se considerou provado que a Requerente tenha feito o pagamento do imposto.

O reembolso e os juros indemnizatórios dependem do pagamento indevido e da data em que ele é efectuado, pelo que não há fundamento factual para se decidir neste processo se a Requerente tem ou não direito a reembolso e a juros indemnizatórios.

A ter ocorrido pagamento, a Requerente, como consequência da anulação da liquidação, terá direito a reembolso da quantia paga em excesso e também direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, da LGT, já que a anulação do imposto se baseia em erro imputável aos serviços.

A existir esse direito o mesmo fica limitado a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pelo contribuinte.

Assim, não tendo sido feita prova do pagamento, aqueles pedidos têm de ser julgados improcedentes, sem prejuízo dos eventuais direitos a reembolso e juros indemnizatórios poderem ser reconhecidos à Requerente em execução de julgado, que é o meio processual adequado para os definir, quando não há elementos para esse efeito no processo declarativo (artigo 609.º, n.º 2, do CPC e 61.º, n.º 2, do CPPT).

6. Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral Singular em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no sentido da anulação do acto de indeferimento tácito que incidiu sobre o pedido de revisão oficiosa da liquidação de AIMI respeitante ao ano de 2019, e, conseqüentemente,

b) Anular parcialmente a liquidação de IMI em questão, respeitante a 2019 no valor de € 7.251,08 (sete mil, duzentos e cinquenta e um euros e oito cêntimos);

c) Julgar improcedentes os pedidos de restituição da quantia paga em excesso e de juros indemnizatórios sem prejuízo de os respectivos direitos deverem ser apreciados em execução da presente decisão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **7.251,08**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 26-09-2022

O Árbitro

(António Pragal Colaço)