

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 662/2021-T

Tema: AIMI. Terrenos para construção. Ilegalidade na liquidação por aplicação do artigo 38.º do CIMI. Prazo para apreciação.

SUMÁRIO:

- 1. A Autoridade Tributária tem a obrigação e o poder legal de rever oficiosamente as liquidações de AIMI feitas em erro por aplicação do artigo 38.º do CIMI aos terrenos para construção nos prazos limite previstos na lei - artigos 78.º da LGT, 113º n.º 4 e 115.º n.º 1 alínea c) do CIMI.**
- 2. O indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa das liquidações de AIMI dos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 feito ao abrigo do artigo 78.º da LGT em 30 de abril de 2021 com a aplicação do artigo 38.º do CIMI aos terrenos para construção é ilegal.**
- 3. Declarado ilegal o indeferimento tácito procedem os pedidos fundamentados feitos pela Requerente.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vasco António Branco Guimarães árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 27-12-2021, decide o seguinte:

1. Relatório

A... SA., com NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ..., ..., ...-... ..., (doravante designado por “Requerente”), apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a:

- a) Seja declarado ilegal o indeferimento tácito do requerimento feito em 30 de abril de 2021 ao abrigo do artigo 78.º da LGT;
- b) Sejam parcialmente anulados os actos tributários que constituem o seu objecto, relativos às liquidações de AIMI abaixo identificadas, porque contrários à lei, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito;
- c) Seja a AT condenada a reembolsar a Requerente do valor do AIMI pago em excesso, no montante global de € 22.705,69 relativamente às liquidações *sub judice*, e, bem assim, condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido.

A título subsidiário, e sem prescindir, requer que:

- c) seja desaplicado, no caso concreto, a norma pretensamente se extraída do artigo 45.º do Código do IMI, na redação vigente à data da verificação do facto tributário, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção, por manifesta inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP e, conseqüentemente, seja declarada a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, porque assentes em normas inconstitucionais, sendo os mesmos prontamente anulados, com todas as conseqüências legais.

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 21-10-2021.

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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro,

o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 07-12-2021 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 27-12-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em 01-02-2022 em que por exceção e impugnação defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes.

Por despacho de 02-06-2022, foi decidido dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e Alegações das Partes.

Em 27-06-2022 foi prorrogado o prazo de prolação da sentença por dois meses em nome da necessidade de harmonização jurisprudencial.

A prorrogação do prazo por dois meses foi feita novamente em 26-08-2022.

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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (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.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

A) A Requerente é proprietária de vários terrenos para construção que foram objeto de tributação em AIMI sendo objeto de impugnação parcial os seguintes:

i. Liquidações n.os 2017 ... e 2017 ..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 169.133,92;

ii. Liquidações n.os 2018 ... e 2018 ..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 160.021,80;

iii. Liquidação n.o 2019 ..., referente ao ano 2019, no montante total de € 168.528,65;

iv. Liquidação n.o 2020 ..., referente ao ano 2020, no montante total de € 157.270,15

B) As liquidações supra identificadas foram feitas utilizando como fundamento legal os artigos 45.º e 38.º do CIMI.

C) A Requerente pagou o AIM nas datas legais conforme liquidado pela Requerida.

D) Em 30 de abril de 2021 a Requerente solicitou – ao abrigo de um pedido de revisão oficiosa feito ao abrigo do artigo 78.º da LGT - a anulação parcial do AIMI acima identificado discriminadamente no montante global de 22.705,69 Euro - cfr. Doc. 1 junto aos autos.

E) A Requerida não respondeu ao pedido de revisão oficiosa no prazo legal tendo-se criado a presunção de indeferimento que deu origem ao PPA agora em análise.

F) A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem reafirmado que o artigo 38.º do CIMI não é aplicável aos terrenos para construção em duplicação com os critérios já considerados no artigo 45.º do CIMI.

G) A Requerida confessa ter alterado a sua posição de aplicar o artigo 38.º do CIMI aos terrenos para construção a partir da Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto.

Os factos provados baseiam-se nos articulados e documentos juntos pela Requerente.

A AT solicitou dispensa de junção do processo administrativo.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

Saber se a AT pode rever oficiosamente as liquidações em AIMI feitas em erro.

Saber se o artigo 38.º do CIMI é subsidiariamente aplicável à valorização dos terrenos para construção regulado no artigo 45.º do CIMI e pode sustentar uma liquidação em AIMI.

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende em resumo:

Que os imóveis considerados como «terrenos para construção» foram objeto de avaliação pela AT nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 onde constaram os critérios previstos no artigo 38.º do CIMI.

A aplicação do artigo 38.º do CIMI feita pela AT é ilegal, foi feita em erro sobre os pressupostos de direito e de facto e deve ser anulada.

A AT defende por exceção:

i)- Por força do artigo 168, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA) a correção da base de incidência do imposto, i. e., a correção do ato de avaliação da qual resulta a fixação do VPT efetuadas há mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa, bem como já se verificou a consolidação dos atos de avaliação do VPT.

ii)- O Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT), o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, nº1, alíneas a) e e) do RJAT.

iii)- O tribunal arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontra-se consolidados na ordem jurídica.

iv)- Não se afigura, por isso, legítimo ao Tribunal encarregado de controlar a legalidade de um ato de administração, pratique atos administrativos ou tributários em concorrência com a administração tributária ao deferir a revisão oficiosa.

v) A questão de saber se os pedidos de revisão oficiosa são tempestivos;

Por impugnação:

- vi)– A questão de saber se o ato que fixou o VPT está consolidado na ordem jurídica;
- vii)– A questão de saber se eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;
- viii)– A questão de saber se Administração Tributaria pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos.
- ix)- Caso o pedido de pagamento de juros fosse julgado procedente, o que por mera hipótese se concede, o mesmo seria enquadrável no nº 3, alínea c) do artigo 43.º da LGT, o qual determina que nas situações de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte são devidos juros indemnizatórios apenas a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão.

3.2. Saneamento do processo:

Quanto às exceções invocadas pela Requerida:

- i) *Por força do artigo 168, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA) a correção da base de incidência do imposto, i. e., a correção do ato de avaliação qual resulta a fixação do VPT efetuadas há mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa, bem como já se verificou a consolidação dos atos de avaliação do VPT.*

Começa-se por assinalar que o PPA solicita a anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente ao abrigo do artigo 78.º da LGT e a anulação parcial das liquidações acima identificadas em AIMI e não a revisão da avaliação efetuada pelos Serviços.

O CPA é subsidiariamente aplicável à matéria fiscal sempre que não exista norma que regule diretamente a matéria em análise. O direito tributário, por ser um direito que permite a apropriação da propriedade dos particulares tem regras específicas e particularmente cuidadosas no que diz respeito à apreciação da legalidade.

De entre as várias previstas normas que garantem aos particulares e à Administração Tributária sanar ilegalidades ressalta a revisão oficiosa da liquidação prevista e regulada no artigo 78.º da Lei Geral Tributária e a prevista pelo artigo 115.º do CIMI que prevê:

Artigo 115.º

Revisão oficiosa da liquidação e anulação

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são officiosamente revistas:

- a) Quando, por atraso na atualização das matrizes, o imposto tenha sido liquidado por valor diverso do legalmente devido ou em nome de outrem que não o sujeito passivo, desde que, neste último caso, não tenha ainda sido pago;

No artigo 78.º da LGT prevê-se expressamente que é possível efetuar a revisão da legalidade de uma liquidação no prazo de quatro anos sobre a data da sua prática e que o pedido de revisão oficiosa interrompe o prazo.

No artigo 115.º do CIMI não se prevê prazo pelo que será de admitir que será o previsto noutros dispositivos aplicáveis.

Transpondo o raciocínio expandido com a realidade dos autos verificamos que em 30 de abril de 2021 a Requerente solicitou a revisão oficiosa dos actos de liquidação praticados em 2017, 2018, 2019 e 2020.

A liquidação é feita anualmente reportada a 31 de dezembro de cada ano sendo a liquidação do ano subsequente.

Fazendo um simples exercício aritmético resulta claro que entre as liquidações de dezembro de 2017 e restantes anos e o pedido de revisão oficiosa do artigo 78.º feito em 30 de abril de 2021 que suspende a contagem do prazo não decorreram os quatro anos previstos no artigo 78.º nem os cinco anos invocados pela Requerida ao abrigo do artigo 168.º do CPA.

A exceção improcede por:

- a) Não se aplicar ao objeto do litígio tal como definido pela Requerente que é de ilegalidade da liquidação;
- b) Não atinge o argumento legal aqui invocado pela Requerente;

- c) Os actos da Requerente do PPA foram praticados nos prazos legais.
- ii) *O Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litigio sub judice, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do Regime Jurídico de Arbitragem Tributaria (RJAT), o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, ex vi artigo 29.º, nº1, alíneas a) e e) do RJAT.*

O Tribunal arbitral não tem poderes para obrigar a AT a praticar o acto de resposta ao pedido de Revisão Oficiosa. Mas tem o poder de apreciar se essa ausência de resposta é legal. E não é. A Requerida tem a obrigação legal de responder aos pedidos legítimos dos contribuintes. O pedido da Requerente do PPA é legítimo a ausência de resposta é ilegal.

Termos em que improcede a exceção invocada.

iii)- O tribunal arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontra-se consolidados na ordem jurídica.

O PPA foi formulado como impugnação parcial das liquidações identificadas com base em ilegalidade. Os poderes do Tribunal Arbitral são os de verificar a legalidade ou ilegalidade da liquidação e é isso que o Tribunal fará.

Improcede a exceção formulada.

iv)- Não se afigura, por isso, legítimo ao Tribunal encarregado de controlar a legalidade de um ato de administração, pratique atos administrativos ou tributários em concorrência com a administração tributaria ao deferir a revisão oficiosa.

A apreciação da legalidade dos atos de liquidação praticados pela AT é um poder/dever do Tribunal. Em caso de procedência do PPA implica que a ordem jurídica seja reconstituída pela AT. O Tribunal não se substitui à AT.

A AT é que não pode ilegalmente não responder ao pedido legítimo da Requerente.

Improcede em consequência esta exceção.

v) A questão de saber se os pedidos de revisão oficiosa são tempestivos.

Quanto aos prazos:

Os mecanismos legais de suscitar a apreciação da legalidade dos actos de liquidação praticados estão previstos na lei incluindo os prazos para a sua prática.

A Requerente suscitou em 30 de abril de 2021 a reapreciação oficiosa das liquidações efetuadas referentes aos anos de 2017, 2018, 2019, e 2020 acima identificados ao abrigo do artigo 78.º da LGT.

Ora, tendo presente que a situação ora em crise se reporta a 31 de dezembro de cada ano identificado e os impostos são liquidados e pagos no ano seguinte, a 30 de abril de 2021 podiam ser postos em causa os quatro anos de liquidações anteriores. O pedido de revisão oficiosa suspende a contagem do prazo.

O prazo previsto no n.º 1 do artigo 78.º é de quatro anos. O pedido feito é legítimo e atempado.

Improcede a invocada exceção de caducidade.

3.3. Apreciação da questão.

Analizadas as exceções e julgadas improcedentes interessa agora apreciar a substância da questão em análise.

vi)– A questão de saber se o ato que fixou o VPT está consolidado na ordem jurídica;

A existência de um VPT vigente na ordem jurídica não significa que a liquidação não possa/deva ser alterada caso seja julgada ilegal.

O normativo aplicável é claro: Vejamos,

CAPÍTULO XI

Liquidação

Artigo 113.º

Competência e prazo da liquidação

1. (...)
2. (...)
3. (...)
4. *As restantes liquidações, nomeadamente as adicionais e as resultantes de revisões oficiosas, são efectuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no artigo 116.º.*

Artigo 116.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - As liquidações do imposto, ainda que adicionais, são efectuadas nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária, salvo nas situações previstas no n.º 5 do artigo 113.º, caso em que a liquidação é efectuada relativamente a todos os anos em que o sujeito passivo gozou indevidamente dos benefícios, com o limite de oito anos seguintes àquele em que os pressupostos da isenção deixaram de se verificar.

2 - No caso previsto no n.º 2 do artigo 9.º, o prazo de caducidade do direito à liquidação conta-se a partir do ano em que ao prédio seja dada diferente utilização.

Parece ressaltar claro da norma em vigor que o IMI e o AIMI têm regras específicas que têm de ser atendidas.

Se completarmos esta especificidade com o disposto no artigo 115.º do CIMI que se transcreve para comodidade de leitura,

Artigo 115.º

Revisão oficiosa da liquidação e anulação

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são oficiosamente revistas:

a) Quando, por atraso na actualização das matrizes, o imposto tenha sido liquidado por valor diverso do legalmente devido ou em nome de outrem que não o sujeito passivo, desde que, neste último caso, não tenha ainda sido pago;

b) (...)

c) Quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido;

d) (...)

2 - A revisão oficiosa das liquidações, prevista nas alíneas a) a d) do n.º 1, é da competência dos serviços de finanças da área da situação dos prédios.

3 - Não há lugar a qualquer anulação sempre que o montante do imposto a restituir seja inferior a € 10.

Os dispositivos citados definem claramente um dever legal da AT de corrigir oficiosamente as liquidações. Este é um poder/dever. No caso em apreço não foi cumprido. Esta ausência de decisão é ilegal.

vii)– A questão de saber se eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;

A resposta a esta questão foi já dada na anterior. A AT tem o dever de oficiosamente corrigir as liquidações feitas em erro. A aplicação do artigo 38.º do CIMI é um erro grosseiro conforme foi já aceite pela AT no esteio do julgado pelo STA.

A liquidação deveria ter sido oficiosamente corrigida pela AT e não foi (podendo sê-lo) no prazo legal previsto (mesmo depois de solicitada pela Requerente).

viii)– A questão de saber se Administração Tributaria pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos.

O que está em causa neste processo é a liquidação do AIMI dos anos 2017 a 2020 e não os da fixação do VPT.

Os prazos de aplicação da revisão oficiosa estão previstos na lei. O prazo de cinco anos não é o único legalmente previsto como resulta de lei expressa em vigor – cfr. Artigo 116.º n. 1 do CIMI.

No caso em análise os prazos foram cumpridos e a AT podia/devia rever as liquidações dos anos 2017, 2018, 2019 e 2020.

Optou por não o fazer. Esta opção é ilegal e a declaração desta ilegalidade não é certamente inconstitucional como defende a AT nos articulados porque representa a defesa da legalidade que tem de estar presente em cada acto de liquidação tal como foi aprovado pelo poder legislativo.

Inconstitucional por violação do princípio da legalidade é e será, a Administração Tributária aplicar ilegalmente as normas em prejuízo de contribuinte.

Improcede assim, de facto e de Direito a posição da AT.

ix)- Caso o pedido de pagamento de juros fosse julgado procedente, o que por mera hipótese se concede, o mesmo seria enquadrável no n.º 3, alínea c) do artigo 43.º da LGT, o qual determina que nas situações de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte são devidos juros indemnizatórios apenas a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão.

O artigo 43.º da LGT prevê que os juros indemnizatórios, no caso dos pedidos de revisão oficiosa são devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido. O pedido foi feito em 30 de abril de 2021 pelo que os juros indemnizatórios são devidos a partir de 30 de abril de 2022.

Porque procede o pedido principal não nos pronunciaremos sobre os pedidos subsidiários formulados pela Requerente no PPA.

5. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, julgando como ilegal e anuladas:

- a) O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa feito pela Requerente em 30 de abril de 2021 ao abrigo do artigo 78.º da LGT;
- b) Determina-se a conseqüente validade do pedido de anulação parcial das seguintes liquidações de AIMI: n.os 2017..., 2017..., 2018..., 2018..., 2019... e 2020..., com referência aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 no montante global de € 22.705,69 (cf. Documento 2) junto aos autos resultando discriminadamente as seguintes anulações parciais por anos:
 - a) Com referência aos actos tributários de liquidação de AIMI relativos ao ano 2017, foi liquidado Adicional em excesso no montante total de € 5.514,12;
 - b) Com referência aos actos tributários de liquidação de AIMI relativos ao ano 2018, foi liquidado Adicional em excesso no montante total de € 5.726,69;
 - c) Com referência ao acto tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2019, foi liquidado Adicional em excesso no montante total de € 5.732,44;
 - d) Com referência ao acto tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2020, foi liquidado Adicional em excesso no montante total de € 5.732,44;

Mais condeno a Recorrida - por ser seu o erro que determinou a ilegalidade - a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal desde 30 de abril de 2022 até efetivo pagamento.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em 22.705,69 (vinte e dois mil setecentos e cinco Euro e noventa cêntimos).

Custas: Vai a AT condenada em custas nos termos do artigo 97.º -A, n.º 1, alínea a do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º , n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 1224,00 Euro.

Registe e Notifique.

Lisboa, 22 de outubro de 2022

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)