

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 265/2022-T

Tema: AIMI - avaliação e determinação do VPT; ato destacável; impugnação autónoma; revisão dos atos tributários.

SUMÁRIO:

I – O Tribunal Arbitral é competente para conhecer de atos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa, quando os fundamentos do pedido de revisão consistam em ilegalidades praticadas em liquidações de tributos.

II- Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), dentro do prazo estabelecido pelo n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, cujo decurso faz presumir o indeferimento para efeitos de reação contenciosa.

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

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

V- Os atos de fixação do VPT constituem atos destacáveis do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessas decisões, as quais, assim, se consolidam na ordem jurídica, não podendo ser postas em causa na impugnação judicial das liquidações respetiva

VI – Diante consolidação do ato de fixação VPT no sistema jurídico, por falta de impugnação atempada do sujeito passivo, o n.º 4 do 78.º, da LGT, compatibiliza razoavelmente as exigências de justiça material e tutela jurisdicional efetiva com os princípios da segurança jurídica e da regularidade da atuação dos poderes públicos.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jónatas Eduardo Mendes Machado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, profere a seguinte decisão:

1 RELATÓRIO

1. A... – FUNDO DE GESTÃO DE PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO, doravante abreviadamente designado por “Requerente”, com o número de identificação fiscal..., representado pela sociedade gestora B...– SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A. (“Sociedade Gestora”), com o número de identificação fiscal ... e com morada na Rua ... n.º ..., ..., ...-... Lisboa, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.os 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto- Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa apresentado pelo Requerente junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT), com vista à anulação (parcial) dos atos tributários de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”), n.º 2017..., 2018..., 2019..., com referência aos anos de 2017, 2018 e 2019, no montante de € 6.019,25.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 18.04.2022.

3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) nomeou como árbitro singular o Professor Doutor Jónatas Machado, em 09.06.2022.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Por força do preceituado na alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29.06.2022.

6.A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta em 19.09.2022.

7. Por não ter sido requerida pelas partes e ser considerada desnecessária, o Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e determinou o prosseguimento do processo com alegações escritas facultativas, a apresentar pelas partes no prazo simultâneo de 10 dias, conforme previsto no artigo 120.º, n.º 1, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

8. Convidadas para esse efeito, as partes prescindiram da apresentação de alegações finais.

1.1. Apresentação dos factos

9. O Requerente foi notificado dos atos tributários de liquidação de AIMI com os n.ºs 2017..., 2018..., 2019... referentes aos anos 2017, 2018 e 2019, no montante total de € 6.019,25, tendo procedido ao pagamento, integral e atempado, destas liquidações de AIMI, conforme informação disponível no Portal das Finanças.

10. Em parte, as liquidações de AIMI tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de AIMI a pagar pelo Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que o Requerente era titular à data dos factos tributários *in casu* -i.e. ocorrendo o facto tributário de AIMI, a 1 de Janeiro de cada ano -, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adotada à data pela AT, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afetação e / ou (iii) de qualidade e conforto.

11. Face ao expressamente consagrado no artigo 45.º do Código do IMI (na redação vigente nos anos objeto das liquidações de AIMI *in casu*), é jurisprudência constante do STA que a AT tem procedido a uma errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, tendo a AT, no decorrer do ano 2020, corrigido a fórmula de cálculo e a fixação dos VPT dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes.

12. Relativamente aos terrenos para construção detidos pelo Requerente e que foram igualmente objeto da reavaliação acima mencionada (e com a conseqüente redução dos valores patrimoniais tributários) a AT não retificou as respetivas coletas de AIMI, mantendo-se assim na ordem jurídica a existência de um montante de AIMI superior ao montante legal e efetivamente devido, sendo que a desconsideração dos coeficientes acima mencionados se traduz numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários destes terrenos, e, conseqüentemente, da coleta de AIMI sobre os mesmos.

13. Em 25.11.2021 foi interposto pedido de revisão oficiosa dos mencionados atos tributários de referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, tendo a presunção de indeferimento tácito sido formada 25.03.2022. (Documentos 1 a 3).

14. Por não se conformar com o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si interposto e, por conseguinte, com a legalidade dos atos de liquidação de AIMI que lhe estão subjacentes, o Requerente suscitou a apreciação junto deste Tribunal da legalidade dos referidos atos, requerendo a anulação parcial dos mesmos com as devidas consequências legais.

1.2. Argumentos das partes

15. Na petição inicial e nas alegações finais o Requerente veio sustentar a procedência do seu pedido com base nos argumentos que aqui se sintetizam:

- a) Decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT que estão abrangidos no âmbito da jurisdição do Tribunal Arbitral todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, desde que tenham por objeto os atos mencionados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), prevendo a alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT a possibilidade de apresentação de impugnação judicial no prazo de três meses contados a partir da “Formação da presunção de indeferimento tácito”;
- b) O indeferimento expresso ou tácito do pedido de revisão desencadeado pelo contribuinte é suscetível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do ato de liquidação;
- c) O pedido de revisão oficiosa foi submetido tempestivamente, i.e., dentro do prazo legal de quatro anos consagrado no artigo 78.º da LGT – em 25.11.2021.
- d) O pedido arbitral é tempestivo, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do

RJAT, na medida em que a presunção do indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa em análise se formou em 25.03.2022, nos termos do artigo 57.º da LGT, pelo que o prazo para a apresentação deste pedido termina em 25.06.2022.

- e) Nos termos consagrados pelo n.º 1 do artigo 1.º do CIMI, este imposto “incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português”, sendo que também no que respeita ao AIMI se utiliza como referência o valor patrimonial tributário, estabelecendo o artigo 135.º-B, do CIMI, que o “adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular”, pelo que a correta determinação desses valores é pressuposto da legalidade da liquidação do imposto;
- f) Qualquer erro nos pressupostos de facto e / ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais dos imóveis sobre os quais incide o ato tributário de liquidação de AIMI e que, conseqüentemente, faz com que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do CIMI, constitui um vício que determina a anulabilidade desse mesmo ato tributário;
- g) Nos termos do n.º 1 do referido artigo 45.º, na redação vigente à data dos factos tributários em apreço, “[o] valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor dos terrenos adjacentes à implantação”. À luz do n.º 2 do referido preceito legal na redação vigente à data destes factos tributários, “[o] valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas”;
- h) Face ao expressamente consagrado no artigo 45.º do CIMI (na redação vigente nos anos objeto das liquidações de AIMI *in casu*), é jurisprudência constante do STA que a AT tem procedido a uma errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, tendo a AT, no decorrer do ano 2020, corrigido a fórmula de cálculo e a fixação dos valores

patrimoniais tributários (VPT) dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes;

- i) Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objeto dos atos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, consoante demonstrado pelas tabelas expostas no Documento 5, afigura-se claro que, se expurgados os coeficientes de localização, afetação e / ou de qualidade e conforto aplicáveis aos VPT destes terrenos que serviram de base para cálculo da coleta de AIMI destas liquidações – coeficientes estes que não deveriam ter sido aplicados para efeitos de determinação destes valores – resultam diferentes VPT de montantes inferiores àqueles que foram efetivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto;
- j) Conforme o disposto no n.º 3 do artigo 45.º do CIMI, a fixação da percentagem do valor do terreno de implantação – esta sim um dos elementos legais para efeitos de cálculo dos VPT de “terrenos para construção” – tem em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º, disposição normativa esta que diz respeito à fixação do coeficiente de localização, estipulando que deve ter-se em consideração certas características tais como: a acessibilidade; a proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio; os serviços de transporte públicos; a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário;
- k) O fator de localização do “terreno para construção” já é considerado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do CIMI, ao passo que nos prédios urbanos classificados como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, por sua vez, o fator de localização é considerado através da aplicação do coeficiente de localização;
- l) A consideração do coeficiente de localização aquando do cálculo do VPT de “terrenos para construção” determina que a mesma realidade fáctica (a localização) seja duplamente tida em consideração – i.e. na determinação da percentagem do valor do “terreno de implantação” – que é a percentagem legalmente prevista para efeitos de cálculo de “terrenos para construção” – e na determinação do VPT considerando o coeficiente de localização per si – coeficiente este que não se

- encontra previsto como um dos elementos de cálculo do VPT destes terrenos;
- m) A aplicação, pela AT, dos coeficientes de afetação e de localização, constantes do artigo 38.º do CIMI, – especificamente aplicáveis a prédios edificados – na determinação do VPT do terreno para construção, duplica os critérios utilizados e resulta na determinação ilegal de um VPT excessivo e, conseqüentemente, na emissão de liquidações de IMI igualmente excessivas;
 - n) A Lei de Orçamento do Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) veio alterar este artigo 45.º do CIMI, modificando a fórmula de cálculo dos VPT dos “terrenos para construção”;
 - o) A modificação legislativa à redação do artigo 45.º do CIMI só produziu efeitos (e, conseqüentemente, a nova fórmula só é aplicável) a partir de 01.01.2021 – i.e. para efeitos de liquidações de IMI referentes a anos anteriores a essa data dever-se-á aplicar a redação deste artigo 45.º e respetiva fórmula que vigoravam antes desta alteração efetuada pelo legislador;
 - p) A jurisprudência do STA (v.g. Acórdãos nos Processos n.º 01107/16, de 04.05.2017, n.º 0897/16, 28.06.2017, n.º 0398/08.2BECTB 0133/18, 14.11.2018) tem entendido que a fórmula de cálculo / determinação do VPT dos “terrenos para construção” não deve considerar (i) o coeficiente de localização, (ii) o coeficiente de afetação, e (iii) o coeficiente de qualidade e conforto, jurisprudência esta que foi fundamental para a recente alteração do paradigma da fórmula final que deverá ser aplicada para a avaliação dos prédios que integram a espécie de terrenos para construção, introduzida recentemente pela AT;
 - q) A consideração autónoma do coeficiente de localização previsto no art.º 38.º do CIMI redundaria numa dupla consideração deste fator, uma vez que o mesmo já deve relevar na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, nos termos do n.º 3 do art.º 45.º do CIMI, para além de ser manifestamente contrária ao princípio da legalidade tributária, conforme consagrado na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”);
 - r) Estaríamos perante uma espécie de dupla tributação em que as mesmas variáveis concorriam para a determinação de uma base tributável (i.e. valor patrimonial

- tributário) desfasada da realidade de facto, porque superior, e, inevitavelmente, para um infundado incremento do montante de AIMI a pagar anualmente pelo sujeito passivo;
- s) Os coeficientes de localização, qualidade e conforto, fatores multiplicadores do VPT contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o VPT dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do IMI;
 - t) No cálculo do correspondente VPT de “terreno para construção”, deverão ser desconsiderados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, e adotado, em regra geral, a seguinte fórmula de cálculo: $V_t = V_c \times A \times \%$ do valor das edificações autorizadas ou previstas, conforme resulta claro do método de determinação deste valor para “terrenos para construção” nos termos do artigo 45.º do CIMI na redação vigente à data dos factos tributários para efeitos destes imposto – i.e. em cada dia 1 de Janeiro dos anos 2017, 2018 e 2019;
 - u) Os VPT dos “terrenos para construção” detidos nos anos 2017, 2018 e 2019 ainda consideravam a aplicação errónea dos coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto, existindo um erro flagrante nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, erro este da responsabilidade exclusiva da AT, e que, conforme infra demonstrado, teve repercussões prejudiciais para o Requerente quanto ao AIMI devido (e pago) nos anos em apreço;
 - v) Foi efetuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de AIMI, nos seguintes montantes, consoante detalhado nas tabelas juntas como Documento 5: a) Com referência ao ato tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2017, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 3.685,54; b) Com referência ao ato tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2018, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 2.085,50; c) Com referência ao ato tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2019, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 248,21;

- w) 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;
- x) Quando está em causa a errada interpretação e aplicação de uma norma de incidência tributária por parte da AT, tem sido pacificamente entendido que os Tribunais Arbitrais tributários tem competência para proferir pronúncias condenatórias em moldes idênticos aos que são admitidos no processo de impugnação judicial, incluindo, pontanto, as que derivam do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 e do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT e dos artigos 43.º e 100.º da LGT.

15.1. Com base nestes argumentos, o Requerente veio suscitar a apreciação da legalidade daquela decisão de indeferimento, tacitamente presumida, e do próprio ato de liquidação, requerendo a respetiva anulação parcial e a correspondente restituição do imposto indevidamente pago, num montante de € 6.019,25, acrescendo os respetivos juros indemnizatórios.

16.A Requerida respondeu sustentando a sua posição, por via de exceção e impugnação, com os argumentos que em seguida se sintetizam:

- a) O pedido formulado pelo Requerente prende-se com a ilegalidade de um ato destacável, ele próprio autonomamente impugnável, e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT;
- b) Aos atos de liquidação impugnados não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento, sendo antes invocados vícios dos atos que fixaram o VPT, que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica;
- c) Relativamente aos prédios identificados em documento anexo ao pedido de pronuncia arbitral da Requerente, são as seguintes as datas das avaliações relevantes, que fixaram

- os VPT eficazes para as liquidações contestadas são, ... U-... 10.10.2013 ... U-...; ... U-... 04.03.2008; ... U-...; ... U-... 26.03.2014; ...U-... 26.03.2014; ... U-... 11.12.2015; ...U-... 09.12.2014;
- d) Para o apuramento das liquidações contestadas, deixaram de constar do património do impugnante os seguintes terrenos de construção: ...U-..., avaliado em 27.02.2019; ...U-..., avaliado em 27.06.2018; ... U-..., avaliado em 27.06.2018; ... U-..., avaliado em 27.06.2018; ... U-..., avaliado em 14.09.2017; ... U-..., avaliado em 19.12.2018; ...U-..., avaliado em 27.02.2017; ..., avaliado em U-... 14.11.2017; ..., avaliado em U-...17.05.2018;
- e) A AT acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, não sendo considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto;
- f) Não tendo o Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1.ª avaliação, requerendo uma 2.ª avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação;
- g) Tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI e a data da respetiva avaliação dos terrenos para construção ou mesmo os atos de liquidação relativos a período ocorrido há mais de 5 anos, conclui-se, tem necessariamente que o mesmo pedido de revisão oficiosa é intempestivo;
- h) O procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral, que, se não for impugnado nos termos e prazo fixado se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher e cuja impugnação não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação;
- i) Não sendo impugnado tempestivamente o ato de fixação do VPT, cristaliza-se a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de AIMI, 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”;
- j) A não reclamação por parte do contribuinte ao abrigo do artigo 134.º do CPPT do Valor Patrimonial Tributário impede a apreciação contenciosa da liquidação efetuada pelos serviços por estarmos perante ato autónomo que só pode ser sindicado em sede própria;
 - k) Uma vez que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação;
 - l) Sendo inatacável ato que fixe o VPT a lei veda a possibilidade de se tornar a falta de impugnação contenciosa tempestiva reabrindo a sua impugnabilidade no sentido de vir a obter por esta via os efeitos típicos da impugnação que não foi efetuada no devido tempo;
 - m) A letra da lei não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, nem são atos de apuramento da matéria tributável, nem se verifica qualquer erro no ato de liquidação, cujo valor, em cumprimento da lei, foi calculado com base no VPT constante na matriz predial, como também não é posta em causa a validade dos atos administrativos ou tributários de diversa natureza que para diferentes efeitos assumem como referencial o valor patrimonial tributário de um imóvel constante da matriz predial;
 - n) O prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço, caso se decida pela aplicabilidade do artigo 78.º da LGT não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato tributário», previsto no n.º 4;
 - o) O fundamento da injustiça grave ou notória do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, não é invocável quando a liquidação do AIMI tenha sido efetuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113.º do CIMI com base nos valores patrimoniais inscritos na matriz predial, não impugnados com esse fundamento pelo sujeito passivo no prazo e nos termos legais;

- p) O n.º 4 do artigo 78.º da LGT não constitui qualquer derrogação do n.º 1 do art. 113.º do CIMI, nem se sobrepõe ao regime próprio de revisão dos atos de fixação dos VPT regulado no CIMI e no CPPT, o que tem justificação legal na parte final o n.º 1 do art. 1.º da LGT, que ressalva a legislação especial, no caso, motivada pela necessidade de, na segunda avaliação, serem tidos em conta, através do adequado contraditório, todos os interesses em causa, assegurada pela participação de representantes do credor tributário e do contribuinte na comissão que a realiza;
- q) Uma solução que privilegiasse os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente acarretaria uma violação do princípio constitucional da igualdade tributária, pois que haveria contribuintes que estariam sujeitos à caducidade processual, ao passo que outros, pelo contrário, ficavam isentos das consequências processuais de preclusão do direito impugnatório;
- r) Uma vez que, à data dos factos, a AT fez a aplicação da lei vinculadamente pois como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se verifica, no caso em apreço, qualquer “erro imputável aos serviços”, para efeitos do artigo 43.º da LGT relativo aos juros indemnizatórios.

16.1. Com base nos argumentos expostos, a AT sustenta dever o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a requerida de todos os pedidos.

1.3. Saneamento

17. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

18. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), de acordo com os fundamentos infra.

19. O processo não padece de nulidades podendo prosseguir-se para a decisão da causa.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 Factos dados como provados

20. Com base nos documentos 1 a 5 trazidos aos autos são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- a) O Requerente foi notificado dos atos tributários de liquidação de AIMI com os n.ºs 2017..., 2018..., 2019 ... referentes aos anos 2017, 2018 e 2019, no montante total de € 6.019,25;**
- b) O Requerente procedeu ao pagamento, integral e atempado, destas liquidações de AIMI;**
- c) Relativamente aos terrenos para construção detidos pelo Requerente e que foram igualmente objeto da reavaliação acima mencionada (e com a conseqüente redução dos valores patrimoniais tributários) a AT não retificou as respetivas coletas de AIMI, mantendo-se assim na ordem jurídica a existência de um montante de AIMI superior ao montante legal e efetivamente devido, como resulta das tabelas seguintes:**

Tabela 1 – Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AAIMI, com referência a 2017

Código de Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2017 (constante da NC)	VPT (desconsiderando VPT)	Taxa de AAIMI	Colecta AAIMI (segundo liquidação da NC)	Colecta AAIMI (desconsiderando VPT)	Colecta de AAIMI pago em excesso
	U. -	288 060,00 €	250 486,20 €	0,36%	1 152,24 €	1 001,94 €	150,30 €
	U. -	22 464,33 €	12 364,70 €	0,38%	89,86 €	49,46 €	40,40 €
	U. -	688 010,00 €	488 273,34 €	0,38%	2 752,04 €	1 953,09 €	798,95 €
	U. -	636 950,00 €	445 052,23 €	0,38%	2 547,80 €	1 780,21 €	767,59 €
	U. -	10 830,00 €	9 020,88 €	0,39%	43,32 €	36,08 €	7,24 €
	U. -	182 454,90 €	162 210,62 €	0,38%	729,82 €	648,84 €	80,98 €
	U. -	696 070,00 €	316 394,10 €	0,30%	2 784,28 €	1 265,58 €	1 518,70 €
	U. -	29 112,25 €	17 306,10 €	0,30%	116,45 €	69,22 €	47,22 €
	U. -	129 790,00 €	107 259,23 €	0,45%	519,16 €	429,04 €	90,12 €
	U. -	60 454,39 €	30 499,74 €	0,36%	241,82 €	122,00 €	119,82 €
	U. -	176 620,00 €	160 563,22 €	0,40%	706,48 €	642,25 €	64,23 €
							3 685,54 €

Tabela 2 – Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AAIMI, com referência a 2018

Código de Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018 (constante da NC)	VPT (desconsiderando VPT)	Taxa de AAIMI	Colecta AAIMI (segundo liquidação da NC)	Colecta AAIMI (desconsiderando VPT)	Colecta de AAIMI pago em excesso
	U. -	288 060,00 €	250 486,20 €	0,36%	1 152,24 €	1 001,94 €	150,30 €
	U. -	22 632,81 €	12 364,70 €	0,38%	90,53 €	49,46 €	41,07 €
	U. -	693 170,08 €	488 273,34 €	0,38%	2 772,68 €	1 953,09 €	819,59 €
	U. -	641 727,13 €	445 052,23 €	0,38%	2 566,91 €	1 780,21 €	786,70 €
	U. -	182 454,90 €	162 210,62 €	0,38%	729,82 €	648,84 €	80,98 €
	U. -	29 112,25 €	17 306,10 €	0,30%	116,45 €	69,22 €	47,22 €
	U. -	129 790,00 €	107 259,23 €	0,45%	519,16 €	429,04 €	90,12 €
	U. -	177 944,65 €	160 563,22 €	0,40%	711,78 €	642,25 €	69,53 €
							2 085,50 €

Tabela 3 – Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AAIMI, com referência a 2019

Código de Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2019 (constante da NC)	VPT fixado após reavaliação	Taxa de AAIMI	Colecta AAIMI (antes reavaliação)	Colecta AAIMI (após reavaliação)	Colecta de AAIMI pago em excesso
	U. -	288 060,00 €	250 486,20 €	0,34%	1 152,24 €	1 001,94 €	150,30 €
	U. -	131 736,85 €	107 259,23 €	0,43%	526,95 €	429,04 €	97,91 €
							248,21 €

- d) **Em 25.11.2021 foi interposto pedido de revisão oficiosa dos mencionados atos tributários de referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019, tendo a presunção de indeferimento tácito sido formada 25.03.2022.**

2.2 *Factos não provados*

21. Com relevo para a decisão sobre o mérito não existem factos alegados que devam considerar-se como não provados.

2.3 *Motivação*

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

23. 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 das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, **ex vi** do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

3 FUNDAMENTAÇÃO

3.1. Questão decidenda

24. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, incluindo-se ainda nas suas competências o poder para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações gratuitas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências

expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas), aos «atos suscetíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico»¹.

25. A impugnação judicial constitui o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra atos silentes da AT, nas situações em que esta não tenha decidido, dentro do prazo que dispunha para o efeito, quanto ao pedido de revisão oficiosa formulado por um contribuinte, e que, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da LGT, fez presumir o indeferimento (tácito) desse mesmo pedido. Trata-se de uma ficção jurídica imposta pelo princípio da tutela jurisdicional efetiva, que visa possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para proteção de direitos ou interesses legítimos, diante da omissão de pronúncia da AT sobre pretensões que lhe foram dirigidas². Em caso de indeferimento tácito de reclamação gratuita, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

26. Nos termos do artigo 1.º do CIMI, o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, definindo os artigos subsequentes, para efeitos do imposto, os conceitos de prédio, de prédios rústicos, de prédios urbanos e de prédios mistos (artigos 2.º a 5.º). O artigo 6.º, n.º 1, do CIMI, divide os prédios urbanos em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros. No que se refere às operações de avaliação, a lei distingue entre os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, cujos parâmetros se encontram consignados nos artigos 38.º a 44.º, e os terrenos para construção e os prédios da espécie “outros”, cujo valor patrimonial tributário é determinado, respetivamente, nos termos dos artigos 45.º e 46.º. Também no que respeita ao AIMI se utiliza como referência o VPT, estabelecendo o artigo 135.º-B, do CIMI, que o “adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de

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

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

que o sujeito passivo seja titular”, pelo que a correta determinação desses valores é pressuposto da legalidade da liquidação do imposto.

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

28. A remissão efetuada pelo artigo 45.º para os artigos 40.º e 42.º, do CIMI, por contraposição com a redação dada ao artigo 46.º, n.º 1, do mesmo diploma, relativo ao valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “outros” – em que expressamente se refere que “o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38º com as necessárias adaptações” – demonstra que o legislador, na determinação do VPT dos terrenos para construção, não quis que entrassem outros fatores que não fossem o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação⁴.

29. No caso em apreço, como decorre das tabelas acima inseridas, verifica-se que, nos anos 2017, 2018 e 2019, relativamente aos terrenos para construção *in casu*, a AT liquidou um montante de AIMI superior ao montante legalmente devido face aos VPT que deveriam ter sido considerados para efeitos de cálculo da coleta de imposto referente a cada um destes anos, não tendo não retificado as respetivas coletas de AIMI, sendo que nos terrenos para

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

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

construção aí elencados a desconsideração dos coeficientes acima mencionados (i.e. localização, afetação e / ou de qualidade e conforto) traduziu-se numa redução significativa dos VPT destes terrenos, e, conseqüentemente, da coleta de AIMI sobre os mesmos, no montante de € 6.019,25.

30. Uma interpretação do artigo 45.º com base na similitude de situação entre os terrenos para construção e os edifícios construídos não tem apoio na letra da lei, não sendo admissível o recurso à analogia, não só porque não existe nenhuma lacuna normativa que seja suscetível de integração analógica, como também porque a integração por meio de analogia é proibida no tocante a matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar (artigo 11.º, n.º 4, da LGT). A AT errou ao ter aplicado à avaliação de terrenos para construção, normas legais relativas às avaliações dos prédios edificadas, erro que a própria AT reconheceu e corrigiu, seguindo a jurisprudência do STA⁵.

31. Porém, o erro apontado viciou a fixação do VPT e não os atos de liquidação de AIMI propriamente ditos, pelo que não é imputável qualquer erro aos serviços que os emanaram, visto que, tal como se dispõe no artigo 113.º, n.º 1, do CIMI «o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que os mesmo respeita». Foi exatamente desse modo que a AT procedeu, não se podendo falar em erro dos serviços.

32. Nos termos do artigo 15.º do CIMI, a avaliação dos prédios urbanos é direta sendo, por esse motivo, também objeto de impugnação contenciosa direta, dependendo esta do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão (artigo 86.º, n.ºs 1 e 2, da LGT). De acordo com o disposto no artigo 134.º, n.ºs 1 e 7, do CPPT, a impugnação dos atos

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

de fixação dos VPT pode ser levada a cabo no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, não tendo a mesma um efeito suspensivo e só podendo ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação. Os atos de fixação do VPT constituem atos destacáveis do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessas decisões, as quais, assim, se consolidam na ordem jurídica, não podendo ser postas em causa na impugnação judicial das liquidações respetivas.⁶

33. O legislador quis afastar a possibilidade de impugnação indireta da fixação do VPT, na sequência da notificação de atos de liquidação que a tenham como pressuposto, como são os do AIMI. O legislador não criou uma *exceção de ilegalidade* que o sujeito passivo possa invocar sempre que seja efetuada uma liquidação com base num VPT ilegal não impugnado tempestivamente. Pelo contrário, o legislador parece ter vindo a exigir a observância de um prazo de impugnação de três meses juntamente com o esgotamento dos meios de revisão previstos no procedimento de avaliação, dessa forma reclamando do sujeito passivo uma medida razoável de *due diligence*.⁷

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

35. Os atos de avaliação e fixação dos VPT previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo suscetíveis de impugnação direta autónoma. Por conseguinte, não pode a impugnação dos atos de liquidação transformar-se num meio de impugnação indireta e sem prazo daqueles atos. Os mesmos sedimentaram-se na ordem

⁶ Acórdão do STA n.º 633/14 de 15.02.2017.

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

jurídica a partir do momento em que não se verificou o tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliações e a subsequente impugnação direta e autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT.

36. No direito tributário vigora o princípio da impugnação unitária em que em que os vícios ou erros dos atos interlocutórios apenas podem ser apreciados a final, no posterior ato de liquidação, salvo quando quanto aos atos imediatamente lesivos e aqueles para os quais se preveja impugnação contenciosa autónoma. Entre estes últimos figuram os relativos à 2.ª avaliação dos prédios que, por expressa disposição legal, são suscetíveis de impugnação contenciosa autónoma, que não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica que a posterior liquidação não poderá deixar de acatar.

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

38. Por razões de segurança jurídica, ínsitas no princípio constitucionalmente estruturante do Estado de direito, o ato de fixação do VPT adquire força jurídica, em termos análogos ao caso julgado, valendo desse modo relativamente aos atos subsequentes de liquidação de AIMI, sendo que esta, nos termos do artigo 113.º do CIMI, é levada a cabo anualmente, em relação a cada município, com base nos VPT dos prédios e em relação aos

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

sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita.

39. Como se diz no Acórdão do CAAD no Processo n.º 487/2020-T, de 10.05.2021, “este regime de impugnação autónoma justifica-se por razões de coerência do sistema jurídico tributário inerentes ao facto de cada ato de avaliação poder servir de suporte a uma pluralidade de atos de liquidação de impostos (liquidações anuais de IMI e eventuais liquidações de IMT) e ser relevante para vários efeitos a nível de IRS (), IRC () e Imposto do Selo (), o que não se compagina com a possibilidade de plúrima avaliação incidental que se reconduzisse à fixação de diferentes valores patrimoniais tributários para o mesmo prédio, no mesmo momento.”

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

41. Em face do exposto, na perspetiva deste tribunal, não há como assacar ao legislador qualquer responsabilidade pela inconstitucionalidade da interpretação e aplicação que do artigo 45.º da CIMI foram feitas pela AT, atenta a clareza do respetivo programa normativo e a ausência, no preceito, de qualquer significação manifestamente lesiva dos princípios constitucionais da igualdade, legalidade e segurança jurídica. Não obstante, ainda que se entendesse de outro modo, essa responsabilidade não implicaria a reabertura automaticamente das situações entretanto consolidadas no ordenamento jurídico, com força jurídica análoga ao caso julgado, como é o caso dos atos de fixação dos VPT não impugnados tempestivamente, por aplicação analógica do artigo 282.º, n.º 3, da CRP, em nome dos

princípios da segurança jurídica e da regularidade da atuação pública ínsitos no princípio do Estado de direito.

42. O contribuinte que se considere lesado por um ato de determinação do VPT sempre dispõe de um prazo razoável para impugnação, sendo que, transcorrido o mesmo, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, com os seus corolários de previsibilidade, igualdade e regularidade da atuação administrativa, impõem a consolidação desse VPT na ordem jurídica, daqui resultando que, em princípio, as liquidações de AIMI não podem ser anuladas com fundamento nos alegados erros dos atos de avaliação e fixação do VPT.

43. Do teor literal do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, parece resultar que a expressão “qualquer ilegalidade” nele contida se reporta aos atos tributários em si mesmos, no caso, aos atos de liquidação, e não a atos anteriores, com os atos de fixação do VPT. Reconhece-se, não obstante, que a questão é controvertida⁹. Os atos de fixação do VPT visam determinar a base tributável de imóveis, determinando o valor que posteriormente servirá de base à liquidação do IMI, AIMI e IMT), não sendo atos de liquidação, mas sim atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis. O prazo de impugnação de três meses para impugnação de atos de fixação do VPT é inteiramente razoável, sendo o prazo geral previsto a lei para a impugnação da generalidade dos atos administrativos com fundamentos geradores de vícios de anulabilidade (artigo 58.º do CPTA e artigo 102.º do CPPT).

44. Em nome do princípio da justiça material os n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação do VPT, a título excepcional, «com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte». Tem sido entendido que o facto de a lei determinar que o dirigente máximo do

⁹ Reconhece-se ampla divergência jurisprudencial e doutrinal quanto a este aspeto. Cfr. Acórdão do TCAS, Processo n.º 2765/12.8BELRS, 31.10.2019; Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0312/15, 31.03.2017.

serviço possa autorizar, excecionalmente, a revisão, não obsta à possibilidade de convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever, poder estritamente vinculado, suscetível de aplicação a todos os casos, verificados que sejam os referidos requisitos¹⁰.

45. Invocando o Requerente erros na aplicação do direito exclusivamente imputáveis à AT, quando do cálculo do VPT, de que resultaram coletas de AIMI consideravelmente superiores àquelas que seriam legalmente devidas, m termos suscetíveis de configurar uma injustiça grave ou pelo menos notória para efeitos do artigo 78.º, n.º 4, da LGT – tendo sido reconhecido e corrigido pela AT seguindo a jurisprudência do STA – deve entender-se que estão reunidos os requisitos desta revisão excecional.

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

47. Assim, tendo as liquidações em crise sido efetuadas com base no VPT dos terrenos para construção, não se pode dizer que existem erros por parte da AT nas liquidações, pelo que o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa não enferma de ilegalidade. Os atos de fixação dos VPT já tinham adquirido estabilidade e força jurídica por não terem sido impugnados tempestivamente. A AT baseou-se nos VPT que entretanto se tinham consolidado na ordem jurídica, nos termos do artigo 113.º, n.º 1, do CIMI.

¹⁰ Neste sentido, STA, IISec, Processo n.º 0329/11, 02.11.2011.

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

49. Embora o n.º 4 do artigo 78.º da LGT disponha que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente» a «revisão da matéria tributável apurada», trata-se de um poder-dever estritamente vinculado e sujeito a controle jurisdicional, como tem entendido o STA, que constitui uma espécie de válvula de segurança do sistema jurídico imposta pelos princípios da justiça material e da verdade materiais, ínsitos no princípio do Estado de direito, inteiramente consiste com o princípio de que *sem e para além do facto tributário não deve haver tributação*. Este princípio, sendo genericamente válido, não pode deixar de relevar no caso concreto em que se está perante um incremento à tributação do IMI, como a designação AIMI prontamente sugere.

50. Há muito que se entende que os tribunais arbitrais do CAAD não estão impedidos de apreciar o cumprimento pela AT do dever de efetuar a revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave e notória, pois, «a forma processual adequada à apreciação do pedido de anulação do ato de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória é, igualmente, a impugnação judicial (arts. 78.º, n.º 3, da LGT e 97.º n.º, 1 alínea b), do CPPT)». O apelo a critérios materiais de verdade e justiça fiscal remete para o princípio da *primazia da substância sobre a forma*, não podendo ser preterido com base na alegação do tempestivo e rigoroso cumprimento, por parte da AT, das formalidades de liquidação do imposto prescritas pelo artigo 113.º, n.º 1, e 135.º-C, n.º1, do CIMI.

51. Neste domínio, a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas apenas de que se esteja perante «injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja

imputável a comportamento negligente do contribuinte». Se for esse o caso, este poder-dever implica a sua aplicação, verificados que sejam os referidos requisitos.

52. Pelos valores *in casu*, de € 6.019,25, trata-se menos de uma injustiça grave do que de uma justiça notória, para efeitos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, mas nem por isso negligenciável, visto que se trata de um adicional que agrava o IMI geralmente aplicável. Isso releva a interpretação e aplicação do n.º 5, quando se diz que «para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional». No caso, a errónea quantificação do VPT, com duplicação da incidência de critérios, traduziu-se num considerável acréscimo ilegal de AIMI a pagar pelo Requerente, em anos sucessivos.

53. O prazo dentro do qual deve ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço é o previsto no n.º 4, do artigo 78.º da LGT, que corresponde aos três anos posteriores ao do ato tributário de liquidação, dentro desse prazo devendo ser formalizado esse pedido. Diferentemente do que sucede com as formulações vertidas no n.º1 e no n.º 6 do artigo 78.º da LGT – cujo teor literal faz contar o prazo de 4 anos a partir do ato tributário de liquidação – o n.º 4 desse artigo admite a revisão excecional da matéria tributária apurada «nos três anos posteriores ao do acto tributário », sugerindo ao intérprete – quando se diz posteriores *ao do* ato e não posteriores *ao* ato – que esses anos devem ser considerados na plenitude da sua duração – ou seja, até ao último dia do último dos três anos – e não a contar do ato de liquidação¹¹.

54. O prazo dos três anos referidos no n.º 4 do artigo 78.º, da LGT, foi cumprido pelo Requerente no que respeita às liquidações de AIMI n.º 2017..., 2018..., 2019..., com referência aos anos de 2017, 2018 e 2019, no montante de € 6.019,25, porque o pedido de revisão

¹¹Quanto aos três anos referidos no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, seguimos o entendimento propugnado pelo Acórdão do CAAD, no Processo n.º 487/2020-T, de 10.05.2021

oficiosa foi apresentado em 25.11.2021 e o prazo para a respetiva impugnação terminaria em 31.12.2021.

55. Verificam-se, assim, no tocante às liquidações dos anos de 2017 a 2019, todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em vez do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, a AT deveria ter efetuado a revisão e anulado parcialmente essas liquidações¹². Pelo exposto, justifica-se a anulação, pelo presente tribunal, do indeferimento tácito, na parte respeitante às liquidações de AIMI relativas aos anos de 2017 a 2019, bem como a anulação parcial destas liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

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

3.2. Juros Indemnizatórios

57. O Requerente pagou AIMI em excesso o valor de € 6.019,25, requerendo o respetivo reembolso, com juros indemnizatórios. Decorre do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT que sobre a AT impende o dever de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

¹² Cfr., em sentido convergente, Decisão do CAAD no Processo n. 501/2020-T, de 25.10.2021.

58. No n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece-se o direito a estes juros quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços. O artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT institui uma disciplina específica para os casos de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, constituindo-se a obrigação de indemnizar na esfera da Requerida somente depois de decorrido um ano a contar do pedido de revisão, salvo se o atraso não for imputável à AT. No caso, a condenação a AT a juros indemnizatórios só produzirá efeitos a partir de 26.11.2022, verificados os demais pressupostos, em virtude de o pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado em 25.11.2021.

4. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o Pedido e determinar a:

- a) Anulação parcial dos atos tributários de liquidação do AIMI, n.º 2017..., 2018..., 2019..., com referência aos anos de 2017, 2018 e 2019, no montante de € 6.019,25;
- b) A condenação da AT a reembolsar o Requerente do valor do AIMI pago em excesso, relativamente às referidas liquidações, e, bem assim, ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido, na eventualidade de se verificarem os pressupostos do **artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.**

5 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 6.019,25, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de

Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

6. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612.00, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 06 de outubro de 2022

O Árbitro

Jónatas E. M. Machado