

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 370/2022-T

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

Sumário:

1. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no art.º 45 do CIMI. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação e de qualidade e conforto.
2. 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 art.º 42 do CIMI. Consequentemente, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no art.º 38 do mesmo diploma.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., (doravante designada por Requerente), com sede em Lisboa, na ..., n.º ..., ..., apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade do indeferimento do

pedido de revisão oficiosa nº ...2021... e subsequente anulação parcial das liquidações de Adicional de Imposto sobre os Imóveis – AIMI, no montante global de € 2.714,91.

Peticiona ainda o reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios.

A título subsidiário, requer seja desaplicada, no caso concreto, a norma extraída do art.º 45.º do Código do IMI, na redacção vigente à data da verificação do facto tributário, por manifesta inconstitucionalidade e, conseqüentemente, declarada a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, sendo os mesmos anulados, com todas as conseqüências legais.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 20.06.2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 09.08.2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT e dos art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 30.08.2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 10.10.2022, defendendo-se por impugnação.

Por despacho de 12.10.2022, foi decidido dispensar a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e foram as partes convidadas a apresentar alegações, o que declinaram.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do art.º 2.º, e do n.º 1 do art.º 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º, do mesmo diploma e art.º 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 relevo para a decisão:

- A) No âmbito da sua actividade, a Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.
- B) A Requerente foi notificada dos seguintes actos tributários de liquidação de AIMI (Documento 2 junto com o pedido arbitral):
 - Liquidação n.º 2019 ... referente ao ano 2019, no montante total de € 8.740,70;
 - Liquidação n.º 2020 ... referente ao ano 2020, no montante total de € 11.871,67.
- C) As liquidações de AIMI *sub judice* tiveram por base, em parte, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de AIMI a pagar, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores fixados segundo a fórmula adoptada à data pela AT, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas juntas (Documento 3 junto com o pedido arbitral).

- D) A Requerente procedeu ao pagamento, integral e atempado, das respectivas liquidações de AIMI supra-identificadas.
- E) A Requerente apresentou, em 30.11.2021, o pedido de revisão oficiosa nº ...2021... destes actos tributários (Documento 1 junto com o pedido arbitral), por entender que as referidas liquidações de AIMI não estão em conformidade com a legislação aplicável.
- F) O pedido de revisão oficiosa foi objecto de indeferimento por parte da AT, por despacho de 13.04.2022, com os seguintes fundamentos (Documento 1 junto com o pedido arbitral):
- «11. Nos termos do n.º 1 do art.º 135-B do CIMI, o AIMI incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários (VPT's) dos prédios urbanos de que o SP seja titular, reportados a 01 de Janeiro do ano a que respeita o imposto.*
- 12. O SP vem contestar as liquidações relativas aos terrenos para construção, constituindo a soma dos seus valores patrimoniais em 01-01-2019 e 01-01-2020 € 1.762.041,99, relativamente ao Concelho de Lagoa. No ano 2020 devido a novas avaliações os VPT's daqueles prédios passou para € 1.552.530,00 apenas produzindo efeitos na liquidação de AIMI do ano seguinte.*
- 13. Nas liquidações contestadas, os VPT's dos terrenos para construção foram fixados segundo a fórmula adoptada à data pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e que contemplava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) afectação e\ou (iii) de qualidade e conforto. Recentemente, face ao expressamente consagrado no artigo 45º do Código do IMI, e nos termos preconizados pela jurisprudência emitida pelo STA, quanto à errónea aplicação dos coeficientes mencionados na determinação do VPT dos terrenos para construção, a AT alterou o entendimento relativamente à fórmula de cálculo, deixando de aplicar tais coeficientes.*
- 14. A AT calculava o VPT dos terrenos para construção com base na fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38º do CIMI para prédios urbanos, edificados, classificados como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços.*

15. *A alteração de entendimento da AT, foi consubstanciada em Despachos da Directora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no sentido de uniformização de procedimentos nos processos pendentes, sancionando o entendimento de que “para a determinação do VPT dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação tendo em conta, o n.º 3 do artigo 42.º, tendo em conta o projecto de Informação construção aprovado, quando exista e o disposto no n.º 2 do artigo 45.º do CIMI, mas não outras características ou coeficientes.”*

16. *O que releva para a configuração do erro imputável aos serviços, é uma actuação da administração tributária que, por desconhecimento ou imperfeito conhecimento de determinada situação de facto ou de direito, apenas a ela imputável, deu origem a um acto ilícito que causou prejuízos ao contribuinte.*

17. *Foi difundida pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, no que concerne à matéria da determinação do VPT dos terrenos para construção, tendo sido difundida uma Instrução de Serviço, para uniformização de procedimentos.*

18. *Nos casos em que sejam determinados VPT's em montante superior àquele que resultaria da aplicação correcta das normas de determinação daqueles valores e, subsequentemente, seja liquidado IMI num montante superior àquele que seria legalmente devido, tal liquidação de IMI deverá ser anulada na parte correspondente ao montante liquidado em excesso, em resultado directo de ter sido considerado, para efeitos de cálculo deste imposto, valor de matéria tributável superior àquele que deveria ter sido verificado.*

19. *No entanto, há que verificar se a anulação do acto administrativo de avaliação do terreno para construção, e a conseqüente determinação do VPT teve lugar no prazo de seis meses, contados desde a data do conhecimento do órgão competente (cf. Artigo 169.º do Código do Procedimento Administrativo), desde que, se contenha no prazo de cinco anos da sua emissão, isto é, no prazo de cinco anos*

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base na prova documental apresentada com o pedido arbitral e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como no processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende no pedido arbitral, em suma, que:

- As liquidações de AIMI *sub judice* tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de AIMI a pagar pela Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adoptada à data pela AT, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas que se juntam sob Documento 3;
- Recentemente, face ao que se encontra expressamente consagrado no artigo 45.º do Código do IMI e nos termos preconizados pela jurisprudência constante do STA quanto à errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes;
- Deste modo, nos anos *sub judice* (2019 e 2020), relativamente aos terrenos para construção em apreço, a AT liquidou um montante de imposto superior ao montante legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados à data para efeitos de cálculo da colecta de AIMI para estes anos;

- Relativamente aos terrenos para construção detidos pela Requerente e que foram igualmente objecto da reavaliação acima mencionada (e com a conseqüente redução dos valores patrimoniais tributários), a AT não rectificou as respectivas colectas de AIMI, mantendo-se assim na ordem jurídica a existência de um montante de AIMI superior ao montante legal e efectivamente devido.
- Nos terrenos para construção acima elencados, a desconsideração dos referidos coeficientes traduz-se numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários destes terrenos, e, conseqüentemente, da (futura) colecta de AIMI sobre os mesmos.
- A AT não procedeu à total revisão das liquidações de AIMI anteriores, apesar de ter conhecimento de ter procedido erroneamente à fixação dos valores patrimoniais tributários dos referidos imóveis.
- Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objecto dos actos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, afigura-se claro que, se se expurgar os coeficientes de localização, de afectação e/ou de qualidade e conforto que serviram de base para o cálculo dos valores patrimoniais tributários destes imóveis e, conseqüentemente, para o apuramento da colecta de AIMI referente aos anos 2017, 2018, 2019 e 2020, resultam diferentes valores patrimoniais tributários de montantes significativamente inferiores àqueles que foram efectivamente utilizados para efeitos do cálculo do Adicional;
- Conseqüentemente, está-se perante um erro nos pressupostos de facto e de direito do qual resultaram ilegais liquidações (parciais) de AIMI, especificamente um erro na determinação da matéria tributável de AIMI e da qual resulta uma colecta ilegal deste Adicional;
- Conclui pela procedência do presente pedido arbitral.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defende, em suma, que:

- Não está legalmente prevista a revisão oficiosa dos actos de avaliação de valores patrimoniais;
- Mas, se assim não fosse, os pedidos de revisão oficiosa não são tempestivos;
- O acto que fixou o VPT em vigor no período de tributação dos presentes autos está consolidado na ordem jurídica;

- Eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo;
- A Administração Tributária não pode anular todos e quaisquer actos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, mas apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos
- Pelo que deve improceder o pedido arbitral.

3.2. Apreciação da questão

A questão essencial a apreciar no presente pedido arbitral consiste em saber, por um lado, se na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção se deviam ter em consideração, ou não, os coeficientes aplicáveis aos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços e, por outro, se os eventuais erros naquela determinação podem ser impugnados nos actos de liquidação que nelas assentam, o que poderá, também, suscitar uma questão de incompetência do tribunal arbitral para apreciação da causa.

A Requerida sustenta que a Requerente pretende a anulação dos actos impugnados com fundamento em vícios, não dos actos de liquidação, mas sim dos actos que fixaram o Valor Patrimonial Tributário (VPT) – que considera destacáveis e eles próprios autonomamente atacáveis, não sendo imputado aos actos impugnados qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento. No seu entendimento, os vícios do acto que definiu o VPT não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo, o que determina a incompetência do Tribunal Arbitral que não tem competência para apreciar a legalidade de actos que procedem à fixação do valor patrimonial.

A este propósito, a Requerente argumenta que não se pode confundir o meio de impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário – que corresponde ao meio de impugnação autónoma deste acto destacável *per se* – com o meio de impugnação do acto tributário de liquidação de IMI ou AIMI com fundamento em ilegalidade na determinação do valor patrimonial/base tributável do tributo efectuado pela AT – impugnação última esta para o qual o Tribunal Arbitral é competente. Com efeito, entende a Requerente, que (i) a impugnação

autónoma do acto de fixação do VPT e (ii) a impugnação do acto tributário de liquidação com o fundamento em ilegalidade na determinação do valor patrimonial/base tributável do tributo efectuado pela AT, tem efeitos jurídicos distintos: (i) a impugnação autónoma referida produz efeitos para o futuro / para os períodos de tributação seguintes à avaliação (ou, nos casos de pedido de avaliação por reclamação da matriz, para os períodos de tributação seguintes à data da entrega deste pedido), determinando um novo VPT que é relevante, não só para efeitos de IMI ou AIMI, como igualmente para efeitos de IMT, Imposto do Selo ou para outros tributos em que o VPT seja relevante juridicamente; enquanto que (ii) a impugnação do acto tributário de liquidação de IMI ou AIMI só produz efeitos limitados ao acto tributário objecto de tal contestação. Concluindo que, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são competentes, à face das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, quer para apreciar a legalidade das liquidações de IMI ou AIMI, quer dos actos de fixação de valores patrimoniais que lhes estão subjacentes.

Cumpre decidir.

Acompanhamos de perto o constante da decisão proferida no processo 540/2021-T, e onde ficou consignado que:

«A nosso ver, a questão não é a de saber se a lei configura a fixação do VPT como um acto destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto -, mas sim saber se existem razões que obstem a que tal acto, quando surja como instrumental relativamente a um acto de liquidação, possa, também, ser objecto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta. Há, pois, que ponderar sobre a “ratio” das normas que prevêm a impugnabilidade judicial autónoma de actos administrativos que constituem pressuposto de outros actos administrativos. Estas razões serão, essencialmente, três:

- (i) O acto ser imediatamente lesivo, produzir directamente 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 (...).

Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que entender que a previsão da impugnabilidade directa e imediata, em processo a tal directamente 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. (...) As garantias administrativas desdobram-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias. As primeiras dizem, nomeadamente, respeito ao direito à informação (art.º 59.º, n.º 3, art.º 67.º, n.º 1, al. a) e b), art.º 70.º, n.º 3 da LGT; art.º 35.º e ss. e 57.º do CPPT; art.º 268.º, n.º 2 e 3 da CRP) e ao direito de participação “na formação das decisões que lhes digam respeito” (cfr. art.º 60.º, n.º 1, da LGT e art.º 267.º, n.º 1 da CRP). As garantias administrativas impugnatórias reportam-se à reclamação em matéria tributária, designada comumente por reclamação graciosa (art.º 68º e ss do CPPT)) e ao recurso hierárquico dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art.º 66º 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.º 96º, n.º 1, da LGT e art.º 268º, 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.º 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.º 96º, n.º 1, da LGT). Em resumo, entendemos que a previsão da impugnabilidade autónoma de actos 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 precludindo a possibilidade de impugnação dos vícios do acto instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do acto conclusivo do procedimento (liquidação). (...) 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.»

A propósito da questão da impugnação autónoma invocada pela Requerida remete-se para o Acórdão do STA de 29-03-2017 – Proc. 0312/15: «O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a esclarecer que a susceptibilidade de impugnação autónoma decorre da lesividade do acto e que caso o contribuinte não tenha contra ele reagido no momento em que ele surgiu e se tornou lesivo pode ainda vir a atacar esse mesmo acto quando ele se insira num procedimento de liquidação e venha a determinar um acto posterior de liquidação. Ou seja, quando se faz, como neste caso, uma inscrição oficiosa na matriz de um bem que o contribuinte entende que não é um prédio e não pode, por isso ser inscrito, como tal na matriz, pode imediatamente impugnar essa inscrição por ela ser, em si mesma, susceptível de vir a determinar a liquidação de um ou vários tributos. Mas, seguidamente, se o bem foi avaliado e lhe foi atribuído um valor, pode impugnar esse acto de avaliação e impugnar o tributo que venha a ser liquidado com base nessa avaliação. Como se refere no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Novembro de 2013, proferido no recurso n.º 1725/13 –, « *o acto de inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física como prédio reconduz-se a acto imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, daí a admissibilidade de ser formulado pedido de suspensão da sua eficácia (...), o facto de a imediata lesividade de tal acto permitir, querendo, a sua impugnação autónoma, não obsta a que, não o tendo sido, possa ainda ser sindicado em sede de impugnação da liquidação do tributo*». Não há, contrariamente ao indicado na sentença

recorrida, qualquer obstáculo processual que impeça que na impugnação do acto de liquidação de IMI se questione a questão prévia relativa à qualificação jurídica do facto tributário dado que a errónea qualificação do facto tributário constitui uma ilegalidade expressamente tipificada na lei - cfr. a alínea a) do artigo 99.º do Código de Processo e Procedimento Tributário».

Na mesma linha, podem ver-se igualmente os recentes acórdãos arbitrais dos processos 11/2022-T, de 09/08/2022 e 792/2020-T, de 30-06-2021.

No que respeita à determinação do valor patrimonial tributário, dispunha o art. 38º do CIMI (na redacção da Lei 7-A/20016):

«1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

C_a = coeficiente de afectação;

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

3 - Os prédios comerciais, industriais ou para serviços, para cuja avaliação se revele desadequada a expressão prevista no n.º 1, são avaliados nos termos do n.º 2 do artigo 46º.

(...)»

Por seu lado, o art. 45º do mesmo CIMI dispunha o seguinte (na redacção em vigor à data dos factos, ou seja, na redacção anterior à Lei 75-B72020, de 31 de Dezembro que entrou em vigor em 01-01-2021):

«1 - 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 do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º.

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.

(...)».

Da conjugação destes preceitos, dúvidas não há que a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços é operada nos termos do art. 38º do CIMI e a dos terrenos para construção nos termos do art. 45º do CIMI.

No caso destes últimos, o respectivo valor patrimonial resulta da soma de dois outros valores: do valor da área de implantação do edifício a construir e do valor do terreno adjacente à implantação. O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, tendo-se em conta, na fixação dessa percentagem, as características referidas no nº 3 do art. 42º do CIMI. O valor do terreno adjacente à área de construção é calculado nos termos do nº 4 do art. 40º do CIMI.

A propósito do coeficiente de localização, se disse no Acórdão do STA de 4/5/2017, no Processo n.º 01107/16: “*Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no nº 3 do art. 45º do CIMI*”.

E também a propósito do coeficiente de qualidade e conforto já o Acórdão do Pleno do mesmo tribunal de 21/09/2016, Processo nº 01083/13, havia determinado que a regra específica constante do art. 45º do CIMI, onde “*se tem em conta o valor da área de*

implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42, tendo em conta o projecto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45 do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes”, só pode significar “que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI ...”.

Subscrevendo, sem reservas, o assim decidido, se entende que na determinação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção não são de considerar os coeficientes de localização, afectação e/ou qualidade e conforto, pelo que os VPT subjacentes às liquidações impugnadas, por os terem considerado, são ilegais, por vício de violação da lei.

Invoca adicionalmente a Requerida que, ainda que por hipótese fosse de admitir a aplicação do artigo 78 da LGT à situação em análise, «o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o do 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 da Lei Geral Tributária» (ponto 26.º da Resposta da AT).

Aqui, acompanhamos de perto, com as necessárias adaptações, o decidido no processo do CAAD n.º 467/2022-T:

«De acordo com o artigo 78.º, n.º 1, da LGT, “A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Daqui resulta que a revisão do acto tributário prevista naquele n.º 1 constitui um meio de correcção de erros na liquidação de tributos levado a cabo pela própria administração tributária (a revisão é da competência de quem praticou o acto tributário), e que pode partir da iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa (reclamação graciosa) e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou da iniciativa da administração, no

prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

31. É entendimento pacífico da jurisprudência do STA que, para efeitos do n.º 1 do artigo 78 da LGT e em face da teleologia que subjaz ao instituto da revisão, este não abrange apenas os pedidos de revisão oficiosa da iniciativa da administração tributária, mas também a revisão do acto de liquidação requerida pelo sujeito passivo e, como tal abrangida pelo prazo alargado de 4 anos. A revisão é, portanto, um afloramento do dever de revogação de actos tributários ilegais, que encontra arrimo nos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, que são princípios fundamentais da actividade administrativa (cf. artigo 266.º, n.º 2 CRP e artigo 55 da LGT). E «face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes» (Acórdão do STA, 11-05-2005, processo n.º 0319/05).

32. Neste sentido, tal como este Tribunal arbitral a compreende, a revisão do acto tributário prevista no n.º 1 do artigo 78 da LGT é um modo de reacção complementar aos meios administrativos e contenciosos gerais, que tem o seu campo primordial de aplicação naquelas situações em que já não é possível a impugnação do acto de tributário, ou seja, em todos os casos em que o contribuinte, não logrou lançar mão, por sua iniciativa, dos processos impugnatórios previstos na lei (cf. decisão arbitral de 24-06-2021, Processo 500/2020-T). Como se lê no acórdão do STA de 08-06-2022, processo 0174/19.7BEPDL, “[e]m função do respectivo, integral, conteúdo normativo, o art. 78.º da LGT consubstancia, no âmbito da protecção dum Estado de Direito, um depósito de garantias, acrescidas, de defesa e reposição da legalidade, concedidas aos sujeitos de relações jurídico-tributárias”.

33. Entre aquelas situações conta-se precisamente a dos presentes autos, isto é, a hipótese em que o contribuinte não impugnou autonomamente o acto de fixação do VPT, nos termos dos artigos 77, n.º 1 do CIMI, 134 do CPPT e 86, n.º 1 da LGT. Apoiando-nos na fundamentação expendida na decisão arbitral de 10-01-2023, referente ao Processo 32/2022-T, a que aqui aderimos, trata-se de assumir que “em determinadas situações e condições, as leis tributárias permitem que, excepcionalmente, haja um desvio à referida regra e possam anular-se liquidações de IMI incidentes sobre o valor patrimonial tributário de prédios em que o único

vício que lhe é imputado esteja justamente na determinação desse valor, ou seja, na avaliação fiscal desses prédios. Esta excepcionalidade está prevista no artigo 78.º da LGT (...)”.

Dito de outra forma ainda, se subjacente ao n.º 1 do artigo 78 da LGT está a reabertura da via jurisdicional em casos em que esta estaria à partida fechada, então não se vêem razões ponderosas para tratar diferenciadamente situações em que, por força do decurso dos prazos de reacção administrativa ou judicial, o acto de liquidação se “estabilizou” (prima facie) no ordenamento jurídico.

34. Esta modalidade de revisão do acto tributário só é possível nas situações em que haja “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afectada pelo erro (cf., entre outras, a decisão arbitral de 24-03-2022, processo 615/2021-T, e, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12.02.2001, recurso nº 26.233, de 11.05.2005, recurso 0319/05, de 26.04.2007, recurso 39/07, de 14.03.2012, recurso 01007/11 e de 18.11.2015, recurso 1509/13). Ora, como melhor se esclarecerá infra, o acto de liquidação de IMI sob apreciação nos presentes autos resultou de uma errada interpretação e aplicação da lei tributária, ou seja, de um erro de direito. É indiferente que essa errada aplicação e interpretação da lei tributária radique originariamente no acto de fixação do VPT ou no acto de liquidação stricto sensu (operação aritmética). Este é o corolário lógico de se vislumbrar no pedido de revisão oficiosa do acto tributário um meio de garantia que acresce aos demais e que assume, por isso, a natureza de “válvula de escape” relativamente à regulação processual dos demais instrumentos impugnatórios.

35. A revisão oficiosa prevista no n.º 1 do artigo 78 da LGT pode ser efectuada no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.»

Pelo exposto, procede na totalidade o pedido arbitral, considerando-se ilegais as liquidações em crise e, conseqüentemente, anulando-se parcialmente, pelo que fica prejudicado e inútil o conhecimento das restantes questões colocadas, (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC).

Uma última nota para referir que não se vislumbra que parte da jurisprudência invocada pela Requerida tenha qualquer relação com a questão objecto do presente pedido arbitral, tendo as transcrições efectuadas sido feitas com pouco rigor: o acórdão n.º 0885/16 do STA aprecia a questão da contagem do prazo para a propositura do processo de impugnação a que se refere o art.º 134º do CPPT, e não a da necessária impugnação autónoma; o n.º 633/14 trata da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos por manifestação de fortuna e não do valor patrimonial tributário, devendo-se certamente a lapso da Requerida a transcrição do sumário como “o acto de fixação do valor patrimonial tributário constitui...”, uma vez que o mesmo é “a decisão de avaliação constitui...”; e o acórdão n.º 1808/12.0BEPERT é do TCA Norte e não do STA, como referido.

3.3. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação parcial das liquidações em crise, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias pagas em excesso, o que é consequência da anulação.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no art.º 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter

seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

(...)

Em face das razões enunciadas, e porque a Requerente efectuou pagamento de AIMI de valor superior ao que, nos termos da lei, deveria de ter efectivamente pago, circunstância que fundou o pedido de revisão oficiosa apresentado ao abrigo do artigo 78.º da LGT, é inequívoco que estamos perante um pagamento de imposto indevido. Assim, em face das normas do n.º 1 e da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, reconhece-se à Requerente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, contados à taxa legal sobre o montante indevidamente pago, desde a data de 30.11.2022, isto é, um ano posterior à apresentação do pedido de revisão oficiosa (30.11.2021) (cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0560/05, de 06.07.2005), e até ao momento do processamento da nota de crédito.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2021..., com a conseqüente anulação parcial das liquidações de Adicional de Imposto sobre os Imóveis -AIMI - n.º 2019 ..., referente ao ano 2019, e n.º 2020 ... referente ao ano 2020;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto pago em excesso;
- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios;
- d) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira no pagamento das custas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos art.ºs 296.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 € 2.714,91.

6. Custas

Nos termos do art.º 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.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2023

O Árbitro,

(Cristina Aragão Seia)