

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 266/2022

Tema: IMI - Revisão de liquidação de IMI; Impugnação da fixação do VPT

SUMÁRIO:

I - Os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objeto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos atos de liquidação que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos.

II - Os vícios de atos de avaliação de valores patrimoniais não podem ser invocados em impugnação de atos de liquidação de IMI que os têm como pressupostos. Não tendo sido impugnada a fixação do VPT, não há erro imputável aos serviços que possa sustentar a revisão dos atos de liquidação. As liquidações de IMI são processadas a coberto desse VPT, pelo que enquanto este não for alterado, não podem aquelas ser processadas de outro modo. O suporte legal da AT para liquidar o IMI é o VPT fixado e constante das matrizes prediais.

III - A não impugnação tempestiva dos referidos atos de avaliação conduz à formação de caso decidido ou resolvido sobre a avaliação do prédio em causa.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

FUNDO DE GESTÃO DE PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO – A..., S.A., com o número de identificação fiscal..., aqui representado pela sociedade gestora **B..., S.A.** (Sociedade Gestora), com o número de identificação fiscal ... e com morada na Rua ... n.º..., ..., ...-... Lisboa (doravante designado apenas por Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), , na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa apresentado pelo Requerente junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), visando a declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e juros compensatórios a seguir discriminadas:

- Liquidações de IMI referentes ao ano de 2016, com os n.ºs 2016..., 2016..., 2016...;
 - Liquidações de IMI referentes ao ano de 2017, com os n.ºs 2017..., 2017..., 2017...;
 - Liquidações de IMI referentes ao ano 2018, com os n.ºs 2018..., 2018..., 2018...;
- e
- Liquidações de IMI referentes ao ano 2019, com os n.ºs 2019..., 2019... e 2019... .

No valor global de € **35.961,29**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 18 de abril de 2022 e aceite em 20 de abril de 2022 pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou, em 9 de junho de 2022, a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD. Em conformidade com o disposto no

artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29 de junho de 2022.

Em 30 de junho de 2022 foi proferido despacho arbitral nos termos do artigo 17º do RJAT, devidamente notificado à AT para apresentar resposta, o que veio a suceder em 19 de setembro de 2022. Em 2 de outubro de 2022 foi proferido despacho arbitral para auscultar as partes sobre a possibilidade de dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, dado que não foi indicada prova testemunhal e a prova documental se encontrar junta aos autos, passando o processo à fase de apresentação de alegações. No prazo fixado pronunciou-se a Requerente expressou a sua concordância com a dispensa. A AT já havia manifestado esse mesmo entendimento na Resposta junta aos autos.

Deste modo, foi proferido despacho arbitral em 7 de novembro de 2022 a dispensar a realização da reunião e a fixar o prazo de dez dias igual e sucessivo para as partes entregarem as suas alegações escritas.

Considerando a tramitação descrita, os prazos em curso e o período de férias judiciais, afigurou-se necessário prorrogar o prazo para prolação da decisão arbitral por dois meses, nos termos previstos no nº 2, do artigo 21º do RJAT.

- A Posição das partes:

A Requerente veio sustentar a procedência do seu pedido alegando, em síntese, que as liquidações de IMI *impugnadas* tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelo Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que o Requerente era titular à data dos factos tributários (a 31 de Dezembro 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, conforme consta das cadernetas prediais que juntou aos autos.

Na sequência da jurisprudência reiterada do STA, e no decorrer do ano 2020, a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes. Assim, entende a requerente que, nos anos

em causa (2016, 2017, 2018 e 2019), relativamente aos terrenos para construção em apreço, a AT liquidou um montante de IMI superior ao montante legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados para efeitos de cálculo da coleta de imposto referente a cada um destes anos. Alega ainda que, relativamente aos terrenos para construção detidos pelo Requerente, a AT não retificou as respetivas coletas de IMI, mantendo-se assim na ordem jurídica a existência de um montante de IMI superior ao montante legal e efetivamente devido.

Tendo sido apresentado pelo Requerente pedido de revisão oficiosa dos atos tributários a AT, ainda assim, não promoveu a sua retificação nem decidiu o pedido de revisão, remetendo-se ao silêncio. Assim, conclui a requerente que estando em causa a impugnação de um ato de indeferimento tácito de um pedido de revisão de atos de liquidação o Tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido, o qual peticiona que *«seja declarada a legalidade do Pedido de Revisão Oficiosa acima identificado e declarada a ilegalidade do seu indeferimento (tacitamente presumido); se anulem os atos tributários que constituem o seu objeto, relativos às liquidações de IMI supra identificadas, porque contrários à lei, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito. Seja a AT condenada a reembolsar ao Requerente do valor de IMI pago em excesso, no montante de € 35.961,29, relativamente às liquidações sub judice e, bem assim, condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido»*.

Subsidiariamente vem ainda peticionada a desaplicação, no caso concreto, da norma do artigo 45.º do Código do IMI, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal,

Na sua resposta a AT veio, em síntese, invocar que o Requerente pretende a anulação dos atos de liquidação de IMI com fundamento em vícios, não dos atos de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o valor patrimonial tributário (VPT) Alega que aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento ou da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, ou seja, o que o Requerente contesta é, apenas e só, o ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação. Acontece que os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não

são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo. Do ponto de vista da AT os «atos de avaliação patrimonial não são atos tributários (n.º 1 do artigo 78.º da LGT). Nem são atos de apuramento da matéria tributável (n.º 3 do artigo 78.º da LGT). Bem vista a letra da lei, é claro e notório que o artigo 78.º da LGT, não dá acolhimento à revisão oficiosa deste tipo de atos, tendo em conta nomeadamente os meios impugnatórios pré-existentes ao dispor do contribuinte para defesa da sua posição (...) Por outro lado, não estamos na presença de qualquer erro no ato de liquidação.»

Conclui, em síntese, que não está legalmente prevista a revisão oficiosa de atos de fixação do valor patrimonial tributário. E não sendo possível a impugnação de vícios de fixação do VPT a presente ação não pode proceder. Mas mesmo que se admitisse a possibilidade de apresentação de revisão oficiosa, alega a AT que o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço 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 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária. E, sendo assim, tendo em conta as datas dos atos de avaliação *sub judice*, e o facto dos atos das avaliações terem sido concretizadas até 2014, conclui a AT que o pedido de revisão oficiosa apresentado em 25-11-2021 é intempestivo.

II - SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Considerando as questões a decidir suscitadas pelas partes impõe-se conhecer da matéria de facto após o que será decidida a exceção de extemporaneidade invocada pela Requerida.

III – DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. No âmbito da sua atividade, o Requerente é proprietário de diversos prédios, incluindo terrenos para construção;
- b. O Requerente foi notificado das liquidações de IMI com n.º 2016..., 2016..., 2016 ..., 2017..., 2017..., 2017..., 2018..., 2018..., 2018..., 2019..., 2019 ... e 2019..., com referência aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019;
- c. Concretamente, o Requerente foi notificado das seguintes liquidações de IMI:
 - i. Liquidações com os n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € **297.606,11**;
 - ii. Liquidações com os n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € **258.573,00**;
 - iii. Liquidações com os n.ºs 2018..., 2018..., 2018..., referentes ao ano 2018, no montante total de € **132.570,04**;
 - iv. Liquidações com os n.ºs 2019..., 2019 ... e 2019..., referentes ao ano 2019, no montante total de € **62.367,49**.
- d. Estas liquidações de IMI respeitam a terrenos para construção, identificados nas matrizes prediais juntas aos autos pelo Requerente como documento nº 4, que se dá por integralmente reproduzido, e dos quais que o Requerente era proprietário, à data dos factos.
- e. O Requerente procedeu ao pagamento destas liquidações;

- f. As liquidações de IMI impugnadas tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelo Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que o Requerente era titular à data dos factos tributários;
- g. Os valores patrimoniais tributários estavam fixados, por avaliação realizada em 2014, segundo a fórmula prevista no artigo 45º do CIMI, em conformidade com os coeficientes aí previstos e de acordo com a fórmula então aplicada pela AT;
- h. Em 25 de Novembro de 2021, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, o Requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa dos atos tributários de liquidação de IMI;
- i. O referido Pedido de Revisão Oficiosa não obteve decisão expressa dentro do prazo de 4 meses previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, pelo que se presume tacitamente indeferido;
- j. Em 18 de abril de 2022 o requerente apresentou o presente pedido arbitral.

§2. Factos não Provados:

Não existem factos alegados, relevantes para a decisão da causa, que hajam sido considerados não provados.

§3. Fundamentação da matéria de facto

A AT não apresentou processo administrativo por considerar que todos os documentos relevantes tinham sido junto aos autos pelo requerente.

Assim, os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelo Requerente e pelos factos considerados pelas partes como verdadeiros, não existindo qualquer divergência entre as partes sobre os factos que caracterizam o caso em apreciação.

Importa referir que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do CPPT.

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

IV – DECISÃO DE MÉRITO

Da análise dos autos resultam as seguintes questões a decidir:

- A) Saber se pode ou não haver pedido de revisão dos atos de IMI com base em vícios ocorridos nos atos de avaliação do valor patrimonial previamente praticados e não impugnados autonomamente.
- B) Exceção de extemporaneidade dos pedidos de revisão considerando que a data de apresentação do pedido de revisão ocorreu em 25 de novembro de 2021, referente a atos ocorridos em 2016, 2017, 2018 e 2019, por alegados vícios dos atos de avaliação ocorridos em 2014
- C) Direito ao reembolso do imposto pago;
- D) Direito a juros indemnizatórios.

Cumprido decidir.

A) Questão de saber se pode ou não haver pedido de revisão dos atos de IMI com base em vícios ocorridos nos atos de avaliação do valor patrimonial previamente praticados e não impugnados autonomamente.

No caso dos presentes autos o Requerente impugna diretamente o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI referentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, deduzido em abril de 2022, ao abrigo do disposto no artigo 78º da Lei Geral Tributária (LGT).

Resulta da análise dos documentos juntos aos autos que o Requerente fundamenta o seu pedido de revisão em vício de violação de lei que imputa aos atos de fixação do valor patrimonial de cada um dos prédios, os quais ocorreram em 2014, no resultado do procedimento de avaliação nos termos do CIMI.

As liquidações de IMI que o Requerente pretende impugnar não padecem, em si mesmas, de qualquer vício gerador de ilegalidade, porquanto elas são o resultado lógico da aplicação da taxa de imposto à base tributável, ou seja, ao valor patrimonial tributável fixado desde 2014. Em relação a este VPT fixado por avaliação ocorrida em 2014 o Requerente conformou-se, não tendo recorrido às garantias próprias deste procedimento, previstas no CIMI, nomeadamente, a reclamação e pedido de segunda avaliação e, eventual posterior impugnação. Pelo que, segundo a AT, os atos de fixação do VPT dos prédios em causa consolidaram-se, há muito tempo, por inércia do sujeito passivo que se conformou com os mesmos.

A questão é, pois, saber se é admissível permitir a impugnação destes atos praticados em 2014, usando para o efeito, a via da impugnação do indeferimento tácito do pedido de revisão dos atos de liquidação de imposto posteriores, praticados com base no VPT então (2014) fixado. Assim configurada a questão a decidir resulta que a alegada exceção de extemporaneidade do pedido arbitral está intimamente ligada à apreciação dos pressupostos do pedido de revisão que incidiu sobre as liquidações de IMI.

Esta é a questão que opõe as partes no presente processo que cabe a este tribunal arbitral decidir.

O Requerente, em defesa da competência do tribunal arbitral para conhecer dos atos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa de atos tributários, aduziu um conjunto de considerandos. A AT não suscitou esta questão. Não obstante, diga-se que face à jurisprudência recorrente e unânime dos nossos Tribunais superiores, perfeitamente alinhada com a jurisprudência arbitral, não persiste dúvida sobre a competência do tribunal arbitral para decidir o caso em apreciação. A este propósito já decidiu o STA, entre outros, no Acórdão proferido no processo n.º 01950/13, de 07-02-2014, no qual decidiu que o *«indeferimento expresse ou tácito, desse pedido de revisão [desencadeado pelo contribuinte] é susceptível 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 acto de liquidação, pelo que ter-se-á de admitir a impugnabilidade da decisão que sobre tal pedido venha a ser proferida ou de reagir contra o silêncio que sobre ele recair»*. No mesmo sentido, destacamos a decisão arbitral de 21 de novembro de 2019, proferida no processo n.º 310/2019 T, proferida no âmbito do processo n.º 310/2019-T, *na qual se decidiu que «o indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas»*

Pelo que, a impugnação judicial é o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o indeferimento tácito por silêncio da Administração. Entendimento que tem sido acolhido no âmbito do processo arbitral, enquanto meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.¹

Vejam, pois, as duas questões de fundo a decidir.

A) Da inimpugnabilidade das liquidações de IMI com fundamento em ilegalidades cometidas na fixação do valor patrimonial tributário

¹ Neste sentido, vd. jurisprudência fixada pelo Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), no âmbito da decisão proferida por Tribunal Arbitral coletivo, no processo n.º 123/2016-T, de 1-09-2016.

Importa saber se o artigo 78º da LGT permite apreciar a legalidade dos atos de fixação do valor tributável ocorridos em 2014, usando para o efeito a via da apreciação dos atos de liquidação de IMI. Ora, tal não se afigura possível, como se demonstrará.

Dispõe este artigo 78º da LGT o seguinte:

«Revisão dos actos tributários

1 - 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.

2 - (Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro)

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da [Lei n.º 60-A/2005](#), de 30 de Dezembro)

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 4.)

6 - A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro)

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização. (Redação da [Lei 55-B/2004](#), de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 6 .)»

Dispõe, ainda, o artigo 86.º, n.º 1, da LGT que a avaliação direta é suscetível de impugnação contenciosa autónoma, prevendo também o artigo 134.º do CPPT que os atos de fixação dos valores patrimoniais tributários podem ser impugnados no prazo de 90 dias após a sua notificação, com fundamento em qualquer ilegalidade. Resulta do artigo 15.º do CIMI que a avaliação dos prédios urbanos é uma avaliação direta e, por isso, suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta, depois de esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão (artigo 86.º, 1 e 2 da LGT).

Por sua vez, o artigo 134.º, n.º 1, do CPPT, estabelece que os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, determinando o seu n.º 7 que a impugnação não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.

Estes normativos são reafirmados no artigo 77º do Código do IMI, exigindo também que se esgotem previamente os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, impondo aos interessados, como condição de impugnabilidade, o ónus de requererem uma segunda avaliação nos termos do artigo 76.º do mesmo Código.

A este propósito, adere-se à decisão arbitral proferida no processo 487/2020-T, na qual se afirma que *os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, autonomamente impugnáveis, não podendo na impugnação das liquidações que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos. Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes atos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos termos da lei».*

Retornando ao caso dos presentes autos, constata-se que o único fundamento para o pedido de revisão das liquidações de IMI é a ilegalidade resultante da aplicação dos critérios estabelecidos para avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, conforme norma específica contida no artigo 45.º do CIMI e que, segundo o Requerente, constitui erro na aplicação do direito,

suscetível de alterar a base tributável e o cálculo do imposto. Porém, o erro apontado influenciou o valor da avaliação e o ato de fixação do VPT, ocorridos em 2014, e que no tempo próprio o Requerente devia ter impugnado pelos meios legais adequados no âmbito deste procedimento.

Dito de outro modo, o erro alegado terá afetado a legalidade do(s) ato(s) de determinação da matéria coletável que conduziram à fixação do VPT e não os atos de liquidação de IMI impugnados no pedido arbitral, aos quais não é imputável qualquer erro aos serviços. Como o próprio Requerente reconhece as liquidações de IMI foram processadas tal como dispõe o artigo 113.º, n.º 1, do CIMI. Trata-se de matéria vinculada à lei, na qual a Administração não dispõe de alternativa senão processar as liquidações de IMI de acordo com o VPT fixado e evidenciado nas matrizes.

Dito isto, não há dúvida que a fixação do VPT constitui *«um acto administrativo em matéria tributária, destacável e, por isso, passível de impugnação autónoma.»*

A impugnação autónoma dos atos destacáveis tem como propósito *«oferecer uma maior garantia aos administrados, permitindo-lhes reagir atempadamente de molde a evitar a produção de efeitos lesivos, que se projectam no acto final do procedimento ou em actos externos a este».*²

Sendo a fixação do VPT um ato destacável, ele goza de possibilidade de impugnação autónoma, independentemente da existência ou não de liquidação. Por esta razão, aliás, o artigo 74º do CIMI dispõe de forma inequívoca que não havendo reclamação da avaliação que fixou o VPT e requerida a segunda avaliação no prazo legal, o ato de fixação do VPT se consolida. A sua alteração, contudo, é sempre possível através do desencadear de uma nova avaliação, da iniciativa do sujeito passivo, desencadeando novo procedimento de avaliação de modo a superar as eventuais falhas ocorridas na avaliação anterior.

Portanto, em suma, não tendo sido impugnado o ato de fixação do VPT, conclui-se que não há erro imputável aos serviços que possa sustentar a revisão dos atos de liquidação. As liquidações processadas a coberto desse VPT, enquanto este não fosse alterado, não podiam ser efetuadas de outro modo. O suporte legal da AT para liquidar o IMI é o VPT

² Cfr: Acórdão no Proc. 2765/12.BELRS, de 31.10.2019; Acórdão arbitral proferido no processo nº 629/2019 – T, a propósito dos pressupostos para a revisão oficiosa do ato tributário prevista no artigo 78º da LGT.

fixado e constante das matrizes prediais. Logo, não subsiste erro imputável aos serviços no processamento das liquidações impugnadas.

A verdade é que, para sustentar a sua pretensão o Requerente reconduz toda a sua argumentação às ilegalidades cometidas nas avaliações de 2014.

Ora, enquanto se mantiver o VPT constante na matriz dos prédios em questão, as liquidações de IMI têm de ser processadas com base nesse VPT. Coisa diferente é saber se devia ter sido impugnado o VPT fixado e, para isso, o Requerente tinha garantias ao seu dispor que optou por não utilizar.

Como bem alega a AT, o ato avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação judicial, ato esse que se não for impugnado nos termos e prazo fixado na lei se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher. Assim, uma vez que o Requerente não questionou o valor patrimonial fixado pela 1.^a avaliação, através de um pedido de 2.^a avaliação, nem tendo deduzido impugnação judicial contra o valor desta avaliação, o valor patrimonial tributário fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.

O pedido arbitral tem como objeto imediato a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão das liquidações de IMI referentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 e não incide sobre a totalidade das referidas liquidações, mas apenas sobre a parte dos impostos liquidados em excesso, relativamente aos terrenos para construção identificados nos autos, de que o Requerente era titular. A causa de pedir prende-se exclusivamente com a aplicação incorreta do artigo 45.º do CIMI, de que resultou um valor patrimonial tributário superior ao legalmente previsto, devido ao facto de terem sido indevidamente aplicados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto.

Constata-se assim que o único vício imputado pela Requerente às liquidações impugnadas se prende com ilegalidades cometidas nos atos de avaliação, sendo que estes atos, como decorre dos documentos juntos pela Requerente e supra se dá por provado, tiveram

lugar em 2014 e que não foram atempadamente impugnados através dos meios administrativos e judiciais ao dispor do sujeito passivo.³

Os procedimentos de avaliação e subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT. Trata-se, em conclusão, *de um mecanismo específico do sistema fiscal quanto às condições de acesso à via contenciosa que em nada contende com o princípio da legalidade previsto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República. Na verdade este regime de impugnação autónoma justifica-se por razões de coerência do sistema jurídico tributário inerentes ao facto de cada acto de avaliação poder servir de suporte a uma pluralidade de actos 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. Por outro lado, continua a referida decisão arbitral, a caducidade do direito de acção derivada da inércia do lesado por actos administrativos durante um prazo razoável, é generalizadamente justificada por razões de segurança jurídica, necessária para adequado funcionamento da administração pública, que também é um valor constitucional ínsito no princípio do Estado de Direito democrático e é reconhecida generalizadamente em matéria administrativa e tributária. O prazo de impugnação de três meses para impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais é perfeitamente razoável, sendo o prazo geral previsto na lei para a impugnação da generalidade dos actos administrativos com fundamentos geradores de vícios de anulabilidade (artigo 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e artigo 102.º do CPPT). (Vd. Decisão arbitral proferida no processo n.º 487/2020-T, a cuja jurisprudência se adere).*

O Requerente veio suscitar a revisão oficiosa das liquidações de IMI em causa nos autos, em abril de 2021, e subsequentemente pela apresentação do presente pedido ao tribunal arbitral, com fundamento em erros cometidos em atos de avaliação que ocorreu em 2014,

³ Cfr.: Acórdãos do STA de 30-06-1999, processo n.º 023160; de 02-04-2003, processo n.º 02007/02; de 06-02-2011, processo n.º 037/11; de 19-09-2012, processo n.º 0659/12; de 5-02-2015, processo n.º 08/13; de 13-7-2016, processo n.º 0173/16 e de 10-05-2017, processo n.º 0885/16.

muito depois do prazo legal de 30 dias previsto na lei para requerer uma segunda avaliação e, mantendo-se a discordância, muito depois do prazo de três meses que tinha para deduzir impugnação judicial. Por isso, tal como consignado na jurisprudência citada, o presente tribunal arbitral considera também, concordando nesta parte com a Requerida, que as liquidações de IMI impugnadas pela Requerente não podem ser anuladas com fundamento nos erros cometidos nas avaliações dos terrenos para construção sobre os quais as ditas liquidações incidiram.

Em coerência com as posições acabadas de descrever, sufragadas pela jurisprudência dominante, segundo a qual os atos de avaliação de valores patrimoniais tributários previstos no CIMI são atos destacáveis, autonomamente impugnáveis, não podendo na impugnação das liquidações que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos, conclui este tribunal o pedido de pronúncia arbitral não pode efetivamente proceder.

B) Quanto à exceção de extemporaneidade dos pedidos de revisão considerando que a data de apresentação do pedido de revisão ocorreu em 25 de novembro de 2021, referente a atos ocorridos em 2016, 2017, 2018 e 2019, por alegados vícios dos atos de avaliação ocorridos em 2014

Em várias dessas decisões, de que se dá como exemplo a decisão proferida no processo arbitral 487/2020, que este tribunal arbitral acompanha, considera-se inaplicável a revisão prevista no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, uma vez que este preceito se refere a revisão de liquidações ilegais, o que não é a mesma coisa que liquidações lançadas com base em valores patrimoniais ilegais, sendo que só com base nos números 4 e 5 deste mesmo artigo 78.º é que se considera admissível rever os atos tributários da liquidação de tributos, no prazo de 3 anos a contar do ato tributário a rever. O pedido de revisão oficiosa ao abrigo do citado artigo 78.º da Lei Geral Tributária que, nos seus números 4 e 5, prevê uma competência excecional, atribuída ao dirigente máximo da AT, para nos três anos posteriores ao do ato tributário a rever, proceder à revisão da matéria tributável se se verificar uma situação de injustiça grave ou notória e se **o erro não for imputável a comportamento negligente do contribuinte.**

Como vimos já, o Requerente conformou-se com o VPT fixado em 2014. Tal como se consignou no processo arbitral nº 487/2020-T, que temos vindo a citar, *«por mais justa que possa ser a pretensão da Requerente, num Estado de Direito, assente no primado da Lei (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa), estando os tribunais arbitrais obrigados a decidir «de acordo com o direito constituído» (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), o intérprete tem de acatar os ditames legislativos que não colidam com qualquer norma de hierarquia superior, não podendo sobrepor ao entendimento legislativo manifestado na lei os critérios classificativos pessoais que ele próprio eventualmente adoptaria se, em vez de ser intérprete, fosse o legislador.»*

Assim, não estão preenchidos os pressupostos contidos no artigo 78º da LGT, porquanto, nos termos do disposto no nº1 do artigo 78º da LGT a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, 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.

No que concerne ao prazo previsto na 1ª parte do nº 1 do artigo 78º da LGT (prazo da reclamação administrativa), o mesmo já se encontra precludido, uma vez que o termo do prazo de pagamento voluntário relativo a cada uma das liquidações de IMI impugnadas, pois que estão em causa liquidações referentes aos anos de 2016 a 2019.

Relativamente ao prazo previsto na 2ª parte do nº 1 do artigo 78º da LGT só é aplicável se o fundamento de revisão do ato tributário consistir em erro e esse erro for imputável aos serviços, o que não é o caso, como aliás resulta de tudo que vem exposto.

Com efeito, não podendo invocar a ilegalidade das liquidações como fundamento para o pedido de revisão, uma vez que para o fazer teria que observar o prazo de reclamação, longamente ultrapassado, a Requerente fundamenta o pedido em erro dos serviços de modo a poder aproveitar dos prazos mais longos previstos no artigo 78º da LGT, mas não lhe assiste razão.

A possibilidade de revisão oficiosa de atos de avaliação de valores patrimoniais não está prevista no CIMI. Assim, só à face do regime geral da revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º

da LGT, se pode aventar a possibilidade de revisão. Das várias situações de revisão oficiosa previstas no artigo 78.º da LGT, as dos n.ºs 1 e 6 reportam-se a atos de liquidação (como se infere do termo inicial do prazo de quatro anos previsto no n.º 1).

Apenas as situações previstas nos seus n.ºs 4 e 5 deste artigo 78.º se reportam a atos de fixação da matéria tributável, categoria a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais.

Por isso, só dentro do condicionalismo previsto nestes n.ºs 4 e 5 se pode aventar a possibilidade de revisão oficiosa no caso em análise. No entanto, é manifesto que não foi observado pelo Requerente o prazo de três anos fixado no n.º 4 deste artigo 78.º. Na verdade, todas as liquidações de IMI se baseiam nos valores inscritos nas respetivas matrizes e fixados por avaliações realizadas em 2014. Por isso, quando o Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa, em 25 de novembro de 2021, há muito que havia expirado o prazo de 3 anos (contados a partir de 2014) em que podia ser autorizada a revisão dos atos de fixação de valores patrimoniais fixados por avaliação ocorrida em 2014.

Por tudo o que vem exposto, está afastada esta possibilidade de revisão oficiosa, por intempestiva, como bem alega a requerida AT.

Improcedendo o pedido de anulação e mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas, improcede também o pedido de reembolso e de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente.

Assim sendo, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas neste processo.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) considerar totalmente improcedente o pedido arbitral;
- b) condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **35.961,29**.

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de **€1.836.00**, a cargo da Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de fevereiro de 2023.

O Tribunal Arbitral singular,

(Maria do Rosário Anjos)