

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 289/2022-T

Tema: IMI – Determinação do VPT de terrenos para construção – Revisão oficiosa de liquidações subsequentes.

SUMÁRIO

Verificado erro dos serviços na determinação do VPT dos terrenos para construção, de que decorreu a subsequente liquidação de IMI relativo aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 em valor superior ao devido, caberia à AT corrigir oficiosamente tais liquidações, sem prejuízo de pedido de revisão oficiosa formulado pelo contribuinte ao abrigo do artigo 78.º da LGT, como expressamente decorre do artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A..., LDA.,** com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua..., n.º ..., ..., Lisboa ...-..., vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 21-04-2022, tem em vista, na sequência de presunção de indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa formulado em 30-11-2021 (Doc. 1), a declaração de ilegalidade e anulação parcial dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) relativos aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 e aos terrenos

para construção inscritos na matriz predial respetiva da freguesia de ... e..., concelho de Figueira da Foz, sob os artigos números ..., ..., ... e

3. A Requerente pede também a devolução do imposto que considera indevidamente cobrado, que computa nos montantes de €3 730,05, € 3 730,05, € 3 775,32 e € 3 860,03, relativamente aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, tudo totalizando o valor de € 15 095,45, acrescido dos correspondentes juros indemnizatório contados nos termos legais.

4. Como fundamento do pedido, argumenta a Requerente, em síntese, que as liquidações impugnadas enfermam de erro porquanto tiveram por base, na determinação dos montantes de IMI a pagar, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção fixados segundo a fórmula então erroneamente adotada pela AT, a qual considerava a aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e/ou de qualidade e conforto aplicáveis a prédios edificados.

5. Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, alegando, no essencial, que as liquidações impugnadas foram efetuadas com base nos valores patrimoniais dos prédios que constavam das matrizes em 31 de dezembro do respetivo ano, Assim, não estando legalmente prevista a revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais, os valores em vigor nos períodos de tributação a que se reporta o presente pedido de pronúncia arbitral estão consolidados na ordem jurídica. As liquidações consequentes não são passivas de serem officiosamente revistas, porquanto *“eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base nos mesmos.”*

Pelo que, assim conclui a Requerida, o presente pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, ser absolvida de todos os pedidos.

6. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

7. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

8. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31.12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo, oportunamente, notificado as partes.

9. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

10. Pelo que em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31.12, o tribunal arbitral foi constituído em 05-07-2022.

11. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal, considerando o disposto no artigo 130.º, do Código de Processo Civil, aplicável na jurisdição arbitral por remissão expressa do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a junção de alegações, por desnecessárias.

II. Saneamento

12. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01.

13. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22.03).

III. Matéria de facto

14. Com base nos elementos documentais que integram o presente processo destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

14.1. A Requerente é proprietária dos lotes de terreno para construção situados na freguesia de ... e ..., concelho da Figueira da Foz, inscritos na matriz predial respetiva sob os artigos ..., ..., ... e

14.2. Em 25-03-2013 e 23-07-2016, os referidos terrenos foram objeto de avaliação, sendo-lhes atribuídos os seguintes valores patrimoniais tributários (Doc.3):

- Artigo ... - € 385 770,00
- Artigo ... - € 529 150,00
- Artigo ...- € 754 400,00
- Artigo ... - € 456 970,00

14.3. Nas avaliações efetuadas foram considerados, para determinação do valor patrimonial tributário dos prédios em causa, os coeficientes de localização de 1,95, para o prédio inscrito sob o artigo ... e 1,70 para os restantes. Para todos os prédios foram considerados os coeficientes de afetação e de qualidade e conforto de 1,00.

14.4. Não tendo sido requerida segunda avaliação dos referidos prédios foram os valores patrimoniais tributários assim determinados levados às respetivas matrizes prediais;

14.5. Com base nos valores patrimoniais tributários assim determinados a AT procedeu à liquidação do IMI relativo aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, tendo o Requerente efetuado atempadamente o respetivo pagamento (Doc,2);

14.6. Entretanto, face ao expressamente consagrado no artigo 45.º do Código do IMI, na redação vigente à data dos factos, e nos termos preconizados pela jurisprudência constante dos tribunais superiores quanto à errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, a AT veio corrigir a fixação desses valores, deixando de aplicar aqueles coeficientes.

14.7. Da reavaliação assim efetuada resultaram para os terrenos em causa valores patrimoniais significativamente inferiores aos anteriormente apurados.

14.8. Não obstante a alteração oficiosa dos valores patrimoniais inscritos nas matrizes, a AT, relativamente ao IMI dos anos de 2016, 2019, 2018 e 2019, não retificou as liquidações anteriormente efetuadas com base em valores erroneamente determinados, que, assim, se mantiveram inalteradas;

14.9. Do procedimento seguido pela AT resultou, no conjunto dos valores do IMI liquidado, um valor a mais cobrado com referência àqueles anos, no montante de € 15 095,45, assim determinado (Cf. Doc. 5):

Tabela 1 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2016	VPT - reavaliação	Taxa IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Diferença de colecta IMI
...	...	385 770,00	231 440,00	0,40%	1 543,08	925,76	617,32
...	...	529 150,00	317 320,00	0,40%	2 116,60	1 269,28	847,32
...	...	754 400,00	386 866,71	0,40%	3 017,60	1 547,47	1 470,13
...	...	496 970,00	298 150,00	0,40%	1 987,88	1 192,60	795,28
		2 166 290,00	1 233 776,71		8 665,16	4 935,11	3 730,05

Tabela 2 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2017	VPT - reavaliação	Taxa IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Diferença de colecta IMI
...	...	385 770,00	231 440,00	0,40%	1 543,08	925,76	617,32
...	...	529 150,00	317 320,00	0,40%	2 116,60	1 269,28	847,32
...	...	754 400,00	386 866,71	0,40%	3 017,60	1 547,47	1 470,13
...	...	496 970,00	298 150,00	0,40%	1 987,88	1 192,60	795,28
		2 166 290,00	1 233 776,71		8 665,16	4 935,11	3 730,05

Tabela 3 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018	VPT - reavaliação	Taxa IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de IMI
...	...	385 770,00	231 440,00	0,40%	1 543,08	925,76	617,32
...	...	529 150,00	317 320,00	0,40%	2 116,60	1 269,28	847,32
...	...	765 716,00	386 866,71	0,40%	3 062,86	1 547,47	1 515,40
...	...	496 970,00	298 150,00	0,40%	1 987,88	1 192,60	795,28
		2 177 606,00	1 233 776,71		8 710,42	4 935,11	3 775,32

Tabela 4 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2019	VPT - reavaliação	Taxa IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de IMI
...	...	391 556,55	231 440,00	0,40%	1 566,23	925,76	640,47
...	...	537 087,25	317 320,00	0,40%	2 148,35	1 269,28	879,07
...	...	765 716,00	386 866,71	0,40%	3 062,86	1 547,47	1 515,40
...	...	504 424,55	298 150,00	0,40%	2 017,70	1 192,60	825,10
		2 198 784,35	1 233 776,71		8 795,14	4 935,11	3 860,03

14.10. Em 30-11-2021, a Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, apresentou um pedido a revisão oficiosa das liquidações de IMI dos anos 2016, 2017, 2018 e 2019, alegando a errónea aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto no cálculo do VPT dos terrenos para construção.

14.11. Identificando os imóveis em causa, o pedido de revisão oficiosa das liquidações é fundamentado nos seguintes termos (Doc.1):

“127... relativamente aos “terrenos para construção” detidos pela Recorrente nos anos de 2016 a 2019 e objecto de tributação em sede de IMI com referência a estes anos, os valores patrimoniais tributários estavam, pois, fixados através da aplicação ilegal dos coeficientes

(i) de localização, (ii) de afectação e/ou (iii) de qualidade e conforto aplicação esta que, conforme já demonstrado supra, constitui uma aplicação que não respeita as regras legais de determinação dos valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” consagradas no artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente nos anos de 2016 a 2019.

128. Deste modo, em resultado da aplicação ilegal e indevida dos coeficientes acima elencados os terrenos para construção objecto de tributação de IMI nos anos in casu tinham à data das liquidações sub judice, valores patrimoniais tributários estabelecidos em montantes superiores àqueles que lhe seriam fixados caso tais coeficientes não tivessem sido considerados na fórmula de calculo destes valores.

129. Assim, em regra, os valores patrimoniais tributários destes terrenos para construção encontravam-se “sobrevalorizados”, e, nesta sequência, a colecta de IMI para cada um destes terrenos foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido caso os valores desta matéria tributável tivessem sido fixados de acordo com o artigo 45.º do Código do IMI na redacção aplicável e não segundo a fórmula erroneamente aplicada pela AT nos anos de tributação e, discussão.

130. Por conseguinte, é de concluir que foi efectuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de AIMIⁱ nos seguintes montantes, conforme detalhado nas Tabelas 1 a 3 expostas no Documento 4:

- a) Com referência ao acto tributário de liquidação de IMI relativo ao ano de 2016, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 3 730,05;
- b) Com referência ao acto tributário de liquidação de IMI relativo ao ano de 2017, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 3 730,05;
- c) Com referência ao acto tributário de liquidação de IMI relativo ao ano de 2018, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 3 775,32;
- d) Com referência ao acto tributário de liquidação de IMI relativo ao ano de 2019, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 3 860,03.

131. Por conseguinte, não deveria a Requerente ter sido adstrita ao pagamento dos montantes de AIMIⁱ liquidados em excesso, enfermando, assim, os actos tributários de liquidação deste imposto em crise, numa manifesta ilegalidade, por resultarem de evidente

interpretação e aplicação erróneas do Direito aplicável, devendo os mesmos ser parcialmente anulados.

132. Em face do exposto, devem os actos tributários de liquidação de IMI em apreço ser declarados parcialmente ilegais em resultado de errónea colecta de imposto relativamente a valores patrimoniais tributários de terrenos para construção determinados com uma fórmula que, ao aplicar os coeficientes acima mencionados, não lhes era legalmente aplicável, impondo-se, em consequência, a devolução dos montantes de imposto indevidamente pagos, com todos os efeitos legais daí decorrentes.”

14.12. Decorrido o prazo previsto no artigo 57.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, formou-se, em 30-03-2022, a presunção de indeferimento do pedido nos termos do disposto no n.º 5 do mesmo preceito.

14.13. Em 21-04-2022, a Requerente formulou o presente pedido de pronúncia arbitral com fundamento na ilegalidade da determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção considerado na base do cálculo das liquidações impugnadas.

15. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos ao processo pelo Requerente, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados. Não foi junto pela Requerida o processo administrativo, não se suscitando, contudo, controvérsia quanto à matéria de facto.

IV. Matéria de direito

16. O presente pedido de pronúncia arbitral visa o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa oportunamente entregue pela Requerente, e anulação parcial das liquidações de IMI dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 respeitantes aos terrenos para construção inscritos na matriz predial respetiva sob os artigos n.ºs..., ..., ... e ..., da freguesia de ... e ..., concelho de Figueira da Foz com o consequente reembolso das importâncias a mais indevidamente cobradas acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais.

17. É alegado, como fundamento do pedido, a errónea quantificação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, na medida em que na determinação do mesmo foram considerados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto referidos na fórmula do artigo 38.º do CIMI mas não contemplados na regra específica aplicável à avaliação de terrenos para construção consagrada no artigo 45.º do mesmo Código na redação vigente à data dos respetivos factos tributários.

18. Acolhendo a jurisprudência constante e reiterada dos tribunais superiores, a AT, em 2020, veio a retificar os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção aplicando no respetivo cálculo a regra específica do artigo 45.º do CIMI não procedendo, contudo, a retificação das liquidações entretanto operadas com base nos valores erroneamente determinados.

19. Não contestando a factualidade referida, a Requerida, na sua Resposta, pronuncia-se pela improcedência do presente pedido alegando, no essencial, a inadmissibilidade de revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais e intempestividade do pedido de revisão, nos seguintes termos:

“28.º O procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral,

29.º 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.

30.º E cuja impugnação não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação,

31.º Não tendo a 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.

32.º Ou seja, a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação que não na posterior liquidação consequente. (...)

42.º Constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento que o ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável.

43.º Ora, os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, 44.º São atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis,

45.º Aliás, o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária. (LGT).

Sobre a intempestividade do pedido de revisão oficiosa, considera a Requerida que “25.º Mesmo que se admitisse a possibilidade de apresentação de revisão oficiosa, 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.”

20. Com referência à situação que, com as devidas adaptações, se revela no essencial idêntica à que se suscita no presente processo, a possibilidade de em sede de revisão oficiosa ser arguida a ilegalidade de liquidações fundadas em valor patrimonial tributário (VPT) erroneamente determinado foi já objeto de apreciação em acórdão de 31-10-2019, proferido no processo 2765/12.8BELRS, do Tribunal Central Administrativo Sul. Reportando-se à conjugação dos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI conclui-se, nessa decisão, que a errada fixação do VPT pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações, ainda que o contribuinte não tenha reagido atempadamente contra essa fixação.

21. Na fundamentação do referido acórdão pode ler-se “O artigo 78.º da LGT é, como sustentado na sentença, compatível com o artigo 115.º do CIMI, cujo n.º 1 principia por consagrar a ressalva daquele normativo. Em ambos os casos se disciplina a revisão de actos tributários, os quais, na acepção da doutrina tradicional de que Alberto Xavier é o expoente,

são, por excelência, o acto de liquidação(1) e bem assim os actos de fixação da matéria tributável.

O acto de fixação do VPT não se encaixa neste conceito, visto que é encarado, de forma pacífica, como acto administrativo em matéria tributária, destacável e autonomamente impugnável.

É verdade que uma vez firmada a fixação do VPT, por não ter sido utilizado qualquer dos meios de defesa ao dispor do contribuinte, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei 267/2003, esse VPT servirá de base às liquidações de IMI subsequentes, até eventual alteração do seu valor. De facto, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, embora com efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação. Defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir. Assim, no plano do Direito o artigo 115.º do CIMI constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respectivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado.

Ora, uma das hipóteses contempladas neste normativo é a eliminação de erros de que resulte uma colecta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1.

...

Aqui chegados impõe-se então determinar a partir de que momento deve ser atendida a pretensão da recorrida: a partir de 2008, isto é, abrangendo as liquidações efectuadas a partir deste ano, ou só a partir da data em que foi apresentada a reclamação? A fixação do VPT constitui, como se disse, um acto administrativo em matéria tributária, destacável e, por isso, passível de impugnação autónoma. A impugnação autónoma dos actos 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. A impugnabilidade autónoma constitui um desvio ao princípio da impugnação unitária (cfr. artigo 54.º do CPPT), que postula que em princípio só é possível impugnar o acto final do procedimento tributário, por só este apresentar efeitos lesivos na esfera jurídica do contribuinte. Este artigo prevê a possibilidade de impugnabilidade autónoma dos actos

imediatamente lesivos e a possibilidade de, na impugnação do acto final de liquidação, serem invocados todos os vícios de que padeçam os actos prévios a essa liquidação (actos instrumentais, preparatórios ou prodrómicos dessa decisão final).

Como assim, sendo a fixação do VPT um acto destacável, ele goza de possibilidade de impugnação autónoma, independentemente da existência ou não de liquidação, impugnação essa que no caso era permitida pelo artigo 20.º do Dec.-Lei 287/2003.

Portanto, não tendo sido impugnada a fixação do VPT, facto que a recorrida aceita, parece que a consequência seria a de aceitar que as liquidações feitas a coberto desse VPT, enquanto não fosse alterado, não podiam também ser alteradas com tal fundamento. Mas o problema pode ser olhado de outro prisma.

Em regra, os actos da Administração, com excepção dos actos viciados de nulidade, consolidam-se juridicamente se não forem impugnados nos prazos estabelecidos na lei.

Todavia, mesmo fora das situações de nulidade o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afectam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido. É o que sucede com o artigo 78.º da LGT, que prevê a possibilidade de revisão dos actos tributários com fundamento em ilegalidade ou erro, mecanismo que se encontra presente na legislação tributária de outros países, como sucede em Espanha com o artigo 219.º da Ley General Tributária.

O artigo 78.º da LGT consagra um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um acto ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, que não estejam previstos na lei.

Todavia, como já se disse, o artigo 78.º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários stricto sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação e qualquer tributo(2). O que não quer dizer que seja de todo imprestável para o

caso sub judice, visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas à recorrida.

Ora, ultrapassada que está actualmente a questão de saber se a iniciativa de revisão pela administração pode ser desencadeada a impulso do interessado, da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços.

O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas. Erro esse que, independente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente desta, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que sempre justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.

O que reforça o entendimento de que o direito que a recorrida reclamou, de ver as últimas quatro liquidações anteriores à reclamação serem anuladas, ter pleno apoio legal. Donde, bem andou a sentença recorrida em julgar procedente a impugnação in totum.

22. A possibilidade de impugnação de liquidações de IMI com fundamento em errado apuramento do VPT que lhes serviu de base tem vindo a ser igualmente abordada na jurisprudência arbitral, designadamente em decisão de 02-07-2021, proferida no processo 760/2020-T de que se destaca: “*A Requerida alega, em suma (nº 11 e ss da sua resposta): os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis; o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária; ao estabelecer a sindicância direta destes atos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e*

consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação da liquidação; sendo assim, não é nem legal nem admissível a apreciação da correção do VPT em impugnação do ato de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

A Requerente, no seu requerimento inicial, havia já abordado esta questão, adiantado conclusão contrária, louvando-se, no essencial, no acórdão do TCAS que pôs termo ao processo n.º 2765/12, de 31-10-2019.

Começaremos por notar que, no presente caso, o iter procedimental /processual é diferente daquele sobre que versou tal acórdão: aqui, estamos perante uma impugnação direta da liquidação; no caso apreciado pelo TCAS tinha havido um pedido de revisão oficiosa, de cujo indeferimento o sujeito passivo reagiu pela via da impugnação, o que foi admitido, não obstante a causa de pedir ser a errónea fixação do VPT em causa.

Pelo a que a argumentação do TCAS não pode, no nosso entender, ser, sem mais, transposta para o presente litígio.

Haverá que começar pelo enquadramento constitucional da questão. Acompanhando, neste ponto, o referido acórdão do TCAS, restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado nessa norma constitucional.

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

Como escrevemos noutra lugar, a rigidez das formas processuais, decorrente do princípio da tipicidade, resulta minimizada pela concorrência de outro princípio, o do favorecimento do processo (pro actione).

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

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

A nosso ver, a questão não é a de saber se a lei configura a fixação do VPT como um ato destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto -, mas sim

saber se existem razões que obstem a que tal ato, quando surja como instrumental relativamente a um ato de liquidação, possa, também, ser objeto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta.

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

Estas razões serão, essencialmente, três:

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

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

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

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

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

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

Assim, tal previsão legal não deve ser entendida - salvo existindo razões substanciais que a tal se oponham, o que não acontece no presente caso - como precludendo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento (liquidação). Num quadro interpretativo da lei que procura dar relevância à sua conformidade com os princípios constitucionais, não podemos subscrever, como constituindo uma regra sem exceções, o pensamento do distinto Autor em que a Requerida, no essencial, se louva.

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

Pelo que improcede a exceção ora em causa.

b) Incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer, apreciar e pronunciar-se sobre os vícios do valor patrimonial tributário.

A resposta a esta exceção resulta do decidido relativamente à anterior.

Tendo-se concluído que, ao menos em casos como o presente, a errónea fixação do VPT pode ser causa de pedir em processos de impugnação de liquidações que assumiram tal valor como matéria coletável, há que concluir pela competência dos tribunais arbitrais (CAAD) em razão da matéria, nos termos do art. 2.º, n.º 1, do RJAT”

23. No mesmo sentido, e sobre questão em tudo idêntica à que se suscita no presente processo, se pronunciou o tribunal arbitral, em decisão de 04-10.2021, proferida no processo 759/2020-T, nos seguintes termos: *“Importa começar por referir que os atos aqui sindicados são as liquidações de IMI. A exigência de esgotamento dos meios de defesa administrativos dos atos de fixação dos valores patrimoniais prevista no art. 134. n.º 7 do CPPT e no art. 86º, n.º 2 da LGT obriga o contribuinte e permite que a AT se pronuncie antes de se recorrer aos meios judiciais. Contudo, no caso em apreço, tal como resulta da matéria de facto provada, as liquidações de IMI resultam de uma segunda avaliação efetuada e de um subsequente ato de revisão oficiosa promovida pela AT, em cumprimento do disposto no art. 115º, n.º 1, al. b)*

do CIMI. A AT já teve a oportunidade de apreciar a legalidade das avaliações aquando da revisão oficiosa e não o fez. Mesmo que o contribuinte não esgote os meios de defesa administrativos, a prévia fixação do valor patrimonial tributário é suscetível de apreciação em sede de revisão, tal como resulta expressamente do art. 115.º, n.º1, al, b) do CIMI. Em resultado de uma nova avaliação, a AT deve oficiosamente rever a liquidação inerente. É inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de liquidação de IMI, pois o art. 115.º do CIMI prevê a sua utilização, sem prejuízo do disposto no art. 78.º da LGT. Igual interpretação foi seguida pelo TCA do Sul no Ac. n.º 2765/12.8 BELRS de 31.10.2019 ...”

24. Acompanhando, sem reservas a jurisprudência citada, bem como abundante jurisprudência arbitral que se vem pronunciando no mesmo sentido,ⁱⁱ considera o tribunal que nada obsta à apreciação do mérito do presente pedido centrado na ilegalidade das liquidações impugnadas com base em errónea determinação dos valores patrimoniais tributários que lhes serviram de base.

25. Sobre esta matéria, o artigo 45.º do CIMI, na redação ao tempo em vigor (2013 a 2019), sob a epígrafe “Valor patrimonial dos Terrenos para Construção”, dispunha:

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.”

26. Por seu lado, o artigo 38.º do CIMI estabelece uma fórmula geral de avaliação dos prédios urbanos, na qual são especificamente considerados, designadamente, os coeficientes

de afetação, de localização, de qualidade e conforto (que contribuem, em regra, para um aumento do VPT).

27. Segundo entendimento da AT, embora o artigo 45.º do CIMI fosse omissivo na matéria, os coeficientes de localização, afetação e qualidade conforto previstos na fórmula do artigo 38.º do mesmo Código eram aplicáveis na determinação do VPT dos prédios classificados como terrenos para construção.

28. Este entendimento veio a ser objeto de contestação tendo originado numerosas decisões judiciais que, constituindo jurisprudência pacífica e reiterada dos tribunais superiores, se podem condensar no acórdão de 03-07-2019, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 016/10, cujo sumário se destaca: *“Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente de qualidade e conforto.*

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do supra referido artigo 45 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 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.”

29. Esta jurisprudência veio a ser acolhida pela AT que, em 2020, procedeu à revisão do VPT dos terrenos para construção no sentido pela mesma preconizado. No entanto, não foi efetuada a retificação das liquidações subsequentes que, embora assentes em valores erroneamente determinados, se mantiveram na ordem jurídica, como é o caso que se evidencia no presente processo.

30. Ora, a AT estava vinculada a promover oficiosamente -ou, como ocorre no presente caso, em face de pedido de revisão oficiosa, a revisão das liquidações efetuadas com base em VPT erroneamente determinado, conforme expressamente determina o artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI.

31. Com efeito, reitera-se, aqui, o entendimento de que decorre expressamente do artigo 115.º do CIMI que a AT tem o dever de, sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da LGT, rever oficiosamente as liquidações de IMI, entre outros casos, *“Quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido;”*

32 O poder-dever acima referido, decorrente dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que a AT deve observar na sua atividade conforme artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 57.º da LGT, é inteiramente aplicável à situação que se suscita nos presentes autos.

33. Do exposto decorre verificarem-se os requisitos de que depende a revisão oficiosa das liquidações impugnadas pelo que procede, assim, integralmente o pedido da sua anulação parcial.

Do direito a juros indemnizatórios

34. A par da anulação parcial dos atos de liquidação e consequente reembolso das importâncias indevidamente cobrada, o Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

35. No presente caso, a norma aplicável no tocante a juros indemnizatórias é a que consta do artigo 43.º, n.º 3, alínea c) que estabelece serem estes devidos *“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”*.

36. Como decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão foi apresentado em 30-11-2021 pelo que apenas a partir de 30-11-2022 haveria direito a juros indemnizatórios, caso a decisão sobre aquele pedido não viesse sido apreciada. A apreciação da matéria em causa antes de decorrido um ano desde a apresentação do pedido de revisão afasta o direito a juros indemnizatórios.

V. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, determinar a anulação parcial dos atos de liquidação impugnados, na parte que é a mesma influenciada pela incorreta aplicação do artigo 45.º do CIMI na determinação do VPT dos terrenos, com a conseqüente restituição das importâncias indevidamente cobrada
- b) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 15 095,45 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 918,00, a cargo da Requerida.

Lisboa, 11 de janeiro de 2023.

O árbitro,

Álvaro Caneira

ⁱ Trata-se de lapso de escrita. O que está em causa no presente processo conforme documentos juntos, são liquidações de IMI e não de AIMI.

ⁱⁱ Vd, CAAD, Procs. 644/2021-T, 62/2022-T, 27/2022-T, 535/2021-T, 497/2021-T, 734/2021-T, 297/2021-T, 408/2021-T e 405/2021-T, entre muitos outros.