

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 286/2022-T

Tema: AIMI - Determinação do VPT de terrenos para construção; Admissibilidade de pedido de revisão tributária.

SUMÁRIO:

1. O tribunal arbitral é competente para apreciar a legalidade dos actos de adicional ao IMI, quando a impugnação tenha como fundamento a quantificação errónea do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção em causa.
2. A fixação do valor patrimonial tributário de terrenos para construção com base na aplicação de coeficientes de localização e afectação violava o disposto no artigo 45.º do CIMI até à entrada em vigor da Lei nº 75-B/2020, de 31 de Dezembro, como expressamente o reconheceu a AT.
3. Existindo erro dos serviços na determinação do VPT do terreno para construção de que decorreram as liquidações de AIMI contestadas, em valor superior ao devido, sempre poderia o contribuinte, ainda que o não tivesse feito antes, invocar tal erro, nos termos conjugados dos artigos 78.º, n.º 1, da LGT, e 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI.
4. Deduzida uma impugnação judicial de um acto tributário é à instância jurisdicional que cabe determinar o direito aplicável ao caso concreto, nada impedindo esta a que possa anular o acto impugnado por errada interpretação do direito.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 5 de Julho de 2022, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A..., S.A.**, (doravante designado por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ..., com sede na ..., n.º ..., ..., Lisboa, ...-... Lisboa, vem, por pedido datado de 22 de Abril de 2022, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos conjugados do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a ilegalidade da presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa formado em 30 de Março de 2022, e, conseqüentemente, dos actos tributários de liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre os Imóveis (“AIMI”), no montante global de € 16.370,84.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1.3. Como fundamento da sua pretensão a Requerente imputa os seguintes vícios.

(i) Que prevê a alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT a possibilidade de apresentação de impugnação judicial no prazo de três meses contados a partir da “Formação da presunção de indeferimento tácito”.

(ii) Que a apreciação do indeferimento tácito se encontra compreendida no âmbito da competência do Tribunal Arbitral, sendo este Tribunal concretamente competente para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento tácito sub judice e, bem assim, dos actos tributários de AIMI subjacentes aos mesmos.

(iii) Que a impugnação judicial é o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente da AT, nas situações em que esta não tenha decidido, dentro do prazo que dispunha para o efeito, quanto ao pedido de revisão oficiosa formulado por um contribuinte, e que, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da LGT, fez presumir o

indeferimento (tácito) desse mesmo pedido.

(iv) E que é, diz, também este o entendimento que tem sido acolhido no âmbito do processo arbitral, enquanto meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.

(v) Que o pedido de revisão oficiosa sub judice foi submetido tempestivamente, i.e., dentro do prazo legal de quatro anos consagrado no artigo 78.º da LGT – em 30 de Novembro de 2021.

(vi) nos anos sub judice (2018, 2019, 2020 e 2021), relativamente aos terrenos para construção em apreço, a AT liquidou um montante de tributo superior ao montante legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados para efeitos de cálculo da colecta de AIMI referente a este ano.

(vii) Que relativamente aos terrenos para construção detidos pela Requerente, 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.

(viii) Que se está perante um erro nos pressupostos de facto e de direito do qual resulta em ilegais liquidações (parciais) de AIMI, especificamente um erro na determinação da matéria tributável deste Adicional e da qual resulta uma colecta ilegal deste imposto.

(ix) Que reportando exclusivamente à redacção do n.º 1 do referido artigo 45.º vigente à data dos factos tributários em apreço, “[o] valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor dos terrenos adjacentes à implantação”.

(x) Que o factor de localização do “terreno para construção” era, portanto, já contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do Código do IMI na redacção relevante para a determinação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis objecto das liquidações de AIMI em causa.

(xi) Que a consideração do coeficiente de localização aquando do cálculo do valor patrimonial tributário de “terrenos para construção” determina que a mesma realidade fáctica (a localização) seja duplamente tida em consideração – i.e. na determinação da percentagem do valor do “terreno de implantação” – que é a percentagem legalmente prevista para efeitos de cálculo de “terrenos para construção” – e na determinação do valor patrimonial tributário considerando o coeficiente de localização per si – coeficiente este que não se encontra previsto como um dos elementos de cálculo do valor patrimonial tributário destes terrenos.

(xii) Que a jurisprudência do STA tem sido constante e reiterada no sentido de que a fórmula de cálculo / determinação do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção” não deve considerar (i) o coeficiente de localização, (ii) o coeficiente de afectação, e (iii) o coeficiente de qualidade e conforto, jurisprudência esta que foi fundamental para a recente alteração do paradigma da fórmula final que deverá ser aplicada para a avaliação dos prédios que integram a espécie de terrenos para construção, introduzida recentemente pela AT.

(xiii) Que no cálculo dos correspondentes valores patrimoniais tributários de “terrenos para construção”, deverão ser desconsiderados os coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto, e adoptado, em regra geral, a seguinte fórmula de cálculo: $V_t = V_c \times A \times \%$ do valor das edificações autorizadas ou previstas, conforme resulta claro do método de determinação deste valor para “terrenos para construção” nos termos do artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente nos anos / períodos de tributação a que se referem as liquidações de AIMI em apreço – i.e. anos 2018, 2019, 2020 e 2021.

(xiv) Que os valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” detidos pela Requerente nos anos 2018 a 2021 ainda consideravam a aplicação (errónea, diz) dos coeficientes de localização, de afectação e / ou de qualidade e conforto, existindo um erro flagrante nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, erro este da responsabilidade exclusiva da AT, e que, conforme infra demonstrado, teve repercussões prejudiciais para a Requerente quanto ao AIMI devido (e pago) nos anos em apreço.

(xv) Que qualquer erro nos pressupostos de facto e / ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais dos imóveis sobre os quais incide o acto tributário de liquidação de AIMI e que, conseqüentemente, faz com que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do Código de IMI, constitui um vício que determina a anulabilidade desse mesmo acto tributário.

(xvi) E que assim, nos casos em que sejam determinados valores patrimoniais tributários em montante superior àquele que resultaria da aplicação correcta das normas de determinação daqueles valores, e, conseqüentemente, seja liquidado AIMI num montante superior àquele que seria legalmente devido, tal liquidação de AIMI deverá ser anulada na parte correspondente ao montante de imposto liquidado em excesso, em resultado directo de ter sido considerado, para efeitos de cálculo deste imposto, um valor de matéria tributável superior àquele que deveria ter sido verificado.

(xvii) E que considerando que é a AT a entidade responsável pela determinação concreta dos valores patrimoniais tributários dos prédios, tais erros nesta determinação são “erros imputáveis aos serviços” que justificam plenamente a admissibilidade de pedidos de revisão oficiosa nos termos gerais do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

(xviii) Por isso é de concluir que foi efectuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de AIMI nos seguintes montantes, consoante detalhado nas Tabelas expostas no Documento 4: a) Com referência aos actos tributários de liquidação de AIMI relativos ao ano 2018, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 8.519,93; b) Com referência aos actos tributários de liquidação de AIMI relativos ao ano 2019, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 2.616,97; c) Com referência ao acto tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2020, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 2.616,97; d) Com referência ao acto tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2021, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 2.616,97

(xix) E que, em face do exposto, devem os actos tributários de liquidação de AIMI 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.

(xx) E que não se entendendo assim, vem referir que a aplicação do artigo 38.º do Código do IMI – em concreto, a aplicação dos coeficientes de avaliação ali previstos – na determinação do VPT de terrenos para construção sempre será manifestamente contrária ao princípio da legalidade tributária, conforme consagrado na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

(xxi) Nestes termos, diz, sempre será inconstitucional a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, quando interpretada no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio terem aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção.

(xxii) Por seu turno, e sendo procedente o presente pedido, a Requerente requer, igualmente, que sejam pagos os respectivos juros indemnizatórios.

(xxiii) Termina, pedindo que o Tribunal determine a anulação parcial dos actos tributários que constituem o seu objecto, relativos às liquidações de AIMI em crise nos autos, porque contrários à lei, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito e que seja a AT condenada a reembolsar à Requerente o valor do AIMI pago em excesso, no montante global de € 16.370,84, relativamente às liquidações sub judice, e, bem assim, condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido e, seja desaplicada, no caso concreto, a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, na redacção vigente à data da verificação do facto tributário, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção, por manifesta inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP e, conseqüentemente, seja declarada a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de AIMI sub judice, porque assentes em normas inconstitucionais, sendo os

mesmos prontamente anulados, com todas as consequências legais.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, respondeu, em síntese, como segue:

(i) Vem defender-se por impugnação.

(ii) Mas antes suscita uma questão prévia. A de que em 25-05-2022, a Sra. Subdiretora-geral da área do Património, determinou a anulação parcial das liquidações do AIMI contestadas, referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021, com exceção do ano de 2018, na parte correspondente aos prédios urbanos (terrenos para construção) cujas avaliações foram anuladas.

(iii) E que perante o supra exposto, satisfeita que está a pretensão da Requerente, relativamente às liquidações dos anos de 2019 a 2021, parte do pedido formulado nesta ação arbitral o objeto dos presentes autos, fica esvaziado de conteúdo e desprovido de utilidade.

(iv) E que não se vislumbrando a utilidade ou interesse na manutenção da pronúncia arbitral nessa parte, requer a extinção do processo arbitral nesta parte, por inutilidade superveniente da lide em conformidade com o previsto no disposto na alínea c) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

(v) Por Impugnação e relativamente ao ano de 2018 alega que não está legalmente prevista a revisão oficiosa de atos de fixação do valor patrimonial tributário.

(vi) E que não sendo possível a impugnação de vícios de fixação do Valor Patrimonial Tributário, a presente ação não pode proceder.

(vii) E que tendo em conta as datas dos atos de avaliação sub judice, que, como se vê pelas Cadernetas prediais juntas com o PPA no Doc n.º3, as avaliações que estiveram subjacentes às liquidações de 2018 foram concretizadas há mais de cinco anos, pelo que se conclui que o pedido de revisão oficiosa apresentado em 30-11-2021 sempre seria

intempestivo, porquanto o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1, mas, diz, o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

(viii) E que 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.

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

(x) Por isso, é de concluir, que por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT.

(xi) Vem dizer que os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, citando jurisprudência diversa que diz que os atos de fixação dos valores patrimoniais como atos destacáveis diretamente suscetíveis de impugnação autónoma, que, se não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica e a posterior liquidação não poderá deixar de acatar.

(xii) E que como tal não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação.

(xiii) À cautela vem dizer decorre do artigo 168.º do CPA que apenas são passíveis de anulação os atos de fixação dos VPT que contrariam o recente entendimento jurisprudencial nos casos em que não tenha decorrido cinco anos desde a respetiva emissão

(xiv) Pelo que conclui que já se encontra precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixe valor patrimonial tributário o qual se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de AIMI.

(xv) Sustenta que a atual interpretação da forma de cálculo do VPT dos terrenos para construção já está alinhada com o mais recente entendimento do Supremo Tribunal Administrativo pelo que se afigura prejudicada a controvérsia sobre a aplicação do artigo 38º ou do 45º do Código do IMI na avaliação dos terrenos para construção.

(xvi) E que anulou parcialmente as liquidações referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021, e manteve a liquidação referente a 2018, uma vez que as avaliações que fundamentaram as liquidações do ano de 2018 são insuscetíveis de anulação administrativa, por observarem o disposto no artigo 135.º-G do Código do IMI.

(xvii) Sobre a alegada violação do princípio constitucional da legalidade tributária, conclui não só, por um lado, que não se verifica qualquer violação de princípios constitucionais, mas que o que importa referir nesta sede não é a violação do princípio da legalidade tributária, mas sim a constitucionalidade do regime da consolidação dos atos administrativos tributários por falta da sua impugnação atempada.

(xviii) Termina dizendo que as liquidações do AIMI contestadas observam estas normas, porque foram apuradas tendo em conta a soma de VPT's que constavam das matrizes prediais à data de 1 de Janeiro dos anos a que respeitam as liquidações de AIMI, e uma vez que esses VPT's não são suscetíveis de serem anulados administrativamente, pelas razões que melhor expõe na sua Resposta, as liquidações suportadas nesses VPT não padecem de qualquer erro, pelo que a pretensão arbitral do Requerente não está sustentada nem na lei nem no direito constituído, devendo ser julgada improcedente.

(xix) Pugna, a final, pela extinção do processo arbitral por inutilidade superveniente da lide, na parte respeitante às avaliações anuladas que estiveram na base das liquidações de 2019 a 2021, em conformidade com o previsto no disposto na alínea c) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e no restante pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.5. Entendeu o Tribunal dispensar a realização da reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, face à questão de direito em causa bem delimitada nos autos, o que não mereceu qualquer oposição das partes. Sobre a questão da inutilidade superveniente da lide sobre uma parte do pedido foi a Requerente notificada para se pronunciar, não tendo respondido.

1.6. Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações, querendo, tendo optado por não fazê-lo.

1.7. Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao termo do prazo legal, após uma prorrogação devidamente notificada e fundamentada às Partes.

* * *

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

A) A Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção. cfr. PPA.

B) A Requerente foi notificada dos seguintes actos tributários de liquidação de AIMI (cfr.

Documento 2 junto aos autos com o PPA:

- i. Liquidação com o n.º 2018 ... referente ao ano 2018, no montante total de € 58 090,51;
- ii. Liquidação com o n.º 2019 ... referente ao ano 2019, no montante total de € 51 336,20;
- iii. Liquidação com o n.º 2020 ... referente ao ano 2020, no montante total de € 49 080,79;
- iv. Liquidação n.º 2021 ..., referente ao ano 2021, no montante total de € 36 297, 00.

C) 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 consideravam a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas anteriores às (re)avaliações efectuadas em 2020 e 2021. Cfr. Documento n.º 3 junto com o PPA.

D) Relativamente aos terrenos para construção detidos pela Requerente, veio esta rectificar os valores das respectivas colectas de AIMI, expurgando os coeficientes de localização, de afectação e / ou de qualidade e conforto aplicáveis aos valores patrimoniais tributários dos terrenos que serviram de base para cálculo da colecta de AIMI destas liquidações, valores, esses, não questionados pela Requerida. Cfr. Documento n.º 4 junto com o PPA.

E) A Requerente procedeu ao pagamento, integral e atempado, das respectivas liquidações de AIMI supra identificadas.

F) No dia 30 de Novembro de 2021, a Requerente apresentou ao abrigo do disposto artigo 78.º da Lei Geral Tributária, um Pedido de Revisão Oficiosa das liquidações de AIMI em crise no no PPA.

G) As liquidações em crise nos autos, cujos VPT foram suportados nas seguintes avaliações: - Art.º ... da freguesia de ... (...) - Avaliação realizada em 2018-12-11 - Art.º ... da freguesia de ... (...) - Avaliação realizada em 2018-12-18 - Art.º ... da freguesia de ... (...) - Avaliação realizada em 2018-12-11 - Art.º ... da freguesia de ... (...) - Avaliação realizada em 2018-12-

18 - Art.º ... da freguesia de ... (...) - Avaliação realizada em 2018-12-11 - Art.º ... da freguesia de ... (...) - Avaliação realizada em 2018-12-18 . Cfr. Resposta da Requerida e Documento n.º 1 entregue com a Resposta.

H) Em 25-05-2022, a Senhora. Subdiretora-geral da área do Património da AT determinou a anulação parcial das liquidações do AIMI contestadas, referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021, na parte correspondente aos prédios urbanos (terrenos para construção) cujas avaliações foram anuladas. Cfr. Documento n.º 1 junto com a Resposta da Requerida.

I) Em discordância com as liquidações em crise nos autos, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 22-04-2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

4. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. art.ºs.596º, n.º.1 e 607º, n.ºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção

que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, nº 2 do CPPT, 596.º, nº 1 e 607.º, nº 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

5. DO DIREITO

Importa, antes de tudo, apreciar a questão invocada pela Requerida da extinção parcial do processo por inutilidade superveniente da lide.

Conforme resulta da matéria provada (vd., ponto H) da matéria de facto dada como provada) a AT procedeu à anulação parcial das liquidações do AIMI contestadas, referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021, na parte correspondente aos prédios urbanos (terrenos para construção) cujas avaliações foram anuladas, tendo, assim, deferido a pretensão da Requerente, no que não mereceu qualquer oposição desta, apesar de notificada para se pronunciar.

Este facto, que ocorreu na pendência do processo arbitral, torna inútil o prosseguimento da lide relativamente ao mérito das pretensões formuladas pela Requerente com referência aos anos de 2019, 2020 e 2021.

A prática posterior do ato expresso de revogação, ainda que parcial, das liquidações impugnadas, nos termos previstos no artigo 79.º, n.º 1, da LGT, implica que a instância relativamente à apreciação da legalidade dessas liquidações se extinga por inutilidade superveniente da lide. Efetivamente, dado que foram eliminados os efeitos dos atos de liquidação de AIMI pela revogação anulatória, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objeto a pretensão impugnatória contra estes deduzida nos presentes autos arbitrais.

A inutilidade superveniente da lide é causa de extinção da instância, nos termos do disposto no artigo 277.º, alínea e), do CPC.

Sendo o CPC de aplicação subsidiária em relação ao processo arbitral tributário, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Nestes termos, este Tribunal julga verificar-se uma situação de inutilidade superveniente da lide no que respeita ao pedido de anulação dos atos tributários objeto do presente processo, referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021, o que implica a extinção da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Subsiste, no entanto, a questão da liquidação referente ao ano de 2018, que a AT diz não conseguir anular, porquanto e citando o despacho de anulação – cfr. Documento n.º 1 junto aos autos pela Requerida:

“(...) uma vez que a liquidação do AIMI do ano de 2018 está suportada nos valores patrimoniais tributários vigentes a 01.01.2018, cujos atos de avaliação cessaram a sua existência jurídica em resultado das declarações modelo 1 do IMI apresentadas pela impugnante em 06-12-2018 e, como tal, são insuscetíveis de anulação administrativa,

conclui-se que deve ser mantida, por observar o disposto no n.º 1 do artigo 135.º-G do CIMI.”.

Apreciando.

Desde já se diga que a Requerente tem toda a razão quanto ao mérito da sua pretensão e o fundamento da mesma foi expressamente reconhecido pela AT em sede de revogação parcial das liquidações contestadas - cfr. Documento n.º 1 junto pela Requerida.

É procedente o pedido da Requerente relativo à anulação parcial das liquidações, e cuja procedência se fundamenta precisamente nas mesmas razões que levaram a Requerida a anular administrativamente as liquidações de AIMI referentes aos anos de 2019 a 2021, tal como é por esta peticionado.

Para justificar a manutenção da liquidação referente ao ano de 2018, que entendeu não anular, invoca a Requerida um conjunto diverso de argumentos.

Desde logo que é inadmissível a revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais.

A este respeito determina o n.º 1 do artigo 78.º, da LGT, que os atos tributários podem ser revistos officiosamente pela entidade que os praticou, no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro dos serviços, entendendo-se como tal o erro que *“concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efetivo, em virtude do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial”*. - Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23.03.2017 processo n.º 1349/10.0BELRS ¹.

Apesar de a revisão oficiosa dos atos tributários ser da competência da entidade que os praticou, nada impede que o impulso para a sua revisão caiba ao contribuinte, como decorre do disposto no n.º 7, do artigo 78.º, da LGT.

¹ Acessível em www.dgsi.pt

No pedido de revisão oficiosa das liquidações de AIMI dos anos de 2018 a 2021, apresentado pela Requerente ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 78.º, da LGT, dentro do prazo de quatro anos a contar da data de cada uma daquelas liquidações,

Existindo erro dos serviços na determinação do VPT do terreno para construção de que decorreram as liquidações de AIMI contestadas, em valor superior ao devido, como foi reconhecido pela própria AT, sempre poderia o contribuinte, ainda que o não tivesse feito antes, invocar tal erro, nos termos conjugados dos artigos 78.º, n.º 1, da LGT, e 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI.

Da omissão do dever de decidir o caso concreto dentro do prazo de quatro meses a que alude o n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, resultou a presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de AIMI dos anos de 2018 a 2021 apresentado pela Requerente, ficando aberta a via contenciosa, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo.

O meio processual adequado à reação contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa dos referidos atos tributários, estando em causa a apreciação da legalidade de atos de liquidação, ainda que com fundamento em vícios de um ato destacável, é o processo de impugnação judicial ou o processo arbitral tributário, enquanto meio alternativo àquele (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte), da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010).

Decorre da conjugação do segmento final do artigo 54.º, do CPPT com o disposto na alínea a) do artigo 99.º, do mesmo Código (elemento sistemático), que ainda que os atos destacáveis não tenham sido objeto de impugnação autónoma, qualquer ilegalidade de que padeçam não deixará de constituir fundamento de impugnação judicial do ato de liquidação subsequente.

De igual modo, o elemento racional ou teleológico aponta no sentido de que o erro na determinação do valor patrimonial tributário constitui fundamento de impugnação da liquidação subsequente, pois, de acordo com a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 760/2020-T, a impugnabilidade direta dos atos destacáveis tem “*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).”.

Pelos motivos expostos, não tem razão a AT ao negar a revisão oficiosa dos actos de fixação de valores patrimoniais, posição, aliás, geradora de alguma perplexidade, porquanto acabou por fazê-lo com a revogação referente aos anos de 2019 a 2021.

Sobre a alegada intempestividade do pedido de revisão oficiosa, o pedido de revisão oficiosa sub judice foi submetido dentro do prazo legal de quatro anos consagrado no artigo 78.º da LGT – em 30 de Novembro de 2021, logo o mesmo é tempestivo.

Quanto ao facto de que os vícios da fixação do VPT, não seriam sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica não sendo nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, cumpre dizer como segue.

A presente acção arbitral não contém um pedido anulatório dirigido aos actos de fixação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis - não estando, pois, em discussão a anulação dos actos de avaliação (tenham eles, ou não, mais de 5 anos), antes a invalidade (parcial) dos actos subsequentes, de liquidação de AIMI, que são actos tributários.

O entendimento exposto não se altera pelo facto de as ilegalidades que constituem fundamento da anulação dos actos tributários terem origem nos actos de avaliação – já que os actos cuja anulação foi pedida neste processo são, tão-só, os actos de liquidação, e podem sê-lo com fundamento em qualquer ilegalidade (art. 99º do CPPT e arts. 2º e 29º, 1, a) do RJAT).

Quanto à impossibilidade alegada pela Requerida da anulação administrativa de actos de avaliação, por ter decorrido o prazo de 5 anos previsto no artigo 168.º do CPA, importa dizer que o princípio da legalidade corresponde a um princípio da juridicidade da Administração, significando que são as regras e os princípios da ordem jurídica que

constituem fundamento e pressuposto da atividade administrativa. Deduzida uma impugnação judicial do acto tributário é à instância jurisdicional que cabe determinar o direito aplicável ao caso concreto, nada impedindo esta a que possa anular o acto impugnado por errada interpretação do direito.

Também não colhe o argumento da Requerida de que o princípio da igualdade resultaria violado por privilégio concedido aos contribuintes que em tempo não contestaram o VPT, face aos que o fizeram tempestivamente. Com efeito, a solução ora preconizada aplica-se a todos os contribuintes, sendo que aqueles que contestaram directamente os actos de fixação do VPT têm acesso à aplicação da mesma fórmula de cálculo da base de incidência do AIMI.

Face a tudo o que anteriormente se expôs, não tem cabimento a invocação, pela AT, do princípio da proibição legal do julgamento segundo a equidade.

Os actos de liquidação de AIMI são impugnáveis por vícios imputáveis ao acto de fixação do valor patrimonial tributário, e este tribunal arbitral limitou-se a apreciar estritamente as questões de legalidade segundo o direito constituído.

A procedência do pedido principal da Requerente torna desnecessário o conhecimento do pedido subsidiário, relativo a um alegado vício de inconstitucionalidade (arts. 130º e 608º, 2 do CPC, art. 124º, 2, b) do CPPT, aplicáveis ex vi art. 29º do RJAT).

Quanto ao pedido da restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Procedendo o pedido e tendo a Requerente pago o imposto que se veio a revelar indevido, tem esta direito a juros indemnizatórios.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece que *“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.”*

Porém, a amplitude do direito a juros indemnizatórios em caso de pedido de revisão oficiosa, não é tão abrangente como a que decorre do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, enquadrando-se na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, caso tenha decorrido mais de um ano sobre a data do pedido de revisão oficiosa, por iniciativa da Requerente.

Constituindo esse o entendimento jurisprudencial corrente (cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 6-07-2005, processo n.º 0560/05; de 02-11-2005, processo n.º 0562/05; de 17-05-2006, processo n.º 016/06; de 24-05-2006, processo n.º 01155/05; de 02-11-2006, processo n.º 0604/06; de 15-11-2006, processo n.º 028/06; de 10-01-2007, processo n.º 523/06; de 17-01-2007, processo n.º 01040/06; de 12-12-2006, processo n.º 0918/06; de 15-02-2007, processo n.º 01041/06; de 06-06-2007, processo n.º 0606/06; de 10-07-2013, processo n.º 390/13; de 18-01-2017, processo n.º 0890/16; de 10-5-2017, processo n.º 01159/14).

No caso concreto em análise, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 30 de Novembro de 2021 e, tendo as liquidações referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021 sido anuladas pela AT conforme a pretensão da Requerente em 25 de Maio de 2022, não tendo ainda decorrido um ano sobre aquela data, não são devidos juros indemnizatórios.

São, no entanto, devidos juros indemnizatórios referente ao ano de 2018, desde a data do pagamento indevido do imposto em excesso até à data do processamento da respectiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

6. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Declarar extinta a presente instância arbitral, por inutilidade superveniente da lide, no que se refere às liquidações anuladas pela AT referentes aos anos de 2019 a 2021, o que determina a absolvição da instância da Requerida quanto a esta parte;
- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que se refere à liquidação de 2018, revogando nesta parte o acto de indeferimento tácito constituído ao abrigo dos n.ºs 1 e 5 do

artigo 57.º da LGT e incidente sobre o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 30 de Novembro de 2021, devendo ser restituído o valor do imposto pago a mais referente ao ano de 2018.

- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento até à emissão da nota de crédito sobre o valor referido no ponto antecedente.

* * *

Fixa-se ao processo o valor de € € **16.370,84**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Custas devidas no valor de € 1.224,00 a cargo da Requerida, já que foi esta que deu causa à presente acção, apenas tendo revogado e comunicado a anulação parcial dos actos após a constituição do tribunal arbitral, e tendo procedido a acção quanto à restante parte, conforme ao 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 e artigos 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2023.

O árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.