

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 337/2023-T

Tema: Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão)

A..., S.A, Requerente nos presentes autos, veio, em 18-01-2024, requerer, nos termos do n.º 2 do artigo 616.º do Código de Processo Civil, a REFORMA da decisão arbitral.

Alega, em suma, que *objetivamente, verifica-se, no presente caso, um erro propugnado pelo Tribunal arbitral ao nível da avaliação da factualidade dos autos (e respetiva aplicação do direito), com refrações em duas vertentes: (i) por um lado, ao não decidir pela parcial inutilidade superveniente da lide, no que respeita à revogação de parte da liquidação do AIMI de 2018, expressamente confessada pela Autoridade Tributária na sua Contestação (ii) mas, também, por, atendendo a essa inutilidade superveniente da lide parcial, não ter condenado a Autoridade Tributária no pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrassem devidos.*

Em 23/01/2023, a Requerente comunicou ter impugnado a decisão arbitral junto do TCA.

Apreciando:

Temos, em primeiro lugar que a impugnação de uma decisão arbitral assume, substancialmente, a natureza de um recurso, do que resulta prejudicada a invocação do n.º 2 do artigo 616ª do CPC que apenas prevê a possibilidade de reforma da sentença “não cabendo recurso da decisão”. Aliás, é razoável supor que a impugnação se fundará, ao menos em parte, no invocado no pedido de reforma.

Assim não se entendendo, o pedido de reforma sempre resultaria indeferido por não estar em causa um qualquer lapso do tribunal.

O tribunal arbitral (bem ou mal não releva aqui) entendeu – seguindo a jurisprudência uniformizadora do STA - que não podia pronunciar-se sobre os quantitativos dos VPT's subjacentes às liquidações impugnadas (a sua legalidade), ou seja, apreciar a causa de pedir invocada. Que não a podia apreciar nas suas diferentes vertentes, incluindo aquela em que a Requerente fundamentou o seu pedido de reforma do decidido.

Pelo que sempre devera ser considerado improcedente o pedido de reforma da decisão arbitral.

O árbitro presidente

Rui Duarte Morais

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 337/2023-T

Tema: IMI/AIMI – impugnação de liquidações baseadas em VPT's erroneamente fixados.

SUMÁRIO:

- deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.

- o artigo 78º é inaplicável aos atos de fixação do VPT (atos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os atos tributários *stricto sensu*, incluindo o ato de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., NIPC ..., com sede em ..., ...-... ..., veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

A) O pedido

1- A Requerente peticiona:

1.1- a anulação parcial das liquidações de IMI:

(i) n.º..., relativa ao ano de 2016, emitida em 02.03.2017, a que correspondem as notas de cobrança n.ºs 2016 ..., 2016 ... e 2016... . A Requerente contesta o montante de € 45.681,61

(ii) n.º ..., relativa ao ano de 2017, emitida em 07.03.2018, a que correspondem as notas de cobrança n.ºs 2017..., 2017 ... e 2017 A Requerente contesta o montante de € 43.892,00

(iii) n.º ..., relativa ao ano de 2018, emitida de 23.03.2019, a que correspondem as notas de cobrança n.ºs 2018 ..., 2018 ... e 2018

Na realidade, relativamente ao ano de 2018, a liquidação vigente é a n.º ..., emitida em 15.10.2022, com valor global de € 19.144,60, a qual substituiu a antes referida na sequência de novas avaliações de alguns dos prédios que abrange, a que correspondeu a nota de cobrança adicional n.ºs 2019... .

A Requerente contesta o valor de 3.783,08.decorrente da aplicação do n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI.

1.2- a anulação parcial das liquidações de AIMI:

- n.º..., do ano 2017, emitida em 30.06.2017. A Requerente contesta o valor de 60.927,86.

- n.º..., do ano de 2018, emitida em 30.06.2018. A Requerente contesta o valor de € 58.522,66.

1.3- em decorrência dos pedidos anteriores, a anulação dos despachos de indeferimento dos procedimentos de revisão oficiosa n.ºs ...2020... e ...2021..., e

1.4- a devolução dos montantes de imposto indevidamente pagos acrescidos de juros indemnizatórios.

b) O litígio

- d) Os VPT's dos prédios acima identificados, que serviram de base às liquidações impugnadas, resultaram (inicialmente) de avaliações feitas nos anos de 2005 a 2015, de acordo com a interpretação que então era feita do artigo 45.º do CIMI, ou seja, incorporando nessa determinação o valor base do prédio edificado e os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização e ainda o disposto no n.º 1 do art. 39º do CIMI.
- e) A Requerente não solicitou, ao tempo, a realização de segundas avaliações, nos termos do artigo 76.º do CIMI, nem impugnou judicialmente os atos de avaliação, em conformidade com o disposto nos artigos 77.º do CIMI e 134.º do CPPT.
- f) Em 2018, o Requerente reclamou dos VPT's dos prédios em causa (reclamações das matrizes), o que deu origem a novas avaliações, efetuadas em 2021 e 2022, as quais já não incorporaram os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização.
- g) Do que resultou que, relativamente ao IMI de 2018, ter sido revista a liquidação original, emitida em 23-03-2019, de forma a incorporar na matéria tributável os VPT's resultantes das novas avaliações realizadas em 2020 e 2022.
- h) Em 28.12.2020, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IMI, relativa a 2016, emitida em 02.03.2017, o qual foi expressamente indeferido em 30.01.2023
- i) Da fundamentação de tal decisão destaca-se o seguinte: *a alteração de entendimento da AT, foi consubstanciada em Despachos da Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no sentido de uniformização de procedimentos nos processos pendentes, sancionando o entendimento de que « para a determinação do VPT dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do artigo 45º do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação tendo em conta, o n.º 3 do artigo 42º, tendo em conta o*

“O n.º 4 do artº 78º da LGT, determina que "O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato 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"». Verificados os requisitos deste n.º 4 em articulação com o n.º 5, podemos concluir pelo direito à revisão dos atos tributários, contudo, em relação ao AIMI do ano de 2017, verificamos que os atos tributários em causa já ocorreram há mais de três anos, pelo que o pedido é intempestivo relativamente a este ano.”

Estes factos estão documentalmente provados, não tendo suscitado divergências entre as partes.

II.2 Factos não provados

Não existem factos não provados relevantes para a decisão da causa.

IV – O DIREITO.

1) O ato de fixação de um VPT como ato destacável para efeitos de impugnação judicial

A primeira questão a decidir é a da possibilidade de se conhecer de vícios dos atos de avaliação conducentes à fixação de VPT's de prédios em processo de impugnação de liquidações nestes baseadas.

.

O Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 102/22, em 23.02.2023, veio uniformizar a jurisprudência sobre esta matéria, como se segue:

Tendo em conta o que fica dito, duas conclusões se podem retirar, desde já, no que toca à impugnabilidade do ato de fixação do valor tributário: (i) as ilegalidades de que possa padecer a primeira avaliação no que tange à fixação do valor patrimonial não é diretamente

impugnável admitindo o Supremo Tribunal Administrativo que poderá ser impugnada com fundamento em vícios de forma ou com base em erro de facto ou de direito, designadamente errada classificação do prédio (acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16/04/2008, proferido no processo 004/08, de 30/05/2012, proferido no processo 01109/11, de 27/06/2012, proferido no processo 01004/11 e de 27/11/12, de 27/11/2013); (ii) do resultado da segunda avaliação, que esgota os meios gratuitos à disposição dos interessados, cabe impugnação judicial que pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial do prédio. E uma terceira conclusão se impõe: a de que prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do valor patrimonial tributário, proferido em procedimento tributário autónomo, as mesmas não podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação. Na verdade, o ato que fixa o valor patrimonial tributário encerra um procedimento autónomo de avaliação que servirá de base a uma pluralidade de atos de liquidação que venham a ser praticados enquanto o valor dela resultante se mantiver, designadamente às liquidações de impostos sobre o património (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/10/2020, proferido no processo 050/11.1BEAVR, consultável em www.dgsi.pt). O mesmo é dizer que para além de a impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial depender do esgotamento dos meios gratuitos, a não impugnação do ato preclui que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado. Não tendo sido impugnado judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10).

Em resumo, citando o sumário de tal acórdão, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.

2) *A revisão oficiosa*

Na sequência deste acórdão uniformizador, surgiu a questão da possibilidade de o contribuinte obter a revisão de liquidações baseadas em VPT's erroneamente fixados peticionando a sua revisão oficiosa ao abrigo do disposto no n.º 4 do art.º 78.º da LGT (“injustiça grave ou notória”). Neste sentido se orientou, com argumentos que consideramos pertinentes, alguma jurisprudência arbitral, nomeadamente a decisão proferida no processo n.º 462/2022-T, de 06.06.2023

O STA teve por bem intervir nesta questão, através de novo acórdão uniformizador (em 22 de novembro, no processo n.º 115/23).

Reafirmando a doutrina do acórdão atrás citado (processo n.º 102/2022), o STA acrescentou:

Diga-se ainda que, de nada vale, neste domínio, procurar abrigo no art. 78.º n.º 4 da LGT, dado que, a jurisprudência emanada do Acórdão Fundamento emerge de um pedido de revisão formulado ao abrigo do disposto no 78.º da LGT, impondo-se referir que, se é verdade que está em causa um verdadeiro direito do contribuinte, no sentido de exigir da AT 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 Constituição da República Portuguesa, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, que não estejam previstos na lei, não pode olvidar-se que este procedimento apenas tem por objecto os “actos tributários” em sentido estrito, aqui se incluindo os actos de liquidação e de alteração da matéria colectável quando não dê lugar a qualquer liquidação, não abrangendo os actos administrativos em matéria tributária, como são os actos de fixação de valores patrimoniais (art. 97.º, n.º 1 alíneas a), b) e f), do CPPT). Por outro lado, como referem Diogo Leite Campos e Outros, “LGT - Anotada e Comentada”, 4.ª ed. 2012, pág.702, estarão abrangidos pela expressão “actos tributários” que consta da epígrafe do artigo 78.º quer os actos de liquidação, quer os de fixação da matéria tributável, se ela tiver autonomia, o que significa que 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 de qualquer tributo. Assim sendo, uma boa leitura do Acórdão deste Supremo Tribunal (Pleno) de 23-02-2023, proferido no Proc.º n.º 0102/22.2BALSb, www.dgsi.pt, no sentido de que - o artigo 78º 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 de qualquer tributo - teriam permitido ao Tribunal Arbitral decidir a questão.

Atentas as referidas decisões uniformizadoras do STA e o respeito que às mesmas é devido – independentemente da concordância ou discordância que nos possam merecer –, este Tribunal Arbitral não pode deixar de considerar que o entendimento da Requerente no sentido da possibilidade de contestação da ilegalidade dos atos de liquidação de IMI e de AIMI controvertidos sem, anteriormente, contestar os VPT's dos respetivos imóveis, tem necessariamente de soçobrar.

Por consequência, não tendo a Requerente oportunamente contestado (nos termos enunciados nos citados arestos uniformizadores do STA) os VPT's dos imóveis em apreço nestes autos, constantes das respetivas matrizes prediais e com base nos quais foram feitas as liquidações de IMI e de AIMI controvertidas, não pode este Tribunal Arbitral deixar de concluir pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, atenta a causa de pedir que lhe subjaz.

Ficam assim prejudicados os demais pedidos formulados pela Requerente.

IV - DECISÃO ARBITRAL

Termos em que se conclui pela total improcedência dos pedidos formulados pela Requerente.

VALOR: Euros 212.807,21

CUSTAS, no montante de 4.284,00 euros, a cargo da Requerente, por ter sido total o seu decaimento.

11 de dezembro de 2023

Os árbitros,

Rui Duarte Morais (relator)

Rita Guerra Alves

Ricardo Rodrigues Pereira