

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 35/2023-T

Tema: Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI); valor patrimonial tributário; terrenos para construção; injustiça grave ou notória.

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 23 de maio de 2024, recurso n.º 155/23.6BALSB

SUMÁRIO:

I – A aplicação dos critérios estabelecidos para avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não previstos na norma específica do artigo 45.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, constitui erro na aplicação do direito, suscetível de afetar as liquidações de IMI subsequentes.

II – A consolidação na ordem jurídica de atos de fixação de valores patrimoniais tributários, por falta de impugnação atempada do sujeito passivo, não obsta à possibilidade de revisão da matéria tributável, a título excecional, com fundamento em injustiça grave ou notória, nos termos do disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT.

III - São pressupostos cumulativos para a autorização da revisão da matéria tributável com fundamento no n.º 4 do artigo 78.º da LGT: *i)* a tempestividade do pedido de revisão oficiosa; *ii)* a existência de erro na fixação dos valores patrimoniais tributários; *iii)* que esse erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte; *iv)* a existência de injustiça grave ou notória.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., com o número de identificação fiscal ..., e com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Porto Salvo, doravante designado por “Requerente”, veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime

Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR, tendo em vista a anulação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a anulação parcial dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) dos anos de 2018, 2019 e 2020, que deram origem aos documentos n.ºs 2018..., 2018..., 2018..., 2019 ..., 2019 ..., 2019..., 2020..., 2020 ... e 2020..., com fundamento na aplicação indevida dos coeficientes de afetação e localização do Código do Imposto Municipal sobre imóveis (CIMI) na avaliação dos terrenos para construção identificados nos autos, bem como o reembolso do imposto pago em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios.

2. A título subsidiário, a Requerente pede que seja desaplicada, no caso concreto, a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, com fundamento em inconstitucionalidade.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18-01-2023.

5. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 24-01-2023.

6. Dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, foi o signatário designado como árbitro, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

7. Em 08-03-2023 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

8. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27-03-2023.

9. A Requerente sustenta, em síntese, o seguinte:

- a) Os coeficientes de afetação, de localização, de qualidade e conforto e de vetustez não eram aplicáveis aos “terrenos para construção”, não fazendo parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI na redação vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos atos tributários de liquidação de IMI *sub judice*;
- b) Os valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” detidos pelo Requerente nos anos 2018 a 2020 ainda consideravam a aplicação (errónea) dos coeficientes de localização, de afetação 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 teve repercussões prejudiciais para o Requerente quanto ao IMI devido (e pago) nos anos em apreço;
- c) Qualquer erro nos pressupostos de facto e / ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais tributários dos imóveis sobre os quais incide o ato tributário de liquidação de IMI e que, consequentemente, faz com que seja determinado um montante de imposto superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do Código de IMI aplicáveis, constitui um vício que determina a anulabilidade desse mesmo ato tributário;
- d) Consequentemente, os atos tributários de liquidação de IMI em apreço ser declarados parcialmente ilegais em resultado de errónea coleta de imposto relativamente a valores patrimoniais tributários de terrenos para construção determinados com uma fórmula que, ao aplicar os coeficientes acima mencionados, não lhe era legalmente aplicável, impondo-se, em consequência, a devolução dos montantes de imposto indevidamente pagos, com todos os efeitos legais daí decorrentes;
- e) 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 é 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”);

- f) A interpretação do artigo 45.º do Código do IMI, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do Código do IMI devem ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios – por analogia ou outra técnica de interpretação –, é contrária ao 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.

10. Em sede de Resposta, a Requerida defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, sustentando, em síntese, que:

- a) A AT acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, não sendo considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto, pelo que se verifica a ausência de litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção;
- b) Nos termos da mais recente jurisprudência consolidada através do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23.02.2023, proferido no processo n.º 102/22.2BALSB, eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;
- c) 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;
- d) Por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os atos de liquidação impugnados nos presentes autos ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT;

- e) Sem conceder, refere, ainda, a Requerida que não existe enquadramento legal que possa sustentar a possibilidade de revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais, na medida em que o artigo 78.º da LGT não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável, previstos no n.º 4 daquela norma;
- f) Também não se verifica qualquer erro no ato de liquidação, o qual foi calculado com base no VPT constante na matriz predial em estrito e integral cumprimento da lei;
- g) Tão pouco o fundamento da injustiça grave ou notória, do n.º 4 do art. 78º da LGT, é invocável quando a liquidação do IMI tenha sido efetuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113º do CIMI, com base nos valores patrimoniais inscritos na matriz predial, não impugnados com esse fundamento pelo sujeito passivo no prazo e nos termos previstos na lei;
- h) Tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações e de interposição da presente ação, teria de se concluir que o mesmo seria intempestivo, face ao prazo previsto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT;
- i) A revogação e a anulação dos atos administrativos em matéria tributária, estão previstas no artigo 79º da Lei Geral Tributária (LGT), sendo subsidiariamente aplicável o regime previsto nos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), por força do artigo 2.º, c), da LGT;
- j) Decorre do texto do n.º 1 do artigo 168.º do CPA que apenas são passíveis de anulação os atos de fixação dos VPT nos casos em que não tenham decorrido cinco anos desde a respetiva emissão;
- k) Conclui-se que, para os imóveis supra identificados, 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 IMI;
- l) Face ao exposto conclui-se não só, por um lado, que não se verifica qualquer violação do princípio da igualdade tributária, mas também que a prevalecer a argumentação da Requerente, essa sim, acarretaria uma violação do princípio da

igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente;

- m) Caso o tribunal julgue a ação procedente, o que só por mera hipótese a Requerida admite, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito, devendo, neste caso, a quantificação do montante devido ser feita em sede de execução da decisão arbitral;
- n) Não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que, à data dos factos, a Administração Tributária fez a aplicação da lei, à qual está vinculada, donde se conclui que não se verifica nenhum erro imputável aos serviços da Requerida, não estando assim preenchido o requisito previsto no n.º 1 do artigo 43º da LGT;
- o) O pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, deve a Requerida ser absolvida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

11. Por despacho arbitral de 17-05-2023, o Tribunal, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade e da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar pelas Partes no prazo simultâneo de 10 dias, conforme previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

12. A Requerente apresentou alegações em 02-06-2023, mantendo, no essencial, os argumentos contidos no pedido de pronúncia arbitral.

13. A Requerida não apresentou alegações.

II – SANEAMENTO

14. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

15. Não foram invocadas exceções.

16. Não se verificando nulidades, impõe-se conhecer do mérito.

III. MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

17. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção, identificados nas cadernetas prediais que constam dos documentos n.ºs 4.1 a 4.5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- b) A Requerente foi notificada das liquidações de IMI referentes aos anos de 2018, 2019 e 2020, identificadas nas seguintes notas de cobrança:
 - i. n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018 ..., no montante total de € 26.951,13;
 - ii. n.ºs 2019 ..., 2019 ... e 2019..., no montante total de € 27.223,84;
 - iii. n.ºs 2020 ..., 2020 ... e 2020 ..., no montante total de € 23.786,84;
- c) Em parte, as liquidações de IMI *sub judice* tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pela Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que a Requerente era titular à data dos factos tributários *in casu*, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adotada pela AT nos períodos de tributação em apreço, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afetação e / ou (iii) de qualidade e conforto (conforme consta das cadernetas prediais

- urbanas que constam dos documentos n.ºs 4.1 a 4.5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- d) Os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção fixados mediante a aplicação dos coeficientes localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto são superiores aos que resultariam da não consideração destes coeficientes, traduzindo-se em coletas de IMI superiores àquelas que existiriam se os valores patrimoniais tributários tivessem sido fixados sem a consideração de tais coeficientes (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - e) A Requerente apresentou, em 29-07-2022, um pedido de revisão oficiosa das liquidações do IMI dos anos de 2018, 2019 e 2020 identificadas *supra* (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - f) Em 28-11-2022, a Chefe de Finanças de Oeiras 1 indeferiu o pedido de revisão oficiosa (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - g) A Requerente procedeu ao pagamento integral das quantias liquidadas (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
 - h) Em 16-01-2023, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

§2. Factos não provados

18. Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

19. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

20. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].
21. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental junta aos autos, e considerando as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.
22. Não existe controvérsia quanto à matéria de facto.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

3.2.1. Questão decidenda

23. Nos presentes autos importa apreciar se as liquidações impugnadas enfermam de erro imputável aos serviços da Requerida, traduzido numa errada determinação dos VPT, e, consequentemente, decidir se as liquidações impugnadas devem, ou não, ser declaradas ilegais e parcialmente anuladas, conforme é pretensão da Requerente.

3.2.2. Apreciação da questão controvertida

24. A Requerida afirma que “*se verifica a ausência de litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção*”, tendo já acolhido o entendimento expresso na jurisprudência dos tribunais superiores no sentido de que, na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, “*não sendo considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto*”.
25. No entanto, a Requerida opõe-se à pretensão da Requerente, desde logo por entender que “*o que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato de fixação do VPT e não o ato de Liquidação*” e que “*eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo*”, invocando, para alicerçar este argumento, o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23/02/2023, proferido no processo n.º 102/22.2BALS.B.

26. Segundo a Requerida, os atos de fixação dos valores patrimoniais tributários consolidaram-se na ordem jurídica, por falta de impugnação tempestiva, pelo que não podem os atos de liquidação impugnados nos presentes autos ser anulados com fundamento em erros no cálculo dos valores patrimoniais tributários.
27. Para a análise desta questão releva a conjugação do disposto no artigo 15.º, n.º 2, do CIMI, segundo o qual “[a] a avaliação dos prédios urbanos é direta”, com os n.ºs 1 e 2 do artigo 86.º da LGT, que determinam, respetivamente, que, “[a] avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa”, e que “[a] impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão”.
28. O n.º 1 do artigo 76.º do CIMI prevê que “[q]uando o sujeito passivo, a câmara municipal ou a Autoridade Tributária e Aduaneira não concordarem com o resultado da avaliação directa de prédios urbanos, podem, respetivamente, requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado”.
29. E o n.º 1 do artigo 77.º do CIMI determina que “[d]o resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial, nos termos definidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.
30. O n.º 1 do artigo 134.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) determina que “[o]s atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade”, e o n.º 7 do mesmo artigo acrescenta que “[a] impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação”.
31. Assim, e confirme é afirmado no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23/02/2023, proferido no processo n.º 102/22.2BALSb, “... 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”.

32. No caso *sub judice*, a Requerente não requereu uma 2.^a avaliação dos prédios em causa.
33. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, com fundamento no disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
34. Sucede que o pedido de revisão não foi apresentado no prazo da reclamação administrativa, de 120 dias, a que se refere a 1.^a parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pelo que o referido pedido de revisão só poderia ter como fundamento erro imputável aos serviços, nos termos da 2.^a parte do mesmo número.
35. Todavia, os atos de liquidação de IMI contestados não enfermam, em si mesmos, de qualquer erro imputável aos serviços da AT, na medida em que estes se limitaram a aplicar o disposto no artigo 113.º, n.º 1, do CIMI, que determina que “[o] imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita».
36. Não havendo erro imputável aos serviços da AT, o pedido de revisão oficiosa não podia ser deferido ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
37. Quanto a esta questão, tem, pois, razão a Requerida, considerando que os atos de fixação dos VPT se consolidaram na ordem jurídica, não podendo ser contestadas as subsequentes liquidações com fundamento em erro no cálculo dos VPT.
38. Conforme conclui o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23/02/2023, proferido no processo n.º 102/22.2BALSb, “... 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”.
39. O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência citado não de pronuncia, todavia, sobre a admissibilidade de revisão oficiosa com fundamento no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, que prevê que “[o] dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com

fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”.

40. A este respeito, a Requerente, para sustentar a sua argumentação no sentido da aplicação do artigo 78.º e da admissibilidade da revisão oficiosa, cita no PPA o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31 de Outubro de 2019, proferido no processo n.º 2765/12.8BELRS, no qual se afirma que *“independentemente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode [o erro dos serviços] 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”.*
41. Conforme resulta da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, o n.º 4 do artigo 78.º da LGT contém um verdadeiro poder de autorização da revisão, estritamente vinculado e sujeito a controlo jurisdicional (cfr., designadamente, os Acórdãos do STA de 07-10-2009, processo n.º 0476/09, e de 17-02-2021, processo n.º 39/14.9BEPDL 0578/18.
42. Sobre a admissibilidade da revisão oficiosa com fundamento no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, subscreve-se o teor do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 769/2022-T, quando nele se refere o seguinte:

“ [...]

Na verdade, a utilidade prática da revisão da matéria tributável, admitida «excepcionalmente», com fundamento em injustiça grave ou notória prevista no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, admitida apenas quando «o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte», verifica-se apenas após o decurso do prazo normal de impugnação dos actos de fixação da matéria tributável, pois, se se estiver dentro deste prazo, a impugnação é admitida «com fundamento em qualquer ilegalidade» (artigo 134.º, n.º 1, do CPPT), ela é admitida como regra e não a título excepcional e independentemente de o erro ter conduzido ou não a injustiça grave ou notória ou de ser imputável a actuação negligente do contribuinte.

Por isso, tem de se concluir que a revisão da matéria tributável admitida pelo n.º 4 do artigo 78.º da LGT tem necessariamente por objecto actos de fixação da matéria tributável «consolidados», por falta de impugnação tempestiva.

Trata-se de uma possibilidade admitida a título excepcional, como expressamente se refere n.º 4 do artigo 78.º, e só constitui excepção porque afasta a aplicação da regra da inimpugnabilidade dos actos «consolidados» por decurso dos prazos normais de impugnação.

Assim, tem de se concluir que a normal consolidação que decorre da não impugnação das avaliações nos prazos legais não é obstáculo à aplicação do n.º 4 do artigo 78.º e, antes pelo contrário, é um pressuposto prático da sua aplicação, pois a sua utilidade só existe quando o acto rever está consolidado.

Trata-se de uma solução legal resultante da ponderação concomitante do princípios da segurança jurídica (que justifica a inimpugnabilidade por decurso do prazo normal de impugnação) e da justiça, admitindo-se o sacrifício do primeiro em situações em que a sua aplicação se reconduz a uma injustiça grave, ostensiva e inequívoca, como definida no n.º 5 do artigo 78.º da LGT.

Mas, esta possibilidade de revisão da matéria tributável no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, admitida como excepção à regra da inimpugnabilidade de actos «consolidados», está prevista em termos mais restritos do que aqueles em que podem ser tempestivamente impugnados os actos de liquidação, pois, por um lado, só a injustiça grave ou notória é fundamento de revisão (e não qualquer ilegalidade), e, por outro lado, o prazo é os «três anos posteriores ao do acto tributário», em vez dos quatro previstos no n.º 1, mesmo que o erro seja imputável à Administração Tributária, e a revisão é afastada quando o erro for imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Desta perspectiva, a possibilidade de revisão de actos «consolidados» não é contraditória com o regime de impugnação previsto no artigo 134.º, antes o complementa, mantendo, como regra, a preclusão do direito de impugnar actos de fixação de valores patrimoniais quando não seja observado o regime aí previsto, mas

admitindo o afastamento desse regime quando existam razões excepcionais que, na perspectiva legislativa, justificam que ele não seja aplicado.

[...];

43. E, contrariamente ao que é defendido pela Requerida, o regime geral da revogabilidade de atos administrativos, previsto no artigo 168.º do Código do Procedimento Administrativo, não obsta à revisão oficiosa com base no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, uma vez que, conforme entendimento expresso no acórdão arbitral proferido no Processo n.º 769/2022-T, que se subscreve, “... esse regime geral de revogação de actos administrativos não é aplicável nesta situação, que prevê, precisamente, um regime excepcional para cumprimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira do dever de revogação que emana do princípio da legalidade que, estando especialmente previsto para o contencioso afasta a aplicação do regime geral no seu específico campo de aplicação”.
44. Importa, assim, saber se, no caso *sub judice*, estão verificados os pressupostos de aplicação do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, a saber: *i)* tempestividade do pedido de revisão oficiosa; *ii)* existência de erro na fixação dos valores patrimoniais tributários; *iii)* que esse erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte; *iv)* existência de injustiça grave ou notória.
45. O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 29-07-2022.
46. A autorização da revisão da matéria coletável ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT é admitida nos três anos posteriores ao do ato tributário, ou seja, até ao dia 31 de dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o ato tributário (neste sentido cfr., designadamente, os acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.º 487/2020-T, de 10/05/2021, n.º 112/2022-T, de 26/07/2022, e n.º 769/2022-T, de 11/04/2023).
47. Os atos tributários ora em causa são os atos de liquidação do IMI referentes a 2018 (liquidado em 2019), 2019 (liquidado em 2020) e 2020 (liquidado em 2021), uma vez que é destes que resulta a tributação excessiva a que se refere o n.º 5 do artigo 78.º da LGT.
48. A revisão oficiosa com fundamento no n.º 4 do artigo 78.º é admitida até ao fim do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado cada um dos atos de liquidação contestados.

49. Assim, o ato praticado em 2019 poderia ser objeto de revisão oficiosa até 31-12-2022, o ato praticado em 2020 pode ser objeto de revisão oficiosa até 31-12-2023 e o ato praticado em 2021 pode ser objeto de revisão oficiosa até 31-12-2024.
50. Atendendo a que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 29-07-2022, conclui-se que o mesmo é tempestivo relativamente a todos os atos de liquidação que são objeto do presente processo.
51. Quanto ao erro na fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção em causa, ele decorre, segundo a Requerente, da aplicação pela Requerida, no cálculo efetuado, dos coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto.
52. Não há controvérsia entre as Partes quanto ao facto de terem sido aplicados os referidos coeficientes na determinação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que a Requerente era proprietária nos anos de 2018, 2019 e 2020.
53. A jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar que na avaliação dos terrenos para construção não devem ser considerados os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação, devendo observar-se o disposto no artigo 45.º do CIMI, que contém a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção (cfr., designadamente: Acórdão do Pleno do STA de 23-10-2019, processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17; Acórdão do STA de 05-04-2017, processo n.º 01107/16; Acórdão do STA de 28-06-2017, processo n.º 0897/16; Acórdão do STA de 16-05-2018, processo n.º 0986/16; Acórdão do STA de 14-11-2018, processo n.º 0133/18; Acórdão do STA de 23-10-2019, processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17; Acórdão do STA de 13-01-2021, processo n.º 0732/12.0BEALM 01348).
54. Resulta da jurisprudência do STA que assiste razão à Requerente quanto à existência de erro na determinação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que era proprietária nos anos de 2018, 2019 e 2020.
55. As avaliações foram feitas pela Requerida, com a aplicação indevida dos critérios mencionados *supra*, sem que se tenha demonstrado que a Requerente tivesse fornecido qualquer informação errada relativamente à natureza dos prédios, pelo que o erro na

aplicação na fórmula de avaliação invocado pela Requerente não pode ser considerado imputável a um seu comportamento negligente.

56. O último requisito da revisão oficiosa com base no n.º 4 do artigo 78.º da LGT é a existência de injustiça grave ou notória decorrente do apuramento da matéria coletável.
57. O n.º 5 do artigo 78.º da LGT esclarece que “[p]ara efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional”.
58. No caso *sub judice*, verifica-se uma *injustiça grave*, na medida em que a errada fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção teve como consequência um considerável agravamento da tributação em IMI desses prédios, em anos sucessivos, consubstanciando uma tributação exagerada e desproporcionada, conforme demonstrado pela Requerente (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
59. Conclui-se, assim, que se encontram preenchidos todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que a Requerida deveria ter procedido à revisão e anulado parcialmente as liquidações de IMI impugnadas.
60. Assim, existe fundamento para a anulação do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa interposto pela Requerente, bem como para a anulação parcial das consequentes liquidações de IMI, nas partes em que excedam o que seria devido se tivessem tido como pressuposto as avaliações realizadas nos termos da lei.
61. A Requerente apresenta, ainda, a título subsidiário, o pedido de desaplicação, por inconstitucionalidade, do artigo 45.º do CIMI.
62. Face ao exposto, a apreciação deste pedido fica prejudicada, por ser inútil.

3.2.3. Reembolso das quantias pagas

63. A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

64. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, “[a] *decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários [...] [r]estabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.
65. Esta norma do RJAT é coerente com a previsão contida no artigo 100.º da Lei Geral Tributária, cujo texto é o seguinte:
- “A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.*
66. Assim, a anulação parcial das liquidações implica o reembolso da quantia indevidamente paga.
67. A Requerida entende que o Tribunal não deverá fixar o valor do montante a reembolsar pois não possui todos os elementos necessários para o efeito, requerendo que esse montante seja apurado em sede de execução da decisão arbitral.
68. Quanto a esta questão, afigura-se que a Requerida tem razão, uma vez que o Tribunal não dispõe de todos os elementos que lhe permitam confirmar a exatidão dos cálculos efetuadas pela Requerente – que se admite estarem corretos –, pelo que a exata quantificação do montante a reembolsar deverá ser apurado em sede de execução da presente decisão arbitral.

3.2.4 Juros indemnizatórios

69. Quanto à possibilidade de o tribunal arbitral reconhecer o direito a juros indemnizatórios, prevê o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, que “*é devido o pagamento de juros,*

independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

70. E, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “[s]ão 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”.
71. No caso *sub judice*, é aplicável o disposto na al. c) do n.º 3 do artigo 43º da LGT, que determina que são devidos juros indemnizatórios “[q]uando 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”.
72. Assim, conforme é reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo, “[o]s juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, e não desde a data do pagamento indevido do imposto” (cfr. Acórdão do STA, proc. 038/19.4BALSB, de 04-11-2020).
73. Decorre da matéria de facto fixada que o pedido de revisão foi apresentado pela Requerente em 29-07-2022, pelo que somente a partir de 29-07-2023 haveria direito a juros indemnizatórios, improcedendo, assim, o pedido de juros indemnizatórios.

IV – DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular o indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- c) Anular parcialmente os atos de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis subjacentes às notas de cobrança com n.ºs 2018..., 2018..., 2018..., 2019 2019..., 2019..., 2019..., 2020..., 2020 ... e 2020...;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Requerida a pagar à Requerente a quantia que for determinada em sede de execução da presente decisão arbitral;

e) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e absolver a Requerida deste pedido.

V- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 27.435,88**.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de julho de 2023

O Árbitro

(Paulo Nogueira da Costa)