

Foro de Actualidad

Portugal

RECUPERAÇÃO DO IMI E DO ADICIONAL AO IMI PAGO EM EXCESSO SOBRE TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

António Castro Caldas e Catarina Fernandes

Advogados do Área Fiscal e Laboral da Uría Menéndez-Proença de Carvalho (Lisboa)

Recuperação do IMI e do Adicional ao IMI pago em excesso sobre terrenos para construção

O presente artigo visa analisar os meios de reação ao dispor dos contribuintes para contestar atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e de Adicional ao IMI com fundamento em fixação ilegal do valor patrimonial tributário (VPT) de terrenos para construção com vista a obter o reembolso dos impostos pagos em excesso no passado e/ou após esgotados os prazos normais de contestação de liquidações de imposto através de reclamação graciosa, impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral.

PALAVRAS-CHAVE:

TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO; VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO; IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS; ADICIONAL AO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS; REVISÃO OFICIOSA DE LIQUIDAÇÕES.

Recovery of Property tax and Additional Property tax paid in excess on land for construction

This article intends to analyse the mechanisms provided to taxpayers to challenge Property tax and Additional Property tax assessments on the grounds of illegal determination of the tax registered values of the land for construction in order to recover the taxes paid in excess in the past once the normal deadlines to challenge those tax assessments through administrative, judicial and / or arbitral claims have expired.

KEY WORDS:

LAND FOR CONSTRUCTION; TAX REGISTERED VALUES; PROPERTY TAX; ADDITIONAL PROPERTY TAX; TAX ASSESSMENTS REVIEW.

FECHA DE RECEPCIÓN: 4-7-2022

FECHA DE ACEPTACIÓN: 7-7-2022

Castro Caldas, António; Fernandes, Catarina (2022). Recuperação do IMI e do Adicional ao IMI pago em excesso sobre terrenos para construção. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 58, pp. 175-186 (ISSN: 1578-956X).

1. Breve enquadramento

O presente artigo centra-se na análise dos meios de reação ao dispor dos contribuintes para contestar atos de liquidação de IMI e de Adicional ao IMI por fixação ilegal do VPT de imóveis e, em particular, de terrenos para construção, com vista a obter o reembolso dos impostos pagos em excesso no passado e após esgotados os prazos normais de contestação quer dos atos de fixação do VPT quer dos atos de liquidação de impostos.

A lei estabelece expressamente, nos artigos 86.º, n.ºs 1 e 2, da Lei Geral Tributária (LGT) e 134.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) um mecanismo de reação direta contra os atos de fixação do VPT de imóveis.

Quando não concordem com os atos de fixação do VPT de imóveis, os contribuintes podem apresentar pedidos de segunda avaliação, podendo ainda contestar os resultados das segundas avaliações através de impugnação judicial ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos e nos prazos previstos na lei.

Na ausência de contestação direta e autónoma dos referidos atos em matéria tributária, o VPT que tenha sido fixado servirá de base às liquidações de imposto (v.g. de IMI, de Adicional ao IMI e de Imposto Municipal sobre Transmissão Onerosa de Imóveis - IMT).

Uma das questões centrais a abordar no presente artigo prende-se precisamente com a articulação do referido mecanismo de contestação direta de atos de fixação do VPT de imóveis com os diversos meios de reação ao dispor dos contribuintes para contestar liquidações de impostos que assentem em VPT fixado de forma ilegal e, em particular, com o mecanismo de revisão oficiosa das referidas liquidações uma vez esgotados os prazos para apresentação de reclamação graciosa, impugnação judicial e / ou pedido de pronúncia arbitral contra tais liquidações.

Este tema tem vindo a ser objeto de análise pela jurisprudência fiscal recente disponível a propósito das liquidações de IMI e de AIMI emitidas sobre terrenos para construção e sobre a qual nos debruçaremos de seguida.

2. Revisão oficiosa de liquidações de IMI e de AIMI por fixação ilegal de VPT

A questão da possibilidade de apresentação de pedido de revisão oficiosa de liquidações de IMI e de Adicional ao IMI com fundamento em fixação ilegal do VPT de imóveis tem vindo a assumir

especial relevância no caso dos terrenos para construção na sequência da declaração, pelos tribunais (superiores e arbitrais), de ilegalidade da fórmula de avaliação tradicionalmente utilizada nos procedimentos de avaliação destes ativos imobiliários para efeitos fiscais.

2.1. Fixação ilegal do VPT dos terrenos para construção

Os terrenos para construção foram, durante vários anos e pelo menos desde a aprovação do Código do IMI em 2003, avaliados com recurso a uma fórmula que veio a ser julgada ilegal pelos tribunais superiores e arbitrais.

Até à aprovação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020 (Lei do Orçamento do Estado para 2021), o artigo 45.º do Código do IMI que é a norma que prevê as regras de determinação do VPT dos terrenos para construção não fazia qualquer referência aos coeficientes multiplicadores do VPT (v.g. coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto) nem continha qualquer remissão intra-sistemática para a normas constantes dos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI que tratam da avaliação dos prédios edificados e que estabelecem a aplicação dos referidos coeficientes e da majoração do valor médio de construção no contexto dos procedimentos de avaliação dos referidos prédios para efeitos fiscais.

As normas constantes dos artigos 38.º e seguintes e 45.º, todos do Código do IMI, não foram objeto de quaisquer alterações até à aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2021.

Assim, pelo menos desde a aprovação do Código do IMI em 2003 até 1 de janeiro de 2021 (data em que entrou em vigor a Lei do Orçamento do Estado para 2021) não era possível recorrer à fórmula geral prevista para avaliação dos prédios edificados nos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI e, por conseguinte, não era possível aplicar os coeficientes multiplicadores do VPT e a majoração do valor médio de construção na avaliação dos terrenos para construção por ausência total de base legal para esse efeito (ao contrário do que sucede, por exemplo, no caso dos prédios urbanos da espécie “Outros” cujo regime de determinação do VPT contém uma remissão expressa para a fórmula geral constante do artigo 38.º do Código do IMI)¹.

No entanto, os referidos coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto e a majoração de 25% do valor médio de construção constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI foram, durante mais do que uma década, indevidamente considerados nas avaliações dos terrenos para construção para efeitos fiscais.

Foi neste contexto que os tribunais superiores e arbitrais decidiram que: (i) o coeficiente de qualidade e conforto e o coeficiente de afetação não poderiam aplicar-se na avaliação de terrenos para construção por atribuírem relevância a uma mera expectativa jurídica ou direito dos contribuintes a construir — eventualmente e no futuro —, um prédio com determinadas características e valor; e, (ii) o coeficiente de localização também não poderia aplicar-se na medida em que os elementos a ponderar na determinação da percentagem da área de implantação do terreno para construção (que era um dos elementos mais relevantes na determinação do VPT dos terrenos para construção) eram os mesmos que serviam de base à determinação do coeficiente de localização não po-

dendo, no entendimento daqueles tribunais, ser novamente considerados a título individual, sob pena de os mesmos influenciarem duplamente o VPT dos terrenos para construção.

Os tribunais (superiores e arbitrais) decidiram que na ausência de remissão expressa do artigo 45.º do Código do IMI para a fórmula geral dos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI, esta última fórmula que contemplava, designadamente, os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto não poderia aplicar-se analogicamente no contexto da avaliação dos terrenos para construção para efeitos fiscais (neste sentido, foram proferidos pelo menos quinze acórdãos de tribunais superiores e quatro decisões arbitrais, estas últimas no âmbito dos processos 428/2018-T, 554/2019-T, 697/2019-T e 698/2019-T).

Para além do exposto, os tribunais superiores e arbitrais têm vindo a decidir mais recentemente que a majoração de 25% do valor médio de construção constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI também não podia ter sido aplicada na avaliação dos terrenos para construção para efeitos fiscais (neste sentido e a título meramente exemplificativo, V. as decisões arbitrais proferidas nos processos 483/2020-T, 485/2020-T, 486/2020-T, 500/2020-T, 501/2020-T, 504/2020-T, 41/2021-T e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul) proferido no processo 105/07.7BELRS).

Foi precisamente a ilegalidade da referida fórmula de determinação do VPT dos terrenos para construção que foi aplicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) que esteve na origem da errónea quantificação do VPT e do conseqüente excesso de IMI e de Adicional ao IMI pago pelos contribuintes sobre terrenos para construção pelo menos desde a aprovação do Código do IMI.

E se existissem quaisquer dúvidas a respeito da ilegalidade da fórmula aplicada na determinação do VPT dos terrenos para construção, as mesmas foram totalmente dissipadas por ocasião da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2021.

Com efeito, o legislador sentiu necessidade de alterar, de forma totalmente inovadora, sem caráter interpretativo e sem efeito retroativo, as normas legais que postulam a avaliação dos terrenos para construção.

Sucedem que tais alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2021 apenas entraram em vigor a 1 de janeiro de 2021, o que significa que em todos os procedimentos iniciados na sequência de pedidos de avaliação apresentados até 31 de dezembro de 2020 a AT não estava autorizada a aplicar os coeficientes multiplicadores do VPT constantes dos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI nem a majoração do valor médio de construção constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.

Por outras palavras, a fórmula de cálculo — que é o passo prévio a todos os procedimentos de avaliação — que foi assumida automaticamente pelo sistema informático da AT e que serviu de base às avaliações de terrenos para construção veio a revelar-se ostensivamente ilegal (pelo menos até às alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2021), o que significa que a AT passou pelo menos dezassete anos a assumir uma fórmula sem qualquer respaldo legal e, com isso, passou os mesmos anos a liquidar impostos em excesso aos contribuintes sem que estivesse para tal autorizada ou legitimada.

Sendo precisamente neste quadro jurídico e no contexto de um excesso bastante relevante dos impostos (maxime, do IMI e do Adicional ao IMI) pagos pelos contribuintes sobre terrenos para construção por fixação ilegal do VPT que a jurisprudência fiscal arbitral tem vindo a decidir que os contribuintes que não reagiram atempadamente contra os atos de fixação do VPT dos terrenos para construção podem, ainda assim e mesmo após o esgotamento dos prazos normais de reação contra as liquidações através de reclamação graciosa, impugnação judicial e / ou pedido de pronúncia arbitral, recuperar os impostos pagos em excesso no passado através do mecanismo de revisão oficiosa das liquidações.

2.2. Revisão oficiosa das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI por fixação ilegal do VPT dos terrenos para construção

Após o decurso dos prazos de apresentação de reclamação graciosa e de impugnação judicial e/ou de pedido de pronúncia arbitral contra liquidações de IMI e de Adicional ao IMI, existe apenas um mecanismo que o sistema jurídico-fiscal disponibiliza aos contribuintes para reabrir a via judicial ou arbitral, com vista a recuperar os impostos pagos em excesso no passado (com o limite de quatro anos).

Tal mecanismo é o pedido de revisão oficiosa que está legalmente previsto no artigo 78.º da LGT.

O artigo 78.º, n.ºs 1, 4 e 5, da LGT estabelece que:

"1. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada (...) por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação (...), com fundamento em erro imputável aos serviços. (...)

4. O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com base em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 – Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional".

Já o artigo 115.º do Código do IMI prevê que: *"1 – Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são oficiosamente revistas: (...) c) Quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido".*

Foi neste contexto que surgiu a questão de saber se os contribuintes que foram prejudicados com a aplicação de uma fórmula ilegal de fixação do VPT e que não reagiram atempadamente contra atos ilegais de fixação do VPT de terrenos para construção podem, ainda assim, solicitar a revisão das liquidações de IMI e de AIMI emitidas com base naquele VPT ilegal.

Questão à qual a jurisprudência tem vindo, em geral e ainda que com recurso a diferentes fundamentos, a responder afirmativamente.

Com efeito, os tribunais arbitrais têm vindo a decidir em alguns casos que a aplicação de uma fórmula ilegal de determinação do VPT dos terrenos para construção da qual resultou um excesso (em geral, bastante relevante) de VPT e, conseqüentemente, do IMI e do Adicional ao IMI liquidado (e pago) pelos contribuintes não pode deixar de ser enquadrado como erro imputável aos serviços da AT para efeitos de revisão oficiosa das liquidações e que, em qualquer caso e ainda que assim não se entenda, a ilegalidade da fórmula aplicada e o excesso de VPT daí resultante está na origem de uma situação de injustiça grave ou notória o que legitima, igualmente, o recurso ao mecanismo da revisão oficiosa das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI.

Por outras palavras, os tribunais têm decidido, em geral, a que no caso em análise a revisão oficiosa das liquidações de impostos deve ser autorizada pelo menos com um dos fundamentos alternativos disponíveis para esse efeito, a saber: o erro imputável aos serviços da AT e a verificação de uma situação de injustiça grave ou notória.

O recurso ao mecanismo de revisão oficiosa depende da verificação de determinados requisitos e o prazo de apresentação dos pedidos de revisão oficiosa de liquidações varia em função do fundamento concretamente utilizado.

Quando sejam invocados e demonstrados erros nas liquidações imputáveis aos serviços da AT, o artigo 78.º, n.º 1, da LGT estabelece que o prazo para apresentar revisão oficiosa é de quatro anos a contar das referidas liquidações.

Já quando seja invocada a verificação de uma situação de injustiça grave ou notória, a revisão oficiosa das liquidações deve ser solicitada nos termos do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT e até ao termo do terceiro ano seguinte ao ano das liquidações.

O erro imputável aos serviços de que depende a revisão oficiosa concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas antes à AT, e compreende não só o lapso, erro material ou erro de facto, como também o erro de direito, sendo a imputabilidade do erro aos serviços totalmente independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão das liquidações.

Para além dos casos em que se verifique um erro imputável aos serviços da AT na emissão das liquidações, existe ainda a possibilidade de revisão excecional das liquidações para além dos prazos normais de reclamação graciosa, de impugnação judicial e / ou de pedido de pronúncia arbitral, nos casos em que se verifique uma situação de injustiça grave ou notória.

A propósito da densificação do conceito de injustiça grave ou notória, o artigo 78.º, n.º 5, da LGT estabelece que: *"... 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"* e o Ofício-Circulado n.º 002 802 de 2002 esclarece que: *"... NOTÓRIA quererá significar patente, ostensivo, inequívoco, não se requerendo que seja geralmente conhecido ou sabido de muita gente. Por GRAVE deve considerar-se aquela situação de injustiça que lese fortemente os interesses do contribuinte, designadamente quando a matéria colectável for marcadamente exagerada e desproporcionada com a realidade em termos de poder causar perturbações na vida do contribuinte ou da sua empresa"* (maiúsculas no original).

Para que a revisão oficiosa das liquidações seja autorizada com fundamento em verificação de uma situação de injustiça grave ou notória o legislador introduziu ainda um requisito adicional de ausência de um comportamento negligente do contribuinte na origem da situação de injustiça grave ou notória.

Os tribunais arbitrais têm vindo a ser confrontados com diversas questões atinentes aos meios de reação ao dispor dos contribuintes para reagir contra liquidações de IMI e de Adicional ao IMI sobre terrenos para construção na sequência da contestação, por via arbitral, de indeferimentos (tácitos ou expressos) de pedidos de revisão oficiosa apresentados com fundamento em erro imputável aos serviços e / ou em verificação de uma situação de injustiça grave ou notória.

A primeira decisão na qual este tema foi objeto de análise foi proferida no processo arbitral 487/2020-T. Nesta decisão, o tribunal arbitral reconheceu apenas aos contribuintes o direito a solicitar a revisão oficiosa das liquidações com fundamento em injustiça grave ou notória. Em termos sucintos, entendeu aquele tribunal que não existe erro imputável aos serviços da AT na emissão das liquidações de imposto (no caso concreto, das liquidações de IMI) nos casos em que as mesmas sejam emitidas nos termos do artigo 113.º, n.º 1, do Código do IMI e com base no VPT em vigor por referência ao dia 31 de dezembro do ano a que respeite o imposto. O referido tribunal entendeu que apenas com fundamento em injustiça grave ou notória e dentro do condicionalismo do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT estão os contribuintes autorizados a solicitar a revisão das liquidações emitidas com fundamento em fixação ilegal do VPT. Esta corrente jurisprudencial tem vindo a ser seguida por outros tribunais arbitrais e a posição adotada não é irrelevante na medida em que o prazo para apresentar pedido de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória é mais curto do que o prazo para pedir a revisão oficiosa com fundamento em erro imputável aos serviços da AT.

Existe ainda outra corrente jurisprudencial constante, designadamente, das decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 486/2020-T e 504/2020-T que, na esteira da posição assumida pelo TCA Sul no acórdão proferido no processo n.º 2765/12.8BELRS, afirma que o fundamento mais adequado para apresentação de pedido de revisão oficiosa de liquidações de IMI e de Adicional ao IMI em casos como o que ora se analisa é o erro imputável aos serviços da AT. Estes tribunais decidiram que o erro imputável aos serviços da AT pode ser invocado no domínio dos atos de fixação do VPT na medida em que a coberto de um VPT ilegal foram emitidas liquidações de IMI e de Adicional ao IMI igualmente ilegais. Ainda que tenham reconhecido que, nos casos em análise, o fundamento de verificação de uma situação de injustiça grave ou notória também se mostra verificado, não deixaram de assinalar aqueles tribunais que o fundamento por excelência para solicitar a revisão oficiosa é o erro imputável aos serviços na medida em que os contribuintes não solicitaram a revisão dos atos de fixação do VPT mas antes a revisão parcial dos atos tributários *proprio sensu*, o que tem plena cobertura no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Por fim, surgiu ainda uma terceira corrente jurisprudencial na decisão proferida no processo arbitral n.º 500/2020-T, à qual aderimos integralmente e que tem vindo, igualmente, a ser seguida por outros tribunais arbitrais, através da qual se reconhece aos contribuintes o direito a solicitar a revisão oficiosa quer com fundamento em erro imputável aos serviços da AT quer com fundamento em injustiça grave ou notória. No entendimento deste tribunal, os contribuintes que não tenham contestado os atos de fixação do VPT, não ficam impedidos de invocar a ilegalidade da

fixação do VPT com vista a obter a revisão oficiosa das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI, ainda que com efeitos limitados às liquidações concretamente contestadas. Para justificar a sua posição, o tribunal chama à colação a norma constante do artigo 115.º, n.º 1, alínea c) do Código do IMI que contempla a possibilidade de eliminação de erros dos quais resulte um excesso de coleta de IMI e afirma que o reconhecimento da impugnabilidade destas liquidações visa impedir uma “(...) *agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efectiva*”. O tribunal considerou, igualmente, que a revisão oficiosa sempre seria possível com fundamento em injustiça grave ou notória por estarem verificados os dois pressupostos legais de que depende tal revisão: a gravidade na medida em que o imposto liquidado pela AT é superior ao devido; e a notoriedade considerando que estão em causa questões de direito e que a fórmula de fixação do VPT dos terrenos para construção aplicada contraria frontalmente a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, acrescentando ainda que não existiu qualquer comportamento negligente do contribuinte na medida em que este não teve qualquer intervenção na fixação do VPT e a “negligência” a que se faz referência no artigo 78.º, n.º 4, da LGT é relativa ao contributo do contribuinte para o “erro” e não à negligência na utilização atempada dos meios normais de reacção contra o ato de fixação do VPT.

Concordamos inteiramente com esta terceira corrente jurisprudencial na medida em que é aquela que assegura de forma mais ampla, efetiva e abrangente os direitos dos contribuintes a recuperar o IMI e Adicional ao IMI pagos em excesso sobre terrenos para construção, assim mitigando uma situação de enriquecimento sem causa da AT que prejudicou sobremaneira os contribuintes detentores de terrenos para construção, situação esta que apenas pode ser parcialmente eliminada através do mecanismo de revisão oficiosa na medida em que os contribuintes só conseguem recuperar os impostos pagos em excesso dentro dos condicionalismos estabelecidos no artigo 78.º da LGT.

No nosso entendimento, é patente que se verifica o fundamento de erro imputável aos serviços da AT na emissão das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI na medida em que as liquidações deveriam ter assentado em VPT substancialmente inferior ao que foi considerado caso a AT tivesse aplicado a fórmula correta (e a única com assento legal) de determinação do VPT dos terrenos para construção.

Importa não esquecer que as normas que postulam a avaliação dos terrenos para construção não sofreram qualquer alteração relevante até à aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2021 pelo que o excesso do VPT e do IMI e de Adicional ao IMI pago pelos contribuintes assenta exclusivamente em erro na aplicação do direito imputável exclusivamente à AT. De facto, sendo corretos todos os dados declarados pelos contribuintes, estando a AT na posse de toda a informação necessária para aplicar corretamente os artigos 39.º, 41.º e 45.º do Código do IMI em vigor à data dos factos (*i.e.*, antes da nova redação dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2021) e sendo sua a competência para concretizar os procedimentos de avaliação dos terrenos para construção, a mesma não podia ter aplicado, para efeitos de fixação do VPT, os coeficientes multiplicadores do VPT (no caso, os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto) e a majoração do valor médio de construção constante do artigo 39.º do Código do IMI e relativa ao metro quadrado do terreno de implantação.

As ilegalidades de que padecem as liquidações de IMI e de Adicional ao IMI não resultam, pois, de qualquer conduta dos contribuintes mas antes de diversos erros na aplicação do direito imputáveis exclusivamente à AT, devendo, em consequência desses erros, ser reconhecido o direito dos contribuintes a pedir a revisão oficiosa das referidas liquidações quer com fundamento em erro imputável aos serviços da AT nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT quer com fundamento em excesso de coleta resultante de erros ao abrigo do artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do Código do IMI.

Ainda que o efeito possa ser idêntico nos casos em que os contribuintes, estando em prazo, apresentaram pedido de revisão oficiosa quer com fundamento em erro imputável aos serviços quer com fundamento em injustiça grave ou notória, as três correntes jurisprudenciais acima enunciadas assumem relevância inequívoca nos casos em que os contribuintes apenas invocaram um dos fundamentos de revisão oficiosa quer porque apenas estavam em prazo para invocar um dos fundamentos (no caso de ser invocado exclusivamente o fundamento de erro imputável aos serviços da AT) quer porque entenderam que apenas se verificava um dos fundamentos de revisão oficiosa dos atos tributários (v.g. no caso de ser invocado exclusivamente o fundamento de injustiça grave ou notória).

Neste ponto e pela relevância que assume nos casos em que seja seguida a primeira corrente jurisprudencial que acima enunciámos (*i.e.*, no caso de se entender que apenas é possível solicitar a revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória nos termos do artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT), cumpre ainda analisar uma questão que tem vindo a ser suscitada recentemente e que está relacionada com a contagem do prazo de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória.

De acordo com uma posição que foi adotada, designadamente, na decisão arbitral proferida no processo 538/2021-T, o prazo de revisão oficiosa constante do artigo 78.º, n.º 4, da LGT deve contar-se, em casos como o que ora se analisa, desde o ano da emissão do ato de fixação do VPT que serviu de base às liquidações ao invés do ano de emissão das liquidações cuja revisão foi solicitada. No nosso entendimento, esta posição, para além de inovadora, não tem qualquer correspondência com a letra da lei, sendo ademais contrária à já ampla jurisprudência existente na matéria (como, de resto, foi assinalado no voto de vencido constante da referida decisão).

Entendemos que a data de emissão do ato de fixação do VPT deve ser totalmente irrelevante para efeitos de contagem do prazo de revisão oficiosa não só porque aquilo que os contribuintes solicitam ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT é a revisão dos atos tributários (*i.e.*, dos atos de liquidação) mas também porque a própria norma estabelece expressamente que o prazo termina no final do terceiro ano seguinte ao ano do ato tributário. Deve, assim, entender-se, na esteira da jurisprudência fiscal arbitral quase unânime e em apelo ao princípio da legalidade tributária, que o prazo para apresentação de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória termina no final do terceiro ano seguinte ao ano de emissão das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI que sejam objeto de revisão.

Sem prejuízo das querelas jurisprudenciais a que acima se fez referência, é inequívoco que as decisões que têm vindo a ser proferidas por inúmeros tribunais arbitrais abrem a porta aos contribuintes que pagaram IMI e Adicional ao IMI em excesso até à aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2021 a lançarem mão do pedido de revisão oficiosa com vista a obterem o reembolso

dos impostos pagos em excesso no passado (ainda que com os limites e condicionalismos do artigo 78.º da LGT).

2.3. Articulação entre a impugnação direta dos atos de fixação do VPT e a contestação das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI por fixação ilegal do VPT

Estando já assente que deve ser concedido aos contribuintes o direito a solicitarem a revisão oficiosa de liquidações de IMI e de Adicional ao IMI com fundamento em fixação ilegal do VPT de terrenos para construção, cumpre apenas esclarecer de que forma é que este direito se articula com a faculdade concedida a tais contribuintes de impugnar, de forma direta e imediata, os atos de fixação do VPT de terrenos para construção nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 86.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e 134.º do CPPT.

Como se decidiu, de forma acertada, na decisão arbitral proferida no processo 535/2021-T, a exceção ao princípio da impugnação unitária que autoriza os contribuintes a impugnar, de forma direta e autónoma, os atos de fixação de VPT, configura uma mera faculdade, não sendo, por conseguinte, suscetível de pôr em causa o direito que assiste aos contribuintes de solicitar à AT a revisão oficiosa das liquidações e que deve ser enquadrado no princípio da impugnação unitária estabelecido no artigo 54.º do CPPT.

Com efeito, o regime regra que vigora no ordenamento jurídico-tributário é o da impugnação unitária, pelo que a ser aplicável alguma exceção a tal regime neste caso particular sempre teria de ter como finalidade o reforço das garantias contribuintes que passariam a poder reagir imediatamente contra atos lesivos (no caso, contra os atos de fixação do VPT), e não a eliminação total das garantias dos contribuintes e do direito que lhes assiste de solicitar à AT que reveja atos tributários ilegais quando se constate que foi liquidado, de forma ilegal, imposto em excesso aos contribuintes em resultado de atos prévios ou preparatórios dos procedimentos de avaliação.

Precisamente neste sentido, decidiu o TCA Sul no acórdão proferido no processo 2765/12.8BELRS: “[a] fixação do VPT constitui(...) 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. (...)”.

Ainda neste sentido aponta o disposto no artigo 185.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) aplicável nos termos previstos no artigo 2.º, alínea c), da LGT, quando prescreve que apenas são consideradas impugnações administrativas necessárias aquelas que sejam expressamente qualificadas como tal na lei, o que não sucede no caso em análise.

Assim, a não impugnação direta do ato de fixação do VPT não elimina o direito do contribuinte a pedir a revisão oficiosa das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI por fixação ilegal do VPT, estando a AT obrigada a rever oficiosamente (ainda que a pedido dos contribuintes) os referidos atos tributários e podendo os contribuintes reagir, quer através de impugnação judicial quer através de pedido de pronúncia arbitral, contra decisões de indeferimento (expressas ou tácitas) dos pedidos de revisão oficiosa com vista a recuperarem os impostos pagos em excesso no passado.

Aos contribuintes assiste, pois, não só o direito de impugnar, de forma direta e autónoma, os atos de fixação do VPT mas também o direito de contestar os atos finais de liquidação de IMI e de Adicional ao IMI com fundamento em fixação ilegal do VPT com total independência da opção que tenha sido seguida quanto à contestação direta dos atos de fixação do VPT.

3. Conclusão

Em jeito de conclusão, entendemos que não pode deixar de ser reconhecido aos contribuintes o direito à revisão oficiosa de liquidações de IMI e de Adicional IMI que assentem em VPT de terrenos para construção fixado de forma ilegal.

Sem prejuízo das querelas jurisprudenciais que foram objeto de análise no presente artigo, é inequívoco que as decisões arbitrais que têm vindo a ser proferidas por inúmeros tribunais arbitrais abrem, em geral, a porta aos contribuintes que pagaram IMI e Adicional ao IMI em excesso até à aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2021 a lançarem mão do mecanismo de revisão oficiosa com vista a obterem o reembolso dos impostos pagos em excesso no passado (ainda que com os limites e condicionalismos do artigo 78.º da LGT).

A não impugnação direta dos atos de fixação do VPT não põe em causa o direito dos contribuintes a solicitar à AT a revisão oficiosa das liquidações de impostos emitidas com base em VPT fixado de forma ilegal, estando a AT obrigada a rever oficiosamente (ainda que a pedido dos contribuintes) tais atos tributários e podendo os contribuintes reagir, quer através de impugnação judicial quer através de pedido arbitral, contra as decisões de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa.

Em rigor, deveria ser a própria AT, ciente de que cobrou ilegalmente impostos em excesso pelo menos durante dezassete anos, a rever oficiosamente todos os atos tributários emitidos por referência a terrenos para construção e a devolver os impostos liquidados em excesso aos contribuintes sem necessidade de qualquer impulso procedimental ou processual dos contribuintes.

Face à inércia da AT e em apelo, designadamente, ao princípio da impugnação unitária que, salvo raras exceções contempladas para reforço das garantias dos contribuintes, vigora no ordenamento jurídico-tributário, não pode deixar de ser reconhecido aos contribuintes o direito a solicitar a revisão oficiosa das liquidações de IMI e de Adicional ao IMI com fundamento em fixação ilegal do VPT dos terrenos para construção como tem vindo, de resto, a ser reconhecido na jurisprudência fiscal arbitral recente disponível nesta matéria.

Nota

1 Sobre a questão da ilegalidade da aplicação dos coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização na avaliação dos terrenos para construção, Vide Avaliação dos terrenos para construção para efeitos fiscais. Desenvolvimentos recentes, António Castro Caldas e Catarina Fernandes, Vida Imobiliária, n.º 213, 2018.