

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 554/2019-T**

**Tema: IMI – VPT – Coeficiente de localização – Terrenos para construção – Avaliação – Artigos 45º e 76º, CIMI – Fundamentação.**

## Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Dra. Ana Teixeira de Sousa (Árbitra Vogal) e Dr. André Festas da Silva (Árbitro Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 28 de outubro de 2019, decidem o seguinte.

### I. RELATÓRIO

#### I.1

1. Em 21 de agosto de 2019 a contribuinte A..., S.A., contribuinte fiscal n.º..., com sede na Av. ... n.º ... -... Lisboa, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação de árbitros (Tribunal Coletivo) pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto na al. a), n.º 2 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 22 de agosto de 2019 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 23 de agosto de 2019.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º2, al. a) do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. A AT apresentou a sua resposta em 13 de dezembro de 2019.

5. Por despacho de 23.12.2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas e indicada a data de 04.03.2020 para a prolação do Acórdão.
6. Em 27 de dezembro de 2019 a Requerente apresentou as suas alegações de direito.
7. A Requerida não apresentou as suas alegações de direito.
8. Por despacho datado de 12.03.2020 as partes foram informadas de que o acórdão arbitral final encontrava-se ainda em preparação pelo coletivo, prevendo-se a sua prolação e notificação no prazo previsto no artigo 21º-1, do RJAT.
9. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dos atos de fixação do Valor Patrimonial Tributário (ofício n.º .../Ficha n.º..., ofício n.º 1.../ficha n.º... e ofício n.º .../ficha n.º..., todos datados de 29.01.2019) realizados pela AT que foram praticados na sequência das segundas avaliações dos prédios urbanos (terrenos para construção) inscritos na matriz predial urbana sob os artigos matriciais ..., ... e ... da freguesia de ..., concelho de ... e distrito de Faro.

I.A. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. A Requerente entende que o coeficiente de localização não pode ser aplicado na avaliação dos terrenos para construção e que o valor a considerar para efeitos do cálculo do VPT é o do custo médio de construção por metro quadrado (482,40 aplicável no ano de imposto de 2018) sem qualquer majoração ao invés do valor base dos prédios edificados (603) que foi aplicado pela AT nos atos de fixação do VPT contestados.
2. A determinação do VPT dos terrenos para construção deve assentar no previsto nos arts. 45º, 42º, n.º3, n.º40ºA n.º5 e 40º, n.º4 do CIMI, motivo pelo qual não é possível recorrer à fórmula geral prevista no artigo 38.º do CIMI e, designadamente, não é possível aplicar os coeficientes previstos em tal norma por ausência total de base legal para esse efeito.
3. Ao contrário do sucede no caso da avaliação dos prédios da espécie “Outros” em que existe uma remissão expressa para as regras gerais / fórmula geral de avaliação prevista no artigo 38.º do Código do IMI, a avaliação dos terrenos para construção é feita nos termos acima enunciados não existindo no artigo 45.º do Código do IMI qualquer

- remissão para o disposto no artigo 38.º do Código do IMI.
4. A AT fixou o VPT dos Terreno para Construção tendo por base quer as regras especiais previstas no artigo 45.º do Código do IMI, quer as regras gerais previstas nos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI.
  5. A AT não poderia ter aplicado a fórmula geral estabelecida no artigo 38.º do Código do IMI e, em concreto, não poderia ter considerado o coeficiente de localização de 1,4 e a majoração de 25% constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI por ausência total de base legal para esse efeito.
  6. Os tribunais superiores têm afastado repetidamente a aplicação do coeficiente de localização uma vez que os fatores que são ponderados na determinação da percentagem da área de implantação do terreno para construção (que é um dos elementos preponderantes da determinação do VPT dos terrenos para construção) são os mesmos que servem de base à determinação do coeficiente de localização não podendo, no entendimento daqueles tribunais, ser novamente considerado a título individual, sob pena de o mesmo influenciar duplamente o VPT.
  7. Os tribunais superiores decidiram que, na ausência de remissão expressa do artigo 45.º do Código do IMI para a fórmula geral do artigo 38.º do Código do IMI, esta última fórmula (maxime, os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto) não poderá ser aplicada analogicamente à avaliação dos terrenos para construção.
  8. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI, pelo que o valor patrimonial [dos terrenos para construção] deverá ser determinado por avaliação direta (nº 2 do artigo 15 do CIMI) devendo ser avaliado de acordo com o disposto no artigo 45º do mesmo compêndio normativo pois que a fórmula prevista no nº 1 do artigo 38º do CIMI ( $V_t = V_c \times A \times CA \times CL \times C_q \times C_v$ ) apenas tem aplicação aos prédios urbanos aí discriminados ou seja àqueles que já edificados estão para habitação, comércio, indústria e serviços.
  9. A aplicação destes fatores valorizadores na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos de construção só poderia ser levada a cabo por analogia com o disposto no artigo 38 do CIMI.

10. Mas porque a aplicação desses fatores tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no n.º 4 do artigo 11 da LGT por se refletir na norma de incidência na medida em que é suscetível de alterar o valor patrimonial tributário.
11. Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI.
12. A majoração de 25% estabelecida no artigo 39.º do Código do IMI aplica-se exclusivamente aos prédios edificados, não devendo ser considerada na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção.
13. No entanto, o VPT dos terrenos para construção resulta já do somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, devidamente ponderada pela percentagem de área de implantação (no caso de 25%) e o coeficiente de ajustamento de áreas, acrescido do valor do terreno adjacente à implantação.
14. O que significa que o valor que advém da majoração do próprio terreno que contribui para a formação do valor base dos prédios edificados (120,60) é duplamente considerado na fórmula aplicada pela AT na determinação do VPT dos terrenos para construção.
15. Assim, a aplicação da referida majoração de €120,60 no caso dos terrenos para construção não só não tem suporte legal (tendo particularmente em conta que o artigo 39.º do Código do IMI refere expressamente prédios edificados o que indica que o legislador não pretendia a aplicação de tal majoração aos terrenos para construção) como, além do mais, implica a dupla consideração do referido valor (€120,60) na avaliação dos terrenos para construção.
16. Acresce que não existe qualquer remissão legal do artigo 45.º do Código do IMI para a norma estabelecida no artigo 39.º do Código do IMI pelo que a AT não tem, à semelhança do que sucede com o coeficiente de localização, base legal para considerar tal majoração na avaliação dos terrenos para construção.
17. Deve, assim, concluir-se que a consideração do coeficiente de localização e da majoração de 25% do valor médio de construção de 482,40 resultante da aplicação analógica dos artigos 38.º e 39.º, n.º 1, do Código do IMI (a qual é proibida nos termos

- do artigo 11.º, n.º 4, da LGT) implicou um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção fixado pela AT
18. A aplicação desses coeficientes [i.e. dos coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização] na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção seria violadora do princípio da legalidade e da reserva de lei consagrado no artigo 103 n.º 2 da CRP.
  19. Os atos de fixação do VPT contestados padecem de vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 152.º, n.º 2 do CPA - aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.
  20. Tendo a Requerente fundamentado devidamente a sua pretensão e suportado a sua posição com inúmeras referências jurisprudências e doutrinárias, as notificações das segundas avaliações deveriam conter as razões pelas quais a AT entendeu julgar improcedente a pretensão da Requerente e manter os VPTs fixados nas primeiras avaliações, o que manifestamente não sucedeu.
  21. Os atos de fixação do VPT contestados padecem de vício de falta de fundamentação substancial nos termos conjugados dos artigos 77.º da LGT, 153.º do CPA e 268.º, n.º 3, da CRP, o que configura preterição de formalidades legais essenciais e inquina de ilegalidade determinando a anulabilidade dos referidos atos, nos termos e para os efeitos previstos no atual art.º 163.º do CPA aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT.

I.B Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Ainda que se admita que na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção, a letra da lei ficou aquém da mens legis do legislador, os VPTs impugnados não têm subjacentes uma interpretação analógica, na medida em que não se está perante uma lacuna ou caso omissis, mas antes uma interpretação com consideração dos elementos sistemático e teleológico das normas de avaliação dos terrenos para construção.

2. Considerando o elemento teleológico, com a aprovação do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis operou-se uma profunda reforma do sistema de avaliação fiscal da propriedade urbana, e desta forma, criando regras objetivas, simples e coerentes que se traduzem, por um lado, na redução efetiva da subjetividade e discricionariedade do avaliador, e por outro, na certeza de que o valor patrimonial dos prédios urbanos apurado para efeitos fiscais se aproxima do denominado valor normal de mercado.
3. Por conseguinte, poderá concluir-se que com a reforma do património operada em 2003, o legislador, teve em vista criar um sistema de avaliação fiscal da propriedade urbana objetivo, simples e coerente, de molde a que o valor patrimonial dos prédios urbanos apurado para efeitos fiscais se aproxime do denominado valor normal de mercado.
4. Para tanto, relevarão fatores, critérios ou coeficientes objetivos, majorativos e minorativos, diferenciadores tendo em consideração a valorização imobiliária, conferindo-se, assim, uma maior justiça na avaliação dos prédios urbanos.
5. Por outro lado, atento o elemento sistemático do procedimento de avaliação, o sistema de avaliação fiscal da propriedade urbana configura-se como um sistema unitário, e as normas jurídicas relativas ao procedimento de avaliação devem ser interpretadas no seu conjunto e não de modo isolado, tendo em consideração a ratio legis do texto normativo.
6. O procedimento de avaliação está organizado tendo em conta a classificação dos prédios urbanos.
7. O artigo 38º refere-se à determinação do valor patrimonial dos prédios edificados, o artigo 45.º respeita à determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção e, por fim, o artigo 46º reporta-se à determinação do valor patrimonial dos prédios da espécie "Outros".
8. Os artigos 39º a 44º do CIMI são normas específicas que definem os parâmetros avaliativos dos coeficientes objetivos aplicáveis na avaliação stricto sensu dos prédios urbanos, ou seja, disciplinam os pressupostos ou critérios avaliativos objetivos com vista à determinação do valor patrimonial tributário, cuja

aplicação verifica-se sempre que o prédio urbano em concreto reúna os requisitos ou condições expressas na lei.

9. E os coeficientes avaliativos têm por base fatores gerais ou comuns a todos os prédios, como é o caso dos coeficientes de localização a aplicar em cada zona homogénea do município e do valor médio de construção, para além das características intrínsecas e da envolvente de cada prédio, como é o caso das áreas, do coeficiente de afetação, de qualidade e conforto e de vetustez.
10. Dada a relevância que revestem determinados coeficientes na fixação do valor patrimonial tributário, como é o caso do valor médio de construção, dos coeficientes de localização e da percentagem do valor do terreno de implantação, impôs o legislador que estes sejam fixados na sequência de proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU) e aprovados por Portaria do Ministro das Finanças, por forma a que, por um lado, se trate de elementos previamente determinados de aplicação a nível nacional e, por outro, que garantam a objetividade e uniformidade na avaliação dos prédios urbanos.
11. Nessa medida, no procedimento de avaliação dos prédios urbanos, verifica-se que, de acordo com a classificação dos prédios urbanos, o VPT será determinado com base em métodos avaliativos diferentes, com aplicação dos coeficientes avaliativos estatuídos nos artigos 39.º a 44º do CIMI.
12. Assim, o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é determinado com base numa fórmula de cálculo específica, disponibilizada informaticamente aos peritos, que tem em consideração o disposto no artigo 45.º do CIMI, sendo, para efeitos de cálculo, considerado o valor base dos prédios edificados (artigo 39.º do CIMI), o coeficiente de ajustamento de áreas (art. 40º- A do CIMI), o coeficiente de afetação (art. 41.º do CIMI) e o coeficiente de localização (art. 42.º do CIMI).
13. Atento o elemento sistemático, verifica-se ainda que o art. 38.º do CIMI prevê que o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos edificados seja determinado de acordo com a fórmula constante do normativo em causa, ou seja, o valor patrimonial tributário de prédio edificado é o resultado do valor base dos

prédios edificados por aplicação dos restantes coeficientes avaliativos, designadamente, o coeficiente de localização

14. A fundamentação suficiente é aquela que permite ao destinatário da decisão a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade emissora do ato administrativo, pelo que, somos de entendimento que os atos de fixação dos valores patrimoniais dos prédios urbanos "Terrenos para Construção" em apreço, encontram-se suficientemente fundamentados.
15. No caso dos autos, as notificações das 2ª avaliações constantes das Fichas n.ºs..., ... e ... indicam as disposições legais aplicáveis, as áreas declaradas e consideradas e a fórmula de cálculo do VPT, com a respetiva discriminação.
16. Tais Fichas expressam e sintetizam o resultado da Segunda Avaliação para efeitos de fixação do VPT e de eventual impugnação judicial, tal como no Termo de Avaliação constam os fundamentos e critérios que conduziram à fixação do valor patrimonial tributário, bem como, as declarações de concordância ou de voto de vencido dos intervenientes na Comissão de Segunda Avaliação, constituída nos termos do disposto no n.º 2 do art. 76º do CIMI.
17. Por outro lado, a Requerente demonstrou, ao longo da douda petição arbitral, pleno conhecimento dos motivos, pressupostos e critérios que estiveram na base dos procedimentos de avaliação em referência, tendo procedido a uma exaustiva e pormenorizada apreciação das avaliações postas em crise e objetando o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelos peritos avaliadores.
18. Em conclusão, os atos de fixação do VPT dos terrenos para construção em causa não padecem de nenhuma ilegalidade, traduzindo uma correta interpretação e aplicação do art. 45º do Código do IMI, encontrando-se fundamentados nos termos legais, pelo que devem ser mantidos.

## II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

O processo é o próprio.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

### III. THEMA DECIDENDUM

As questões a apreciar são as seguintes:

- a) Na avaliação dos terrenos para construção, prevista no CIMI para o cálculo do VPT, deve-se ter em conta o coeficiente de localização (CI)?;
- b) Na avaliação dos terrenos para construção, prevista no CIMI para o cálculo do VPT, o valor base (CI) é o custo médio de construção por metro quadrado, sem qualquer majoração?;
- c) Os atos de fixação dos VPTs estão devidamente fundamentados?

### IV. – MATÉRIA DE FACTO

#### IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. A Requerente é uma sociedade anónima que tem por objeto social a “Compra e venda de prédios rústicos e urbanos, desenvolvimento e aproveitamento turístico, em todas as suas modalidades, dos prédios que possuir; exercício de quaisquer actividades relacionadas com o turismo, prestação de serviços de gestão e/ou outros; elaboração de estudos económicos e/ou financeiros e promoção de investimentos.”

2. A Requerente é proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de ..., distrito de Faro, sob os artigos matriciais..., ... e ... (“Terrenos para Construção”) correspondentes aos lotes A1, A2 e L do Alvará de Loteamento .../89.
3. A Requerente estima iniciar as obras nos referidos Terrenos para Construção até abril de 2024 e concluir o projeto e as obras de construção nos referidos lotes (incluindo fecho da obra, telas finais e conclusão do licenciamento) até abril de 2028.
4. Em 28 de dezembro de 2018, a Requerente submeteu eletronicamente três Declarações Modelos 1 do IMI para os Terrenos para Construção, com fundamento em desatualização dos VPTs.
5. Em dezembro de 2018 a Requerente apresentou três requerimentos nos quais solicitou:
  - (i) a validação das Declarações Modelo 1 do IMI apresentadas com efeitos a 28.12.2018;
  - (ii) a atualização dos VPTs dos Terrenos para Construção;
  - (iii) a desconsideração do coeficiente de localização na fórmula de cálculo de avaliação dos Terrenos para Construção, do coeficiente de qualidade e conforto na fórmula de cálculo de avaliação do terreno para construção U-... nos termos da jurisprudência consolidada dos Tribunais superiores e, bem assim, a desconsideração da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI em conformidade com o entendimento adotado pela doutrina mais autorizada na matéria.
6. A Requerente foi notificada do resultado das avaliações dos Terrenos para Construção, datadas de 29.01.2019.
7. A Requerente apresentou no dia 4 de março de 2019 três pedidos de segunda avaliação dos Terrenos para Construção.
8. Nos pedidos de segunda avaliação, a Requerente solicitou a desconsideração do coeficiente de localização e da majoração de 25% aplicada sobre o valor médio de construção da fórmula de cálculo do VPT dos Terrenos para Construção.
9. A Comissão de Avaliação reuniu-se em 09.07.2019 e decidiu, por maioria, manter a fórmula aplicada nas primeiras avaliações dos Terrenos para Construção.

10. A Comissão de Avaliação não expurgou os coeficientes (Cl e da majoração de 25% aplicada sobre o valor médio de construção) considerados nas primeiras avaliações dos Terrenos para Construção.
11. Em 22 de julho de 2019, a Requerente foi notificada do resultado das segundas avaliações dos Terrenos para Construção que mantiveram os VPTs resultantes das primeiras avaliações.
12. Os VPTs dos Terrenos para Construção fixados em sede de primeiras avaliações mantiveram-se e, em concreto:
- (i) o VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... foi fixado em €1.334.900

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO										
Vt*	=	Vc	x	A	x	Cl	x	Ca	x	Cq
1.334.900,00	=	603,00	x	1.581,2500	x	1,40	x	1,00	x	1,000

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo  $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$ , em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação,  $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$ .

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

\* Valor arredondado, nos termos do n.º 2 do Art.º 38.º do CIMI.

- (ii) o VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... foi fixado em €1.502.260

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO										
Vt*	=	Vc	x	A	x	Cl	x	Ca	x	Cq
1.502.260,00	=	603,00	x	1.779,5000	x	1,40	x	1,00	x	1,000

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo  $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$ , em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação,  $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$ .

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

\* Valor arredondado, nos termos do n.º 2 do Art.º 38.º do CIMI.

- (iii) o VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... foi fixado em €932.210

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO										
Vt*	=	Vc	x	A	x	Cl	x	Ca	x	Cq
932.210,00	=	603,00	x	1.104,2500	x	1,40	x	1,00	x	1,000

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo  $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$ , em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação,  $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$ .

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

\* Valor arredondado, nos termos do n.º 2 do Art.º 38.º do CIMI.

## IV.2. Factos dados como não provados

Não existem factos dados como não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

#### IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos dados como provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 12 são dados como assentes por acordo das partes e pelos documentos juntos pela Requerente (docs. 1 a 11 do pedido de constituição do Tribunal Arbitral).

#### V. Aplicação do direito aos factos

##### Matéria de direito

1. O artigo 1.º do Código do IMI, o imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, definindo os artigos subsequentes, para efeitos do imposto, os conceitos de prédio, de prédios rústicos, de prédios urbanos e de prédios mistos (artigos 2.º a 5.º).
2. O artigo 6.º, por seu turno, estabelece as espécies de prédios urbanos, estatuidando o seguinte:
  - “1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*
    - a) Habitacionais;*
    - b) Comerciais, industriais ou para serviços;*
    - c) Terrenos para construção;*
    - d) Outros.*
  - 2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

- 3 - *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*
- 4 - *Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.*
3. No que se refere às operações de avaliação, a lei distingue entre os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, cujos parâmetros se encontram consignados nos artigos 38.º a 44.º, e os terrenos para construção e os prédios da espécie “outros”, cujo valor patrimonial tributário é determinado, respectivamente, nos termos dos artigos 45.º e 46.º.
4. O artigo 38.º, sob a epígrafe “Determinação do valor tributário”, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

*1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:*

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

*em que:*

*V<sub>t</sub> = valor patrimonial tributário;*

*V<sub>c</sub> = valor base dos prédios edificados;*

*A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;*

*C<sub>a</sub> = coeficiente de afectação;*

*Cl = coeficiente de localização*

*Cq = coeficiente de qualidade e conforto;*

*Cv = coeficiente de vetustez.*

*(...).*

5. Por sua vez, os preceitos que regulam a fixação do valor patrimonial dos terrenos para construção e prédios urbanos da espécie “outros” estatuem do seguinte modo:

*Artigo 45.º*

*Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção*

*1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.*

*2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.*

*3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º*

*4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.*

*(...).*

*Artigo 46.º*

*Valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «Outros»*

*1- No caso de edifícios, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38º, com as adaptações necessárias.*

*2- No caso de não ser possível utilizar as regras do artigo 38º, o perito deve utilizar o método do custo adicionado do valor do terreno.*

*3- No caso de terrenos, o seu valor unitário corresponde ao que resulta da aplicação do coeficiente de 0,005, referido no nº 4 do artigo 40º, ao produto do valor base dos prédios edificados pelo coeficiente de localização.*

- 4- *O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas é determinado como se de terreno para construção se tratasse, de acordo com deliberação da câmara municipal.*
6. O sistema de avaliações do I.M.I. consta dos artºs.38 a 70, do respectivo Código.
7. O objectivo do sistema é determinar o valor de mercado dos imóveis urbanos, a partir de uma fórmula matemática enunciada no artº.38, do C.I.M.I., com a seguinte expressão (cfr. José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2011, pág.45 e seg.; Esmeralda Nascimento e Márcia Trábulo, Imposto Municipal sobre Imóveis, Notas práticas, Almedina, 2004, pág.28 e seg.):
- $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_L \times C_q \times C_v$  em que:
- $V_t$  = valor patrimonial tributário;
- $V_c$  = valor base dos prédios edificados;
- $A$  = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;
- $C_a$  = coeficiente de afectação;
- $C_L$  = coeficiente de localização;
- $C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto;
- $C_v$  = coeficiente de vetustez.
8. A avaliação assenta nestes seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo que se podem agregar em dois conjuntos:
- 1- Os coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto - trata-se dos coeficientes que não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto económico e urbanístico em que se insere. São factores de variação do valor que não são intrínsecos a cada prédio, mas exteriores, apesar de serem sempre dele indissociáveis. Estes coeficientes aplicam-se, por natureza, a vários prédios e não apenas a um. São eles o valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) e o coeficiente de localização ( $C_L$ ).
- 2- Os coeficientes específicos ou individuais - são os que respeitam a características intrínsecas dos próprios imóveis concretamente avaliados. Estamos a falar da área ( $A$ ), do coeficiente de afectação ( $C_a$ ), do coeficiente de qualidade e conforto ( $C_q$ ) e do coeficiente de vetustez -  $C_v$  (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 14/2/2012,

proc.4950/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 13/2/2014, proc.7223/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 18/9/2014, proc.6982/13).

9. No que se refere ao regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artº.45, do C.I.M.I. O modelo de avaliação é igual ao dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto.
10. Seguindo a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo do Sul no processo 907/09, de 11/16/2017, “É que o valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr.artº.6, nº.3, do C.I.M.I.; José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, 3ª. Edição, Almedina, 2016, pág.107 e seg.).”
11. Revertendo ao caso dos autos, defende a Requerida que a avaliação realizada não violou o quadro legal que regula a avaliação dos terrenos para construção.
12. A Requerente pelo contrário, considera que avaliação objecto do presentes autos violou a forma de cálculo prevista no artº.45, do C.I.M.I., quanto aos terrenos para construção, assim não se podendo manter na ordem jurídica, devido a vício de violação de lei.
13. A jurisprudência dominante aponta para que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq) supra identificados .S.T.A.-2ª.Secção, 18/11/2009, rec.765/09; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 20/4/2016, rec.824/15; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 9/02/2017, proc.5366/12) bem como coeficiente de localização (ac. do CAAD no Processo nº 428/2018-T com data de 5/6/2019).

14. Ora da matéria de facto provada resulta óbvio que foram utilizados tais coeficientes no acto de segunda avaliação objecto dos presentes autos.
15. O C.I.M.I. prevê, especificamente, no art.º45, o modo de determinar o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

Art.º45º

*(Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção)*

*1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.*

*2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.*

*3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º*

*4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.*

16. Estando em causa um terreno para construção, o valor patrimonial tributário tem por base os critérios definidos naquele artigo 45.º, que remete para o valor da área de implantação do edifício a construir acrescido do valor do terreno adjacente à implantação. Além de que a norma define os termos em que se calcula o valor da área de implantação do edifício a construir (n.ºs 2 e 3) e o valor da área adjacente à construção (n.º 4), cujo somatório permite fixar o valor patrimonial do terreno para construção.
17. O valor da área de implantação varia numa percentagem entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas e que é fixada tendo em consideração as características mencionadas no n.º 3 do artigo 42.º, isto é, características relativas a acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. Por sua vez, o valor da área adjacente à construção é calculado mediante a remissão para o artigo 40.º, n.º 4, que estipula a fórmula de cálculo da área de terreno livre dos prédios edificados.

18. É nestes termos e no respectivo somatório que a lei fixa o valor patrimonial de um terreno para construção para efeitos de avaliação.
19. Ao estabelecer que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, a lei não manda aplicar o coeficiente de localização definido no artigo 42.º para prédios urbanos destinados a comércio, indústria ou serviços, pretendendo explicitar apenas que, para efeitos de avaliação dos terrenos de construção, deve ser considerado um valor percentual entre esses dois limites, ponderado em função das características atinentes à localização do terreno.
20. Ao utilizar a fórmula de cálculo da área de terreno livre dos prédios edificados, para a determinação do valor da área adjacente à construção, o legislador não pretende equiparar os terrenos para construção aos prédios edificados, mas unicamente aplicar um mecanismo de cálculo que se encontra previsto numa outra disposição do mesmo diploma legal.
21. Aliás, a remissão efectuada pela norma para os artºs.40 e 42, do C.I.M.I., por contraposição com a redacção dada ao artº.46, nº.1, do mesmo diploma, relativo ao valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “outros” em que expressamente se refere que “o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38º com as necessárias adaptações”, é demonstrativa de que o legislador, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não quis que entrassem outros factores que não sejam o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação.
22. A citada remissão efectuada pela norma para os artºs.40 e 42, do C.I.M.I., não consagra a aplicação dos coeficientes aí referidos mas apenas acolhe, respectivamente, as características que hão-de determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo.
23. Em decorrência do acabado de dizer, deve concluir-se que não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo artº.42, do C.I.M.I. O que significa que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos

para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no art.º38, do mesmo diploma (ac.S.T.A.-2ª. Secção, 20/4/2016, rec.824/15; ac. S.T.A. 2ª Secção de 05/04/2017 rec. 01107/16; José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, 3ª. Edição, Almedina, 2016, pág.116).

24. Acresce que este entendimento jurisprudencial foi sufragado pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em recurso por oposição de julgados, através do acórdão de 21 de Setembro de 2016, no Processo n.º 01083/13.
25. Por outro lado, uma interpretação do artigo 45.º com base na similitude de situação entre os terrenos para construção e os edifícios construídos não tem o mínimo apoio na letra da lei e não é sequer admissível o recurso à analogia, não só porque não existe nenhuma lacuna normativa que seja susceptível de integração analógica, como também porque a integração por meio de analogia é proibida no tocante a matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar (artigo 11.º, n.º 4, da LGT).
26. Apesar, disso, constata-se que a avaliação objecto do presente processo levou em consideração o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo art.º42, do C.I.M.I., de forma a aumentar o valor patrimonial tributário do imóvel avaliado quando não podia utilizar tal coeficiente, conforme se conclui supra.
27. Em conclusão, padece a avaliação efectuada do vício de violação de lei.
28. Uma vez que a AT determinou o valor patrimonial tributário do terreno para construção tendo utilizado elementos que constam do artigo 38º do CIMI, nomeadamente tendo incluído na operação de cálculo coeficiente de localização, que não decorre do regime previsto no artigo 45.º do CIMI, aplicável aos terrenos para construção, este é, por si mesmo, motivo suficiente para invalidar o acto de fixação de valor patrimonial do prédio, por vício de violação de lei na fixação do valor em causa (violação do artigo 45.º do Código do IMI), pelo que, só por esta razão, não poderá o acto de fixação do valor patrimonial manter-se na ordem jurídica, impondo-se a sua repetição.
29. Ficando desta forma prejudicado o conhecimento das restantes causas de pedir.

## VI) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular o acto de fixação do valor patrimonial tributário impugnado;

c) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em € 144.580,99 (cento e quarenta e quatro mil quinhentos e oitenta euros e noventa e nove cêntimos) nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Abril de 2020

Os Árbitros

(José Poças Falcão-Presidente)

(Ana Teixeira de Sousa-Vogal)

(André Festas da Silva-Vogal)

---