

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 500/2020-T

**Tema:** IMI - Determinação do VPT dos prédios “terrenos para construção”; Revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte: objeto; competência dos tribunais arbitrais (CAAD).

### **Sumário:**

1- A omissão do dever de decidir pela administração, no prazo legal para tal, constitui mero facto, que permite ao interessado o uso da via contenciosa adequada ao seu pedido; sendo este a anulação da liquidação de um imposto, o meio próprio é o processo de impugnação, do que resulta a competência, em razão da matéria, dos tribunais arbitrais (CAAD).

2 – No regime legal vigente em 2016 e 2017, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tinha aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI nem da majoração prevista no art. 39º do mesmo código, por existirem regras específicas, previstas no artigo 45º do CIMI.

## **DECISÃO ARBITRAL**

A..., S.A., NIPC..., e B..., S.A., NIPC..., ambas com sede na ..., nº..., ..., ...-... Lisboa, apresentaram, nos termos legais, pedido de constituição de tribunal arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **I – RELATÓRIO**

### **A) O pedido**

Os Requerentes pedem a anulação das seguintes liquidações:

A A... das liquidações de IMI n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., de 02.03.2017, relativas ao ano de ... e 2017..., de 20.03.2018, relativas ao ano de 2017, de no valor total de € 27.747,19

A B... das liquidações de IMI n.ºs 2016..., 2016 ... e 2016..., de 04.03.2017, relativas ao ano de 2016, no valor total de € 24.788,62, e das liquidações de IMI n.ºs 2017..., 2017 ... e 2017..., de 08.03.2018, relativas ao ano de 2017, no valor total de € 24.788,62.

Pedem, ainda, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

### **B) Posição das partes**

As Requerentes entendem, em suma, que, na determinação dos VPTs dos terrenos para construção em causa, os quais serviram de base às liquidações impugnadas, a AT aplicou uma fórmula de cálculo ilegal, na qual foram considerados os coeficientes multiplicadores (coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização, consoante os casos), previstos no art. 38º do CIMI e, ainda, a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do mesmo código.

Na sua resposta, a Requerida começou por aduzir exceções, alegando (i) a incompetência do tribunal para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa; (ii) a caducidade do pedido de pronúncia arbitral para anulação dos atos de liquidação; (iii) que os atos de fixação dos valores patrimoniais são atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que vícios a eles atinentes não podem ser apreciados em sede de processo de impugnação de liquidações neles baseadas. Quanto ao mérito do pedido formulado pelos

Requerentes, conclui pela sua improcedência, por considerar correto (legal) o cálculo dos VPT em causa.

### **C) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 01/10/2020.

A Requerente não procedeu à indicação de árbitro, tendo a sua designação (árbitro singular) competido ao Conselho Deontológico do CAAD, a qual não mereceu oposição.

O árbitro designado aceitou tempestivamente a nomeação.

O tribunal arbitral, em razão da pandemia, apenas ficou constituído em 23/12/2020.

A AT apresentou resposta, em que aduziu exceções, a que os Requerentes responderam concluindo pela improcedência.

Por despacho arbitral de 04/05/2021 foi decidido prescindir da produção de alegações, ao que as partes não se opuseram.

Em 14/05/2021 a requerente solicitou a junção aos autos de um documento (decisão arbitral ainda não publicada), aproveitando para tecer diversas considerações relativas a aspetos jurídicos da causa. Ouvida, a Requerida não se opôs a tal junção, respondendo ao alegado pela Requerente.

## **II - SANEAMENTO**

**II.1** - O Tribunal encontra-se regularmente constituído. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas. O processo não enferma de nulidades.

A coligação de autores e a cumulação de pedidos é legalmente admissível (art. 3º, nº 1, do RJAT).

### **II. 2 – Exceções**

---

Há que conhecer das exceções aduzidas pela Requerida:

- a) *A incompetência do tribunal para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa*

A Requerida começa por frisar que a competência material dos tribunais (CAAD), nos termos do n.º 1 e 2 do art. 2º do RJAT, se encontra limitada à pedidos de impugnação de tributos (administrados pela AT), o que é exato.

Partindo deste pressuposto, entende: *no caso em apreço, verifica-se que o ato que constitui o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral consubstancia-se na decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. O ato de indeferimento tácito consiste uma ficção de ato destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objeto um ato de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado. Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, nenhuma apreciação. Muito menos uma apreciação da legalidade de ato de liquidação. É, pois, inequívoco que o ato tácito de indeferimento do pedido e revisão oficiosa, por não apreciar, analisar, discutir ou conhecer a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.*

Apreciando:

A situação dos presentes autos não é idêntica às subjacentes à jurisprudência e opiniões doutrinárias que a Requerida invoca para sustentar o seu entendimento, pois estas referem-se a situações de indeferimento expresso de pedidos de revisão oficiosa e não, como é agora o caso, a situações de silêncio administrativo.

Na realidade, entende-se, maioritariamente, que, perante uma situação de indeferimento expresso, há que distinguir dois tipos situações:

- os casos em que o indeferimento resultou de uma reapreciação da liquidação em causa, tendo a AT concluído, de novo, pela sua legalidade – nestes casos, por o objeto do litígio ser

(continuar a ser) a legalidade da liquidação, o meio de reação judicial a utilizar seria o processo de impugnação.

- os casos em que o pedido de revisão é indeferido por outras razões, nomeadamente por ser considerado intempestivo. Nestes casos, existe um novo ato administrativo, autónomo relativamente ao de liquidação (e não meramente confirmativo, ao invés do que sucede no tipo de casos anterior) – o meio de reação a utilizar seria, então, a ação administrativa, pois o objeto do processo seria este novo ato (e não, ao menos imediatamente, o de liquidação).

No caso do silêncio da administração, a situação é diferente:

- na construção tradicional, a do indeferimento tácito, ficcionava-se um ato de indeferimento o qual, necessariamente, era o de indeferimento do pedido formulado pelo Requerente (cfr. p. ex., ac. do STA. proc. n.º 1171/04, de 2 de fevereiro de 2005). Considerando-se tacitamente indeferido o pedido de revisão de uma liquidação, o meio de reação seria, pois, a impugnação judicial.

- no entendimento moderno, não existe mais a figura do indeferimento tácito: com MÁRIO AROSO DE ALMEIDA<sup>1</sup>, *a figura do indeferimento tácito foi, contudo, eliminada da nossa ordem jurídica com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2014, do CPTA (...). Isto mesmo veio a ser clarificado, com a revisão de 2015, no novo art. 129º do CPA, do qual resulta hoje, com clareza, que, fora dos casos em que a lei preveja a formação de deferimentos tácitos, o incumprimento, no prazo legal, do dever de decidir os requerimentos que lhe sejam regularmente submetidos não dá lugar à formação de qualquer ato tácito, mas é tratado como a omissão pura e simples que efetivamente é, ou seja, como um mero facto. Neste sentido é hoje afirmado no art.º 129º do CPA que a falta de decisão administrativa dentro do prazo legal confere ao interessado a faculdade de utilizar os meios de tutela administrativa e jurisdicional adequados.*

---

<sup>1</sup> Mário Aroso de Almeida, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, Almedina, 2017, p. 221.

Pretendendo os Requerentes a reapreciação da legalidade das liquidações em causa, o “meio de tutela jurisdicional adequado” é o processo de impugnação. Do que resulta a competência, em razão da matéria, deste tribunal arbitral.

Pelo que, em qualquer dos entendimentos, sempre resultaria indeferida a alegada exceção.

*b) Caducidade do pedido de pronúncia arbitral para anulação dos atos de liquidação;*

A Requerida alega, em suma, que sendo o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral de 90 dias contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT (no caso, o termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte) e sendo os atos de liquidação impugnados de 2016 e 2017, caducou o direito à ação.

Apreciando:

Segundo jurisprudência pacífica do STA, *não apenas o pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, aproveitam ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial em caso de indeferimento tácito.* (...) - p. ex., proc. 01950/13, de 02/06/2014.

O pedido de revisão oficiosa do ato tributário constitui um meio de garantia que acresce aos demais, nomeadamente à reclamação graciosa.

Sendo tempestiva a utilização de tal meio (o que não é posto em causa), a decisão sobre ele proferida ou a omissão de decisão, decorrido o prazo legal, abrem a possibilidade de recurso contencioso /arbitral, desde que respeitado o referido prazo de 90 dias, tal qual aconteceu. Ou seja, a norma aplicável é a al. d) do n.º 1 do art. 102ª do CPPT e não a sua alínea a).

Pelo que se indefere a alegada exceção.

*c) Exceção inominada*

A Requerida alega, ainda, que os atos de fixação dos valores patrimoniais, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, nos termos do artigo 86º, nº 1, da LGT e do artigo 134º do CPPT. Na medida em que a atribuição da natureza de ato destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste ato para efeitos de impugnação contenciosa, os vícios do VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

Importará conhecer desta alegação, materialmente a invocação uma exceção.

Mais uma vez, há que salientar o carácter excecional da “via de acesso” procedimental utilizada pelos Requerentes, o pedido de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam.

Partimos do entendimento de JORGE DE SOUSA (*Lei Geral Tributária Anotada*, Encontro da Escrita, 2012, p. 702, quando afirma (...) *a revisão prevista neste art. 78º tem o seu campo de aplicação em qualquer caso em que tenha havido um acto autónomo de fixação da matéria tributável ou um acto de liquidação e tem lugar após terminado o respetivo procedimento tributário.*

Sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício na quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer de tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido.

Fazemos nosso o entendimento do TCAS no acórdão que pôs termo ao processo 2765/12, de 31-10-2019, segundo o qual a errada fixação do VPT pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações, nos termos conjugados dos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI, ainda que o contribuinte não tenha reagido atempadamente contra essa fixação.

Citamos: *É verdade que uma vez firmada a fixação do VPT, por não ter sido utilizado qualquer dos meios de defesa ao dispor do contribuinte, (...), esse VPT servirá de base às liquidações de IMI subsequentes, até eventual alteração do seu valor.*

*De facto, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicarem o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, embora com efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação.*

*Defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir.*

*Assim, no plano do Direito o artigo 115.º do CIMI constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respectivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado. Ora, uma das hipóteses contempladas neste normativo é a eliminação de erros de que resulte uma colecta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1].*

(...)

*Restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, plasmado nessa norma constitucional.*

Mesmo que assim não se entenda, sempre teríamos que a revisão oficiosa seria possível com fundamento no disposto no nº 4 do artº 78º da LGT: o apuramento da matéria coletável consubstanciar «injustiça grave ou notória».

No caso, verificam-se os dois pressupostos legais: a gravidade, pois o imposto liquidado será mais de 35% superior ao devido no caso da A... quase 60% superior ao devido no caso da B...; a notoriedade, uma vez que estão em causa questões de direito, sendo que o cálculo do VPT foi feito de forma que contraria frontalmente jurisprudência consolidada do STA. Não está em causa um qualquer “comportamento negligente do contribuinte”, pois que este(s) nenhuma intervenção tiveram na fixação dos VPT’s em causa. Note-se, por último, que a “negligência” que a lei se refere é relativa ao contributo do contribuinte para o “erro” e não à negligência na utilização atempada dos meios normais de reacção.



Assim, mesmo admitindo – o que não se concede – que o pedido de revisão oficiosa apenas poderia ser feito ao abrigo do n.º 4 do artº 78º da LGT, temos que, sempre seria tempestivo (as liquidações em causa relativas a 2016 – as mais antigas - são datadas de 2017, tendo os pedidos de revisão oficiosa das liquidações sido apresentados, respetivamente, em , em 02.03.2020 e 04.03.2020, ou seja, dentro dos três anos posteriores aos dos atos tributários cuja revisão se pretendia.

## **II – PROVA**

### **III.1 - Factos provados**

- a) Nos anos a que se referem as liquidações em causa, acima melhor identificadas, a A... era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ... sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e U-...; e a B... do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... da freguesia de ... e ... .
- b) Na determinação do VPT dos prédios propriedade da A..., a AT:
  - relativamente aos prédios inscritos sob os artigos matriciais U-..., U-... e U..., considerou um coeficiente de localização de 1,50 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,050;
  - relativamente aos prédios inscritos sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-... e U-..., a considerou um coeficiente de localização de 1,50;
  - relativamente ao prédio inscrito sob o artigo matricial U-..., considerou um coeficiente de localização de 1,25 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,010.
- c) Na determinação do VPT dos prédios propriedade da B..., a AT considerou um coeficiente de afetação de 1,10 e um coeficiente de localização de 2,10 aplicáveis aos prédios edificadas com destino a serviços.

- d) Em todos os casos, no cálculo do VPT realizado pela AT foi considerada a majoração prevista no artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.
- e) As Requerentes apresentaram pedidos de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam, em 02.03.2020 e 04.03.2020, com fundamento em erro imputável aos serviços e, subsidiariamente, em injustiça grave ou notória, pedidos esses que não foram objeto de decisão expressa, decorrido que foi o respetivo prazo legal.
- f) As Requerentes procederam ao pagamento do imposto liquidado.

Os factos dados por provados resultam de documentação junta aos autos, sendo que esta factualidade não foi questionada pela AT na sua resposta.

### **III.2 - Factos não provados**

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

## **IV- O DIREITO**

**1 - O art.º 45.º do Código do IMI, sob a epígrafe Valor patrimonial dos Terrenos para Construção, dispunha, ao tempo (2016 e 2017):**

- 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.

Por seu lado, o artigo 38.º do Código do IMI estabelece uma fórmula geral de avaliação dos prédios urbanos, na qual são especificamente considerados, designadamente, os coeficientes de afetação, de localização, de qualidade e conforto (que contribuem, em regra, para um aumento do VPT).

A primeira questão que se coloca nos presentes autos é saber de os coeficientes de qualidade, conforto, afetação e localização, previstos na última das referidas normas, eram aplicáveis na determinação do VPT dos prédios classificados como “terrenos para construção”.

A questão é conhecida, tendo sido objeto de numerosas decisões, que constituem jurisprudência pacífica, nomeadamente do STA, da qual a Requerente apresenta uma enumeração exaustiva, para a qual, no mais, remetemos.

Assim, bastará considerar que o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, no proc. 016/10, de 03/07/2019 decidiu: *na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente de qualidade e conforto.*

*Para a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do supra referido artigo 45 do CIMI e não outra, onde*

---

*se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42, tendo em conta o projeto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45 do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes.*

Afastada assim a aplicação dos coeficientes previstos no art. 38º do CIMI, merece, todavia, especial referência a questão da localização, pois a consideração desta característica dos prédios está prevista quer no art. 45º, quer no 38º, do CIMI.

Concordamos com a jurisprudência, que cremos ser pacífica, segundo a qual na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação autónoma do coeficiente de localização previsto no art. 38º do CIMI, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI. De outro modo, o fator localização relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção.

2- Há, ainda, que considerar – segunda questão - o disposto no art. 39º do CIMI, então com a epígrafe “valor base dos prédios edificados” o qual, na redação vigente em 2016 e 2017, dispunha:

1 - O valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor. 1 - O valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor.

É inequívoco que, ao tempo<sup>2</sup>, esta norma apenas abrangia prédios edificados, sendo que o artigo 45.º do CIMI, que estabelece as regras da determinação do valor patrimonial tributário dos

---

<sup>2</sup> Na redação anterior à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro,

terrenos para construção, na redação então vigente, não remetia para o artigo 39.º nem continha qualquer alusão ao «valor base dos prédios edificados», pelo que resulta ilegal a consideração da “majoração” prevista no art. 39º do CIMI no cálculo dos VPT ora em causa.

3- Procede assim, integralmente, o pedido de anulação parcial das liquidações impugnadas.

Não tem o tribunal arbitral elementos para calcular o os valores a serem anulados, relativamente a cada uma das liquidações, nomeadamente os dados necessários para conferir da exatidão dos cálculos relativos ao imposto pago em excesso feitos pelos Requerentes – que se admite serem exatos-, sendo que a sua não contestação pela Requerida não pode equivaler à sua aceitação por confissão – art.º 110º, n.º 6, do CPPT.

Deverá assim a Requerida, em execução de sentença, reformular tais liquidações, quantificando os montantes devidos pelos Requerentes, com observância do agora decidido.

Decidida a questão no plano infra constitucional, fica prejudica a apreciação dos vícios de inconstitucionalidade alegados pelas Requerentes.

### **3- Juros indemnizatórios**

Os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artº 43º, nº 1, da LGT, pois as liquidações impugnadas são ilegais.

Porém, nos termos da al. c) do n.º 3 do artº 43º da LGT, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, e não desde a data do pagamento indevido do imposto (Ac. do STA (Pleno), proc. 038/19, de 04-11-2020).

Tais juros serão calculados com base nos valores de imposto indevidamente pago, a apurar em execução da presente decisão arbitral.

### **V- Decisão arbitral**

- Anulam-se parcialmente as liquidações impugnadas, as quais deverão ser reformuladas pela AT com observância do ora decidido<sup>3</sup>.
- Condena-se a requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos atrás prescritos.

**VALOR:** € 58.384,15

CUSTAS pela Requerida, atenta a total procedência do pedido formulado pelas Requerentes.

24 de junho de 2021

O árbitro

Rui Duarte Morais

---

<sup>3</sup> Não se anula expressamente a decisão de indeferimento tácito, em razão do entendimento perfilhado. Assim não se entendendo, tal anulação sempre decorreria, por imperativo legal, do ora decidido.