

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 760/2020-T

Tema: AIMI – Errónea fixação do VPT – apreciação em processo de impugnação de liquidação. Não aplicabilidade dos coeficientes previstos no art. 38.º do CIMI na avaliação de terrenos para construção.

SUMÁRIO:

- A errónea fixação de um valor patrimonial tributário, não obstante a sua previsão legal como ato destacável, pode ser apreciada em processo de impugnação de liquidação que o assumiu como matéria coletável quando esteja em causa erro de direito na determinação da lei aplicável.
- Segundo a lei vigente ao tempo, na determinação do VPT dos “terrenos para construção” não eram aplicáveis os coeficientes previstos no art. 38º do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., NIPC..., com sede no ..., n.º..., ...-... ... apresentou, nos termos legais, pedido de constituição do tribunal arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

A) O pedido

A Requerente pede a anulação parcial, no montante de € 14.893,44, da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) com o n.º 2020..., com data limite de pagamento em 30 de Setembro de 2020.

Pede ainda a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

B) Posição das partes

A causa de pedir centra-se na determinação da lei aplicável na avaliação de prédios (terrenos para construção) propriedade da Requerente.

No entender desta, a AT, na determinação do valor patrimonial dos prédios em causa, subjacente à liquidação impugnada, aplicou indevidamente os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização, previstos no art.º 38º, n.º 1, do CIMI.

Na sua resposta, a Requerida invoca duas exceções: (i) inimpugnabilidade do ato de liquidação com base em vícios da fixação valor patrimonial tributário; (ii) incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer, apreciar e pronunciar-se sobre os vícios do valor patrimonial tributário. A Requerente, prevendo a alegação de tais exceções, já sobre elas tinha tomado posição no seu Requerimento inicial, antecipando, assim, o exercício do seu direito ao contraditório.

No mais, a Requerida sustenta, a legalidade do cálculo do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção (dos valores que constituem o *quantum* da matéria coletável subjacente às liquidações impugnadas).

C) Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 14/12/2020.

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 ficou constituído em 21-05-2021.

Por despacho arbitral de 24-06-2021, foi decidido prescindir da realização da reunião a que se refere o art.º 18º do RJAT e não haver lugar à produção de alegações por as questões a resolver serem de direito e as partes terem deixados bem expressas, nos articulados, as suas posições. Nenhuma das partes se opôs a este despacho arbitral.

II - SANEAMENTO

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. O reconhecimento da competência em razão da matéria do tribunal arbitral implica a apreciação das exceções alegadas pela Requerida.

1- - Das Exceções

Há que começar por frisar que, substancialmente, a Requerente se insurge contra o facto de não ter sido feita a correção, oficiosa, total da liquidação impugnada – e não apenas uma correção parcial, como aconteceu -, por assunção dos “novos VPT’s” (resultantes da reavaliação que, também officiosamente, teve lugar em 2020) de todos os prédios (terrenos para construção) por ela abrangidos.

Ou seja, insurge-se conta a errónea fixação de tais valores porquanto, *apesar de posteriormente corrigidos* pela AT, tal correção não foi totalmente considerada, ainda que posteriormente à prática do ato de liquidação.

O que –acrescentamos - torna algo incompreensível que a AT, após ter sido citada no presente processo, não tenha utilizado a possibilidade conferida pelo art. 13º, n.º 1, do RJAT.

Porém, atentas causas de pedir e o pedido, tal como configurados pela Requerente, aos quais o tribunal arbitral se encontra vinculado, há que apreciar das exceções invocadas pela Requerida, pois a sua procedência obrigaria ao não conhecimento do mérito da causa.

1.1 - Começemos pela análise da primeira exceção, *inimpugnabilidade do ato de liquidação com base em vícios da fixação valor patrimonial tributário*.

A Requerida alega, em suma (nº 11 e ss da sua resposta): os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis; o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária; ao estabelecer a sindicância direta destes atos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação da liquidação; sendo assim, não é nem legal nem admissível a apreciação da correção do VPT em impugnação do ato de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

A Requerente, no seu requerimento inicial, havia já abordado esta questão, adiantado conclusão contrária, louvando-se, no essencial, no acórdão do TCAS que pôs termo ao processo n.º 2765/12, de 31-10-2019.

Começaremos por notar que, no presente caso, o *iter* procedimental /processual é diferente daquele sobre que versou tal acórdão: aqui, estamos perante uma impugnação direta da liquidação; no caso apreciado pelo TCAS tinha havido um pedido de revisão oficiosa, de cujo indeferimento o sujeito passivo reagiu pela via da impugnação, o que foi admitido, não obstante a causa de pedir ser a errónea fixação do VPT em causa.

Pelo a que a argumentação do TCAS não pode, no nosso entender, ser, sem mais, transporta para o presente litígio.

Haverá que começar pelo enquadramento constitucional da questão. Acompanhando, neste ponto, o referido acórdão do TCAS, *restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado nessa norma constitucional.*

Uma das concretizações do referido princípio constitucional é o princípio *pro actione*.

Como escrevemos noutra lugar¹, a rigidez das formas processuais, decorrente do princípio da tipicidade, resulta minimizada pela concorrência de outro princípio, o do *favorecimento do processo (pro actione)*.

Tal princípio aponta para a interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal, evitando situações de denegação de justiça por excessivo formalismo: as regras processuais são um instrumento para a realização da justiça e não (devem ser) um obstáculo a que ela aconteça.

Este princípio, que encontra consagração expressa no art.º 7º do CPTA, tem sido, pacificamente, aplicado pela nossa jurisprudência no domínio do processo tributário.

A nosso ver, a questão não é a de saber se a lei configura a fixação do VPT como um ato destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto -, mas sim saber se existem razões que obstem a que tal ato, quando surja como instrumental relativamente a um ato de liquidação, possa, também, ser objeto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta.

Há, pois, que ponderar sobre a *ratio* das normas que preveem a impugnabilidade judicial autónoma de atos administrativos que constituem pressuposto de outros atos administrativos.

Estas razões serão, essencialmente, três:

¹ No nosso *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, pág. 252.

(i) O ato ser imediatamente lesivo, produzir diretamente efeitos negativos na esfera do particular, o que não é o caso, pois a ablação do património pela via do imposto só acontece após a prática de um ato de liquidação.

(ii) A sindicância judicial imediata oferecer maiores garantias ao particular: é o caso, desde logo porquanto o decidido em tal recurso produzirá efeitos de caso julgado relativamente a todas as liquidações que tiverem por base o VPT impugnado.

Está, pois, presente uma intencionalidade garantística (consagração de meio de garantia mais abrangente) e não um intuito de restrição dos normais meios de garantia, como resultaria do acolhimento do pensamento sufragado pela Requerida)

(iii) Previsão legal de um “filtro” pré-judicial que possa contribuir para reduzir o número de casos que os tribunais sejam chamados a apreciar, quando a decisão dependa essencialmente de conhecimentos técnicos próprios de outras áreas do saber, que não a jurídica (o “filtro” aqui existe - a segunda avaliação dos prédios urbanos).

Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que entender que a previsão da impugnabilidade direta e imediata, em processo a tal diretamente dirigido, do «resultado das segundas avaliações», como diz a lei, só se mostra «indispensável» quando esteja em causa o resultado da aplicação da lei (das normas que regulam o procedimento de avaliação) num caso concreto, pois é em tal aplicação que poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos, e não, como acontece no presente caso, quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação. Esta é uma questão exclusivamente jurídica, para a qual, por definição, um tribunal é mais qualificado para a precisar que uma comissão de peritos avaliadores.

Em resumo, entendemos que a previsão da impugnabilidade autónoma de atos destacáveis visa, em geral, conferir maiores garantias aos particulares e não reduzir o âmbito das garantias que a lei, em geral, prevê.

Assim, tal previsão legal não deve ser entendida - salvo existindo razões substanciais que a tal se oponham, o que não acontece no presente caso - como precludendo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do

ato conclusivo do procedimento (liquidação). Num quadro interpretativo da lei que procura dar relevância à sua conformidade com os princípios constitucionais, não podemos subscrever, como constituindo uma regra sem exceções, o pensamento do distinto Autor em que a Requerida, no essencial, se louva.

Como referido no citado acórdão do TCA, *há que não esquecer que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de um tributo*, que foi exigido à Requerente.

Pelo que improcede a exceção ora em causa.

b) Incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer, apreciar e pronunciar-se sobre os vícios do valor patrimonial tributário.

A resposta a esta exceção resulta do decidido relativamente à anterior.

Tendo-se concluído que, ao menos em casos como o presente, a errónea fixação do VPT pode ser causa de pedir em processos de *impugnação de liquidações* que assumiram tal valor como matéria coletável, há que concluir pela competência dos tribunais arbitrais (CAAD) em razão da matéria, nos termos do art. 2.º, n.º 1, do RJAT.

Improcede, pois, esta exceção.

O tribunal arbitral é, pois, competente.

Não existem outras exceções de que cumpra conhecer.

III – PROVA

III.1 - Factos provados

- a) Em 2020, a Requerente era proprietária, entre outros, dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ... sob os artigos U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., U-... e na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo U-... .
- b) Na determinação dos VPT destes prédios, feita em 2016 e 2018, a AT considerou autonomamente os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação previstos no art. 38º do CIMI.
- c) Em 2020, foram efetuadas reavaliações dos prédios em causa, nas quais foram desconsiderados os coeficientes referidos na alínea anterior, do que resultou a fixação de VPT's significativamente mais baixos.
- d) O VPT total dos prédios referidos em a) era, segundo a avaliação referida em b), de 10 871 239,11 €, tendo passado a ser, após a reavaliação referida em c), de 7 147 880,00 €.
- e) Foi com base nos valores patrimoniais tributários dos referidos prédios (e de outros, também propriedade da Requerente), determinados tal como referido em b), que a AT procedeu à liquidação ora parcialmente impugnada.
- f) Posteriormente, a AT, oficiosamente, procedeu a um acerto da liquidação ora impugnada, tendo estornado à Requerente a quantia de € 36.166,76.
- g) Tal correspondeu a uma correção meramente parcial da liquidação impugnada, porque se referiu a (apenas) três outros prédios por ela abrangidos (artigo matricial..., ...; artigo matricial ..., ...; artigo matricial),
- h) O valor estornado corresponde à diferença de coleta resultante da consideração dos “novos” VPT de tais prédios, determinados em 2020.

- i) A Requerente procedeu ao pagamento integral do valor liquidado.

Os factos dados como provados resultam de documentos juntos aos autos e não foram impugnados pela AT na sua Resposta.

III.2 - Factos não provados

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

IV- O DIREITO

2 – Legalidade das liquidações parcialmente impugnadas.

Nos termos do n. 1 do art. 135º-C do CIMI, o valor tributável, que constitui a matéria coletável deste imposto adicional, corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o adicional ao imposto municipal sobre imóveis, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, pelo que a correta determinação desses valores é pressuposto da legalidade da liquidação do imposto.

Relativamente às normas legais cuja concreta aplicação é diretamente colocada em crise, temos que, nos anos em que tiveram lugar as fixações dos VPT (cfr. b) do probatório) ora em causa:

- o artigo 45.º do Código do IMI estabelecia as normas de determinação do VPT dos terrenos para construção, dispondo o seu n.º 3 – o que aqui releva - que *na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42º* (características estas relativas à localização).

Porém, a consideração do fator localização consta também do artigo 38º do mesmo Código. A aplicação do coeficiente de localização (e outros) previsto no art. 38º do CIMI na avaliação de terrenos para construção, tem sido afastada pela jurisprudência do STA, nomeadamente pelo Ac. do STA de 23-10-2019 (rec. 0170/16), segundo o qual *os coeficientes de localização, qualidade e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).*

No essencial, temos que, relativamente aos terrenos para construção, a consideração autónoma do coeficiente de localização previsto no art.º 38º do CIMI redundaria numa dupla consideração deste fator, uma vez que o mesmo já deve relevar na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação, nos termos do n.º 3 do art.º 45º do CIMI.

- Na fórmula para avaliação dos prédios urbanos que prevê, o art. 38.º do Código do IMI consagra ainda, nos termos do seu n.º 1², designadamente, os coeficientes de afetação, qualidade e conforto.

Relativamente à relevância dos coeficientes de qualidade e conforto, estando em causa terrenos para construção, há que considerar a questão esclarecida, no domínio da lei ora aplicável, após a prolação do Acórdão para uniformização de jurisprudência do STA (pleno) de 21-09-2016,

¹ Art. 38.º, n.º 1 do CIMI: - 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_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 afetação;

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

proc. n.º 01083/13, tomado no seguimento do que já era sua jurisprudência maioritária – vd. o acórdão antes citado - , segundo o qual (i) *na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq) (ii) o artigo 45º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção,, (iii) o coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços, não pode ser aplicado analogicamente por ser susceptível de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto.*

O mesmo entendimento tem sido sufragado pelo STA relativamente ao coeficiente de afetação (o artigo 45º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção; os coeficientes de afetação (...), fatores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto – entre outros, ac. do STA 824/15, de 20-04-2016).

Independente das opções legislativas posteriores, também entendemos que a *afetação*, a *qualidade* e o *conforto* são realidades só apreciáveis perante um imóvel construído e não perante um terreno para construção, relativamente ao qual apenas poderão ser tidas em conta expectativas (que poderão não vir a ser concretizadas).

Subscrevemos, pois, estes entendimentos, louvando-nos na fundamentação de tais acórdãos que, por desnecessário, não transcrevemos.

Há, assim, que concluir pela integral procedência do pedido.

2.1 – Atentos os factos dados como provados, temos que a quantificação do montante de imposto pago em excesso pela Requerente em razão da ilegalidade parcial da liquidação impugnada decorre de simples operações matemáticas.

Como dado por provado, o VPT total dos prédios ora em causa era de 10 871 239,11 €, ao que, à taxa aplicável (0, 40%), correspondeu a uma coleta de 43 484,96 €.

O VPT total dos mesmos prédios, em resultado da reavaliação de 2020, feita de acordo com o que a Requerente propugna, é, como provado, de 7 147 880,00 €, valor a que, aplicando a mesma taxa, corresponde uma coleta de 28 591,52 €.

Há, pois, que concluir que, relativamente a tais prédios, a Requerente pagou, ilegalmente, um excesso de 14 893,44€, tal qual afirma.

3- Juros indemnizatórios

As Requerentes têm direito a receber juros indemnizatórios, uma vez que estamos perante um erro de direito cometido pela AT, a qual fez uma errónea aplicação das normas jurídicas aplicáveis, juros estes a serem contados desde a data do pagamento indevido (artº 43º, n.º 1, da LGT).

V- DECISÃO

Julga-se totalmente procedente o pedido de anulação parcial da liquidação impugnada e, consequentemente, condena-se a Requerida a devolver à Requerente a quantia de 14 893,44 €, acrescida de juros indemnizatórios.

Valor: 14 893,44 €.

CUSTAS pela Requerida, uma vez que foi total o seu decaimento (artº 12º, n.º 2, do RJAT).

2 de julho de 2021

O árbitro

Rui Duarte Morais