

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 485/2020-T

Tema: IMI - Acto indeferimento tácito de Revisão Oficiosa; Competência Tribunal Arbitral; Prazo para interpor pedido de pronuncia arbitral nestes casos; Método de cálculo do VPT dos terrenos para construção; Juros indemnizatórios em caso de revisão oficiosa.

SUMÁRIO:

I. O Tribunal Arbitral é competente para conhecer de actos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosas, quando o os fundamentos do pedido de revisão se estribam em ilegalidades praticadas em liquidações de tributos;

II. O prazo para interposição do pedido de pronuncia arbitral, em caso de dedução de revisão oficiosa, conta-se a partir da presunção de indeferimento tácito e não do “terminus” do prazo para pagamento voluntário das liquidações;

III. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artº.45, do C.I.M.I. 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). 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 artº.38, do mesmo diploma.

IV. Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em processo arbitral instaurado após o indeferimento tácito daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, computado da apresentação do pedido de revisão, e não desde a data em que opera o dito indeferimento tácito (cfr.artº.43, nºs.1 e 3, alínea c), da L.G.T.).

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular Dr. António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 17/12/2020, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1.

A..., S.A., NIPC ..., e B..., S.A., NIPC ..., ambas com sede na Avenida ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, apresentaram, nos termos legais, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou AT).

2.

As Requerentes pedem decisão arbitral com vista à anulação das decisões de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados e, em consequência:

A A... à anulação parcial das liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 26.02.2016 (ano de imposto de 2015), correspondentes aos Prédios urbanos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... da Freguesia ..., no valor de 14.431,39€, cujo valor agregado foi de 30.821,86€.

A B... à anulação das liquidações de IMI Liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 27.02.2016, correspondentes ao Prédio urbano ... da Freguesia ..., no valor de 18.488,47€, cujo valor agregado foi de 28.283,68€.

(ii) Ao reembolso das quantias pagas em excesso a título de IMI no valor de € 14.431,39, no caso da A..., e de € 18.488,47, no caso da B..., tendo as Requerentes, em conjunto, pago em excesso a título de IMI por referência ao ano de imposto de 2015 no valor de € 32.919,86;

(iii) Ao reconhecimento do direito das Requerentes a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% sobre as quantias indevidamente pagas a título de IMI

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 28/9/2020 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Singular, o Dr. António Pragal Colaço que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 13/11/2020 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 17/12/2020.

7. A Requerida deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 15/4/2021.

8. Por despacho de 20 de Abril de 2021, foi a Requerente notificada para responder às duas excepções deduzidas pela Requerida, o que veio a fazer por requerimento impetrado no dia 7/5/2021.

9. Por despacho de 13/5/2021, foram as partes notificadas da dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como, das alegações.

10. Foi fixado o prazo de 90 dias para a prolação de decisão arbitral final.

II. Do pedido da Requerente:

a) As Requerentes solicitam a anulação das decisões de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa apresentados (atos imediatos do presente pedido arbitral) e, em consequência, à anulação parcial das liquidações (atos mediatos do presente pedido arbitral) e declaração de ilegalidade das seguintes liquidações:

A A... das liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 26.02.2016 (ano de imposto de 2015), correspondente aos Prédios urbanos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... da Freguesia ..., no valor de 14.431,39€, cujo valor agregado total das liquidações foi de 30.821,86€.

A B... das liquidações de IMI Liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 27.02.2016, correspondente ao Prédio urbano ... da Freguesia ..., no valor de 14.431,39€, cujo valor agregado total das liquidações foi de 30.821,86€.

III. Da resposta da Requerida AT:

Em resposta, a Requerida AT deduziu duas excepções e impugnou de mérito, nos seguintes termos:

a. A incompetência do tribunal para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;

Se assim não se entender,

b. A caducidade do pedido de pronúncia arbitral para anulação dos atos de liquidação;

Se assim não se entender,

c. A legalidade do cálculo do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

Devendo em consequência os actos impugnados serem mantidos na ordem jurídica por entender que os mesmos consubstanciam uma correcta aplicação do direito aos factos.

IV. DO SANEAMENTO

a. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

A coligação de autores e a cumulação de pedidos é legalmente admissível (art. 3.º, n.º 1, do RJAT).

b. Excepções

Há que conhecer previamente das exceções aduzidas pela Requerida, que deduziu a incompetência deste Tribunal e como tal a proceder, obstará ao conhecimento do mérito da causa pelo próprio Tribunal:

IV.1 FACTOS CONSIDERADOS PROVADOS PARA AS EXCEPÇÕES

a.

Ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a Requerente A... apresentou Pedido de Revisão Oficiosa de parte dos actos tributários de IMI, dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças Local de ... em 26/2/2020, arguindo a ilegalidade das liquidações identificadas de seguida e pedindo a restituição das verbas indevidamente pagas.

A A... das liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 26.02.2016 (ano de imposto de 2015), correspondente aos Prédios urbanos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... da Freguesia ..., no valor de 14.431,39€, cujo valor agregado total das liquidações foi de 30.821,86€;

b.

Ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a Requerente B... S.A., apresentou Pedido de Revisão Oficiosa dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças Local de ... em 27/2/2020, arguindo a ilegalidade das liquidações identificadas de seguida e pedindo a restituição das verbas indevidamente pagas;

A B... das liquidações de IMI Liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 27.02.2016, correspondente aos Prédio urbano ... da Freguesia ..., no valor de 14.431,39€, cujo valor agregado total das liquidações foi de 30.821,86€;

c.

A AT não se pronunciou sobre as mesmas;

d.

O presente pedido de pronuncia arbitral deu entrada na CAAD no dia 24/9/2020, pelas 23 h e 36 minutos;

I. A incompetência do tribunal para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

Começando pela exceção de incompetência, de harmonia com o preceituado no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A Requerida começa por frisar que a competência material dos tribunais (CAAD), nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, se encontra limitada às matérias aí indicadas.

Reforça a sua tese argumentando que *“para além da apreciação direta da legalidade de deste tipo atos, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de atos que são(?) origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, deixa perceber que estão abrangidos n.º(?) âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam n.º(?) CAAD todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objeto um ato de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT.”*, concluindo que, *“«um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» (n.º 2).”*

Diz ainda que de acordo com o preceituado no art.º 2.º, n.º 1 do RJAT, conclui-se inevitavelmente sem sombra de dúvida que a competência dos tribunais arbitrais: *“restringe-se à atividade conexas com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT”*2

Em suma, contra a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, não existe acto tributário positivo, pelo que a forma de o “atacar” será a acção administrativa e não a impugnação judicial que a Requerida faz equiparar quanto ao seu âmbito, o da acção arbitral. Na anterior redacção do artº 109º do CPA, o indeferimento tácito constituía uma ficção que visa garantir aos administrados, perante uma conduta passiva ou omissiva da administração, a via administrativa ou contenciosa. Presume-se a existência de um acto apenas para efeitos do exercício do respectivo meio de impugnação.

Um dos requisitos da formação do acto tácito é que não haja uma expressa decisão durante um determinado prazo sobre pretensão dirigida a um órgão administrativo com competência para a apreciar e decidir.

O indeferimento tácito pressupõe assim que a autoridade a quem a pretensão é dirigida, tenha o dever legal de a decidir.(1)

“O Decreto Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, a coberto da Lei de Autorização Legislativa n.º 42/2014, de 11 de Julho, aprovou o novo CPA.

Uma das grandes transformações a nível administrativo a par da tentativa de mudança do privilégio da execução prévia, foi exactamente a desconfiguração do acto de indeferimento tácito e a sua transformação num acto omissivo que deu lugar à acção de condenação para a prática do acto devido, nas situações de inércia da Administração e que encontramos processualmente consagrada no art.º 69.º, n.º 1, do CPTA.

Na verdade, *“No anterior art.º 109.º do CPA anterior à revisão de 2015, estabelecia-se o regime do indeferimento tácito, segundo o qual, salvo disposição legal em contrário, a falta, no prazo fixado para a sua emissão, de decisão final sobre a pretensão dirigida a órgão administrativo competente» conferia ao interessado «a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, para poder exercer o respectivo meio legal de impugnação».*

O ato tácito de indeferimento era uma solução indispensável para que o interessado pudesse reagir contra a violação do dever de decidir, na vigência da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovada pelo DL n.º 267/85, de 16 de Julho, que só admitia recurso de atos administrativos definitivos (artigo 25.º, n.º 1).

No dia 1 de Janeiro de 2004, entrou em vigor o CPTA, que, introduzindo a possibilidade de reagir contra a inércia da Administração através da dedução de um pedido de condenação a

prática do ato devido (artigos 66.º e segs do CPTA), deixou de fazer depender o acesso à justiça administrativa da existência de um ato administrativo impugnável e, por consequência, no silêncio da Administração, na falta de decisão final dentro do prazo legal, tornou desnecessário fisionar a formação de um ato administrativo de conteúdo negativo, inteiramente desfavorável ao interessado.” (2)

Nessa sequência evolutiva, na revisão de 2015 nasceu o novo artigo 129.º do CPA.

“Este novo artigo 129.º não deixa qualquer dúvida quanto à eliminação da figura do indeferimento tácito.

De acordo com o regime inovatório que nele se consagra, «a falta, no prazo legal, de decisão final sobre pretensão dirigida a órgão administrativo competente» nunca dá lugar a indeferimento tácito:

ou tem o valor de deferimento nos casos específicos previstos na lei (vide artigo 130.º, n.º 1) ou (sem qualquer presunção de indeferimento da pretensão) constitui incumprimento do dever de decisão, «conferindo ao interessado a possibilidade de utilizar os meios de tutela administrativa e jurisdicional adequados».

Em relação aos meios de tutela administrativa, deve também ter-se em conta que o CPA passou a prever que os interessados tem o direito de utilizar os meios de impugnação administrativa para reagir contra a omissão ilegal de atos administrativos, em incumprimento do dever de decisão, solicitando a emissão do ato pretendido (vide art.º 184.º, n.º 1 al. a) e 197.º, n.º 4.” (idem)

É pacífico que os actos tributários são actos administrativos.

No entanto o novo bloco normativo Administrativo que numa primeira abordagem poderia parecer aplicável aos actos tributários, esbarra com uma “inércia” legislativa que prolonga no tempo a existência do acto administrativo-tributário de indeferimento tácito.

O art.º 57.º, n.º 1 da LGT, dispõe o seguinte:

Prazos

1 - O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatórios. (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

2 - Os actos do procedimento tributário devem ser praticados no prazo de oito dias, salvo disposição legal em sentido contrário. (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

3 - No procedimento tributário, os prazos são contínuos e contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil. (Redação dada pela Lei n.º 7/2021, de 26/02)

4 - Os prazos referidos no presente artigo suspendem-se no caso de a dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação.

5 - Sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.

O que significa que o bloco normativo tributário mantém a figura do indeferimento tácito, nomeadamente para efeitos de recurso contencioso (administrativo), ou impugnação judicial.

Mas encontramos também figuras de deferimento tácito no CPPT, como é aquela que se encontra prevista no artigo 133.º, n.º 4, quando:

Impugnação em caso de pagamento por conta

...

4 - Decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida.

Por sua vez e quanto ao indeferimento tácito em termos gerais, o art.º 106.º do CPPT, mantém a redacção:

Artigo 106.º

Indeferimento tácito

A reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente.

Que então concatenado com o art.º 57.º, n.º 1, da LGT será de 4 meses.

Temos então que em matéria puramente administrativa o acto de indeferimento tácito deixou de existir, mas em matéria tributária a sua existência manteve-se.

E é de acto de indeferimento tácito que tratam os autos e de nenhum outro.

a. Competência para apreciar actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa

Seguiremos de muito perto o vertido no Acórdão Processo nº 707/2019-T, de 2020-03-09, do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

“A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT). Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

Para além da apreciação direta da legalidade de actos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de actos daqueles tipos, designadamente de actos que decidam reclamações gratuitas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas), aos «actos susceptíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico».

No artigo 2.º do RJAT, em que se define a «Competência dos tribunais arbitrais», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários, pois, na redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta» e «a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais».

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através de processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT. Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua «um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» (n.º 2).”(3)

E aqui a requerida tem toda a razão!

Mas, este mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa conduz à conclusão de que estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial ou a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o «sistema fiscal», inclusivamente as «garantias dos contribuintes» [artigos. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP] ([1]), e sobre a «organização e competência dos tribunais» [art. 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], não pode o referido artigo 2.º do RJAT, sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo (artigo 112.º, n.º 2, da CRP), ser interpretado como atribuindo aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de actos, para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo artigo 148.º do Código do Procedimento Administrativo [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no

artigo 2.º, alínea d), da LGT, 2.º, alínea d), do CPPT, e 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que, no exercício de poderes públicos visou produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um acto em matéria tributária, pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário.

Assim, aquele acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui um «acto administrativo em matéria tributária».

Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (a que se reportam as referências recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

Como exceção a esta regra poderão considerar-se os casos de normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos.

Mas, nos casos em que não há normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa.

E não vemos que a redacção dada ao n.º 2 do art.º 97.º do CPPT, tenha mudado este estado de coisas, pois a actual redacção reza:

2 - A acção administrativa, designadamente para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como para a impugnação ou condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação, e para a impugnação ou condenação à emissão de normas administrativas em matéria fiscal; (Redacção da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)

Faz sempre depender o critério da acção administrativa de não comportar apreciação da legalidade do acto de liquidação.

À face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de liquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de liquidação. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação não comporta a apreciação da legalidade deste será aplicável a acção administrativa para o impugnar. Trata-se de um critério de distinção dos campos de aplicação dos referidos meios processuais de duvidosa justificação, mas o certo é que é o que resulta do teor das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e tem vindo a ser uniformemente adotado pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de liquidação que comportem a apreciação da legalidade destes atos.

A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da diretriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objetos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação. Mas no caso em apreço não estamos perante nenhum acto de indeferimento expresso de revisão oficiosa de acto de liquidação.

E mesmo nos actos de indeferimento expresso de uma reclamação/revisão, que verse sobre a apreciação da legalidade da liquidação somos da opinião que os Tribunais Arbitrais que funcionam na CAAD serão os competentes.

b. Questão da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciação de indeferimentos tácitos de revisão

A Requerente entende que «o acto de indeferimento tácito comporta, em certa medida, a apreciação indireta da legalidade do acto tributário, sendo, portanto, o processo de impugnação judicial (ou o processo arbitral) adequado para o apreciar».

São diferentes as situações em que ocorre o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa e aquele em que há indeferimento expresso de um pedido de revisão oficiosa.

O indeferimento tácito, que é um conceito que ainda vigora no contencioso tributário, não constitui um acto, mas uma presunção destinada a permitir aos contribuintes a impugnação contenciosa ou administrativa, nos casos em que pretendem utilizar meios processuais que têm um acto como seu objeto, como se infere do preceituado no n.º 5 do artigo 57.º da LGT.

Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa através de um meio processual que tem por objecto um acto, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado.

No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa às questões de legalidade colocadas pelo impugnante. Por isso, presume-se que o indeferimento tácito de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo o acto de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais. É este o caso dos presentes autos.

O pedido constante da revisão oficiosa deduzido pela Requerente B... S.A., foi o seguinte:

“Nestes termos e nos mais de direito que V. Ex^a doutamente suprirá, requer-se a V. Ex^a que seja o presente pedido de revisão oficiosa integralmente deferido, por fundado e provado, e, em consequência que: (i) seja ordenada a anulação das liquidações contestadas (ii) seja a

Requerente reembolsada do IMI pago em excesso por referência ao ano de imposto de 2015, acrescidos dos juros indemnizatórios calculados sobre os montantes indevidamente pagos à taxa legal em vigor de 4% ao ano e até integral reembolso.”

E fundamenta-se o pedido na ilegalidade do acto tributário de liquidação, por aplicação ilegal dos coeficientes de determinação do VPT que são o “sustento” do cálculo da colecta de IMI a pagar.

Por tudo o que fica dito a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral não se verifica, pelo que a mesma é considerada improcedente.

II. A caducidade do pedido de pronúncia arbitral para anulação dos atos de liquidação

A Requerida alega 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), mencionando a Requerida apenas duas datas em dias, mas intercalando na sua argumentação a data de entrada do pedido de pronúncia arbitral, 24/9/2020.

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., processo 01950/13, de 02/06/2014 e processo 02142/14.6BELRS, de 21/11/2019, do STA.(4)

Já assim não o será exactamente, quanto à matéria das retenções na fonte e dos pagamentos por conta, conforme nos diz o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo exarado no Processo 0926/17, de 06-12-2017, Dulce Neto,

I - No caso de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta, embora esteja, em princípio, afastada a possibilidade de existir erro imputável aos serviços, o legislador entendeu

que o erro passa a ser imputável aos serviços caso o contribuinte deduza impugnação administrativa (reclamação graciosa e recurso hierárquico) contra tais actos e ocorra o seu indeferimento (expresso ou silente). Isto é, passará a ser imputável aos serviços a partir do momento em que, pela primeira vez, a administração tributária toma posição desfavorável ao contribuinte e indefere a sua pretensão.

II - Porém, se o contribuinte não usou essa via e vem posteriormente utilizar o pedido de revisão, a solução consagrada pelo legislador é a de restringir a indemnização aos casos em que a revisão do acto só é efectuada mais de um ano após o pedido, salvo se o atraso não for imputável à administração.”

O pedido de revisão oficiosa do ato tributário constitui um meio de garantia autónomo que acresce a todos os demais, nomeadamente a reclamação graciosa.

O prazo para a interposição do pedido de pronuncia arbitral que segue as “pegadas” da impugnação judicial, não se conta a partir do prazo de pagamento voluntário do tributo, mas sim da presunção de indeferimento tácito nos termos da al. d) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT e não a sua alínea a), prazo que é de 90 dias. **(5)**

Pelo que se indefere a alegada excepção.

V. Matéria de facto:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. Em 31.12.2015:

- (i) a A... era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia ... sob os artigos matriciais ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... - cf. cadernetas prediais que se juntam como Doc. 2.1 e dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais – e,
- (ii) a B... era proprietária do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... da freguesia ..., concelho de Albufeira e distrito de Faro - cf. caderneta predial que se

junta como Doc. 2.2 e dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais (todos em diante abreviadamente designados de “Terrenos para Construção”).

2. A A... foi notificada das Liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 26.02.2016, relativas ao ano de imposto de 2015, no valor agregado de € 30.821,86€, mas correspondendo aos terrenos para construção o valor de 30.518,82€, conforme:

<input type="checkbox"/> RECUSADO	<input type="checkbox"/> DESCONHECIDO	AVENIDA A...		S.A.	
<input type="checkbox"/> NOVA MORADA	<input type="checkbox"/> FALECIDO	LTSBOA		N ...	
<input type="checkbox"/> ENDEREÇO INSUFICIENTE		LTSBOA		LTSBOA	

IDENTIFICAÇÃO FISCAL	ANO DE IMPOSTO	IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DATA DE LIQUIDAÇÃO					
2015	2015	2015	2016-02-26					
Designação dos Prédios	Ano	Valor Patrimonial	Valor Isento	Valor	Alíq. %	Mont. %	Cotação	Juros Comp.
Município / Freguesia / Artigo		(€)	(€)				(€)	(€)
0807 Município de ...							28,62	
0811 Município de ...							30.793,24	
TOTAL DOS MUNICÍPIOS							30.821,86	0,00
...	2015	217,79			0,00		0,00	
...	2015	250,58			0,00		1,00	
...	2015	0,77			0,00		0,01	
...	2015	1.608,50			0,00		12,87	
...	2015	1.415,56			0,00		11,51	
...	2015	1.356.829,00			0,50		6.604,18	
...	2015	1.056.829,00			0,50		7.284,18	
...	2015	1.141.500,00			0,50		5.795,00	
...	2015	1.046.419,00			0,50		5.242,05	
...	2015	908.599,00			0,50		4.541,65	
...	2015	87.014,75			0,50		435,07	
PREDIOS NÃO LISTADOS		186.471,61					999,57	

U-Urbano R-Rústico A relação completa segue em envelope separado.

Para pagamento em 3 prestações, Abril, Julho e Novembro de 2016, a primeira no montante de 10.273,96€ e as outras duas cada uma, no montante de 10.273,95€, tendo a A... procedido ao seu pagamento integral.

3.

Os VPT por artigo matricial dos prédios da A... são os seguintes:

Artigo matricial	Afetação	VPT
...	Terreno para Construção	€ 1.336.820,00
...	Terreno para Construção	€ 1.456.820,00
...	Terreno para Construção	€ 1.141.380,00
...	Terreno para Construção	€ 1.048.410,00
...	Terreno para Construção	€ 900.330,00
...	Terreno para Construção	€ 87.014,75
...	Terreno para Construção	€ 111.670,00
...	Terreno para Construção	€ 21.320,00
Total		€ 6.103.764,75

4.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{1.336.820,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{1.407,5800} \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,050}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{1.456.820,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{1.610,6300} \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{1.141.380,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{1.261,8800} \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{1.048.410,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{1.159,1000} \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{900.330,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{995,3800} \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{85.100,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \left[\frac{A}{330,0000} \times \frac{\%}{22,00} + \left(\frac{Ac}{10,0000} + \frac{Ad}{7,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,050}$$

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 + 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.

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{111.670,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{117,5800} \times \frac{Cl}{1,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,050}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{Vt^*}{21.320,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{28,0000} \times \frac{Cl}{1,25} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,010}$$

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) x Caj x % + 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) x Caj = 1,00 x (Aa + Ab - 0,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

5. A B... S.A. foi notificada das Liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 27.02.2016, relativas ao ano de imposto de 2015 no valor agregado de € 28.283,68, conforme:



IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

B... S.A.
AVENIDA
LISBOA
1078-100 LISBOA

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS DE LISBOA
R. RIBEIRO DA FONSECA 87
1500-080 LISBOA

IDENTIFICAÇÃO FISCAL	ANO DE IMPOSTO	IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DATA DE LIQUIDACÃO				
	2015	2015	2016-02-27				
DESCRICÃO DO PRÉDIO	ANO	VALOR PATRIMONIAL (€)	VALOR IMPOSTO (€)	TAXA %	IMPOSTO (€)	COEF. LOCALIZACÃO	JURIS. CONF. (€)
Município de	2015	8.081.050,00		0,95		26,285,68	0,80
						26,285,68	

Para pagamento em 3 prestações, Abril, Julho e Novembro de 2016, a primeira no montante de 9.427,90€ e as outras duas cada uma, no montante de 9.427,89€, tendo a B..., S.A. procedido ao seu pagamento integral.

6. O VPT do prédio urbano terreno para construção da B..., é o seguinte:

Artigo matricial	Afetação	VPT
...	Terreno para Construção	€ 8.081.050,00

7. O cálculo do VPT do prédio na matriz, ... é o seguinte:

$$\frac{8.081.050,00}{Vt^*} = \frac{603,00}{Vc} \times \frac{5.801,4700}{A} \times \frac{2,10}{CI} \times \frac{1,10}{Ca} \times \frac{1,000}{Cq}$$

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, CI = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo $A = (Aa + Ab) \times Ca \times \% + Ac + Ad$, 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, $(Aa + Ab) \times Ca = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (500 - 100) + 0,85 \times (1000 - 500) + 0,80 \times (Aa + Ab - 1.000,0000)$.

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

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

8. Ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a Requerente A... apresentou pedido de Revisão Oficiosa dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças Local de ... em

26/2/2020, arguindo a ilegalidade das liquidações identificadas em 2 e pedindo a restituição das verbas indevidamente pagas, no montante de 14.431,39€.

9. Ao abrigo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a Requerente B... S.A., apresentou Pedido de Revisão Oficiosa dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças Local de ... em 27/2/2020, arguindo a ilegalidade das liquidações identificadas em 2 e pedindo a restituição das verbas indevidamente pagas, no montante de 18.488,47€.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, essencialmente constituído pelas revisões oficiais, matrizes, reclamações e validações de VPT’s, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Apesar de notificada para o efeito expressamente a Requerida para juntar o processo administrativo, juntou duas folhas que em nada contribuíram para se retirar qualquer facto probatório.

V. Do Direito

A questão a dirimir nos presentes autos é a seguinte:

a. (i) legalidade da forma de cálculo do Valor Patrimonial Tributário (VPTs) dos Terrenos para Construção, na vertente da determinação dos VPTs, pois a ATA não poderia ter aplicado os coeficientes multiplicadores do VPT (v.g. coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto) nem a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI, os quais no seu entender são exclusivamente aplicáveis aos prédios urbanos edificados.

Em concreto, no que à A... diz respeito, a Requerida na determinação dos VPTs

(i) dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia ... sob os artigos matriciais ..., ... e ..., a AT aplicou indevidamente um coeficiente de localização de 1,50 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,050;

(ii) dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia ... sob os artigos matriciais ..., ..., ... e ..., a AT aplicou indevidamente um coeficiente de localização de 1,50; e,

(iii) do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da ... sob o artigo matricial ..., a AT aplicou indevidamente um coeficiente de localização de 1,25 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,010.

No que à B... diz respeito, na determinação do VPT do Terreno para Construção, a

AT aplicou indevidamente um coeficiente de afetação de 1,1 e um coeficiente de localização de 2,1.

Para além do exposto, as Requerentes constataram ainda que a fórmula de cálculo do VPT utilizada pela AT não expurgou, como se impunha nos termos legais, a majoração prevista no artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.” **(6)**

Numa técnica de suporte composta em cerca de 800 páginas do seu PPA complexamente manuseável, com reprodução de vários Acórdãos em duplicado e de forma integral, dificultando e confundindo uma esteia percepção lógica das posições, é verdade que encontramos inúmeros Acórdãos sobre a matéria, mas versando uns apenas sobre o coeficiente de localização, outros

sobre o coeficiente de qualidade e conforto e mesmo a existência de dois Acórdãos do Pleno do STA, o que demonstra a feroz litigiosidade em torno da matéria.

Mas antes de nos debruçarmos sobre a jurisprudência “normativa”, (7) vejamos o método legal geral de determinação do Valor Patrimonial Tributário consagrado na nossa lei.

Sob a epígrafe «Determinação do valor patrimonial tributário», o art. 38º do CIMI dispunha (à data):

«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_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.

2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.»

Por seu lado, o art. 45º do mesmo CIMI dispunha o seguinte (na redacção em vigor à data dos factos):

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.

5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro). (8)

Creemos que a análise nuclear deverá ser tecida à volta dos Acórdãos do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de fixação “normativa”, mas não podemos antes deixar de tentar ordenar por espécies as dezenas de Acórdãos que já foram proferidos sobre esta matéria, análise perspectivada pela natureza dos coeficientes.

E não é obviamente argumento atendível o singelo facto da maioria dos Acórdãos existentes ser sobre a avaliação do VPT dos terrenos para construção, pois, é exactamente da fórmula de determinação do VPT que se trata no presente processo.

→ COEFICIENTE DE QUALIDADE, CONFORTO E AFECTAÇÃO

Acórdão do STA de 18/11/2009, Processo 0765/09, ISABEL MARQUES DA SILVA

Sumário: 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 de coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq).

II - Não obstante os “critérios objectivos” para a determinação do valor patrimonial tributário fixados nos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI, desde a entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro que se permite que, quando a aplicação daqueles critérios conduza à fixação de um valor patrimonial tributário que se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção possa ser fixado por aplicação do método comparativo dos valores de mercado (cfr. o n.º 4 do artigo 76.º do Código do IMI, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 93.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), o que legitima que se tome em consideração na avaliação, os ónus incidentes sobre o prédio, como parece ser de justiça.

III - O facto de a nova redacção do artigo 76.º do Código do IMI apenas ter entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009 não constitui obstáculo à sua aplicabilidade à segunda avaliação que venha a ser efectuada na sequência da anulação da sindicada nos presentes autos, pois que a norma em causa, relativa à segunda avaliação de prédios urbanos (cfr. a epígrafe do artigo 76.º do Código do IMI), é de cariz procedimental, logo é de aplicação imediata a menos que tal aplicação prejudique garantias, direitos e interesses legítimos dos contribuintes (cfr. o n.º 3 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária), o que no caso não ocorre.

Acórdão do STA de 20/4/2016, Processo 0824/15, FONSECA CARVALHO

Sumário: I - O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

II - Os coeficientes de afectação e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 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.

Acórdão do STA de 15/3/2017, 15-03-2017, Processo 0127/15, DULCE NETO

Desde já se adiantará que o recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões explanadas no acórdão do Pleno desta Secção do STA, de 21/09/2016, no processo nº 01083/13, onde se deixou firmado, por unanimidade, o seguinte entendimento:

- 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);
- O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção;
- O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 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.

Trata-se de jurisprudência consolidada, que mais uma vez se acolhe e reitera, até porque a recorrente não aduz argumentação nova susceptível de a infirmar, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a matéria ficou dito no aludido acórdão do Pleno desta Secção:

Acórdão do TCAS de 16/11/2017, Processo 907/09.0BELRA, JOAQUIM CONDESSO

Sumário: 1. O Imposto Municipal sobre Imóveis, criado pelo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (I.M.I. - aprovado pelo dec.lei 287/2003, de 12/11), tributo que substituiu a Contribuição Autárquica, deve considerar-se um imposto sobre o património que incide sobre o valor dos prédios situados no território de cada município, dividindo-se, de harmonia com a classificação dos mesmos prédios, em rústico e urbano. O sujeito passivo da relação jurídico-tributária de I.M.I. é aquele que em 31 de Dezembro do ano a que diz respeito o tributo tenha o uso e fruição do prédio, seja proprietário ou usufrutuário, e a matéria colectável do imposto (pressuposto objectivo genérico de qualquer relação jurídico-tributária) é constituída pelo valor tributável dos prédios, o qual consiste no seu valor patrimonial (cfr.preâmbulo e artºs.1, 2, 7 e 8, do C.I.M.I.).

2. O sistema de avaliações do I.M.I. consta dos artºs.38 a 70, do respectivo Código. 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.

3. A avaliação assenta em seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo, os quais se podem agregar em dois conjuntos:

a) 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 (CL);

b) 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 (Ca), do coeficiente de qualidade e conforto (Cq) e do coeficiente de vetustez (Cv).

4. O 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. 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.).

5. 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.

6. 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 artº.38, do mesmo diploma.

Acórdão do STA de 9/10/2019, processo 0165/14.4BEBRG, Ascensão Lopes

Sumário: 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 45 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 38 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 afectação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).

→ LOCALIZAÇÃO QUALIDADE E CONFORTO

Acórdão do STA de 28/6/2017, Processo 0897/16, ARAGÃO SEIA

Sumário: I - O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

II - Os coeficientes de afectação e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 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.

III - 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 factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI.

Acórdão do TCAS de 8/2/2018, Processo 117/14.4BELLE, CRISTINA FLORA

Sumário: I. Na determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção não tem aplicação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) previsto no art. 43.º do CIMI, devendo a avaliação ser efectuada nos estritos termos do art. 45.º do mesmo código que dispõe sobre o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção;

II. Também não tem aplicação no cálculo do VPT dos terrenos para construção a aplicação do coeficiente de localização (Cl), na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI.

Acórdão do STA de 23/10/2019, Processo: 0170/16.6BELRS 0684/17, JOSÉ GOMES CORREIA

Sumário: 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 dos coeficientes de localização, qualidade e conforto.

II - O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

III - Os coeficientes de localização, qualidade e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 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 afectação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).

→ COEFICIENTE DE LOCALIZAÇÃO

Acórdão do STA de 5/4/2017, Processo, 01107/16, CASIMIRO GONÇALVES

Sumário: 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 factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no nº 3 do art. 45º do CIMI.

Acórdão do TCAS de 16/11/2017, Processo 907/09.0BELRA, JOAQUIM CONDESSO

Sumário: 1. O Imposto Municipal sobre Imóveis, criado pelo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (I.M.I. - aprovado pelo dec.lei 287/2003, de 12/11), tributo que substituiu a Contribuição Autárquica, deve considerar-se um imposto sobre o património que incide sobre o valor dos prédios situados no território de cada município, dividindo-se, de harmonia com a classificação dos mesmos prédios, em rústico e urbano. O sujeito passivo da relação jurídico-tributária de I.M.I. é aquele que em 31 de Dezembro do ano a que diz respeito o tributo tenha o uso e fruição do prédio, seja proprietário ou usufrutuário, e a matéria colectável do imposto (pressuposto objectivo genérico de qualquer relação jurídico-tributária) é constituída pelo valor tributável dos prédios, o qual consiste no seu valor patrimonial (cfr.preâmbulo e artºs.1, 2, 7 e 8, do C.I.M.I.).

2. O sistema de avaliações do I.M.I. consta dos artºs.38 a 70, do respectivo Código. 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.

3. A avaliação assenta em seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo, os quais se podem agregar em dois conjuntos:

a) 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 (CL);

b) 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 (Ca), do coeficiente de qualidade e conforto (Cq) e do coeficiente de vetustez (Cv).

4. O 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. 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.).

5. 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.

6. 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 artº.38, do mesmo diploma.

Acórdão do STA de 14/11/2018, Processo, 0398/08.2BECTB 0133/18

Sumário: No 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 nº 3 do art. 45º do CIMI.

→ COEFICIENTE DE QUALIDADE E CONFORTO

Acórdão do STA, de 16/5/2018, Processo 0986/16, ASCENSÃO LOPES

Sumário: 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 45 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 38 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 afectação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).

Encontramos também decisões do Tribunal Arbitral, exemplificativamente nos processos 428/2018-T, de 6/5/2019, e 554/2019, de 8/4/2020, publicados no site da CAAD, www.caad.org.pt.

Mas encontramos de forma mais detalhada o Acórdão arbitral da CAAD, exarado no processo 697/2019, de 29/9/2020, do qual extraímos o seguinte:

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

11. Pretende desta forma a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dos atos de fixação do Valor Patrimonial Tributário notificados em 17.09.2019, por ofício n.º ..., de 10.09.2019, resultado da 2ª avaliação realizada ao artigo ...º, de que resultou o VPT de € 4.044.320,00, conforme Termo da 2ª Avaliação e Ficha de Avaliação n.º ... e por ofício n.º..., de 10.09.2019, resultado da 2ª avaliação realizada ao artigo..., de que resultou o VPT de € 2.564.340,00, conforme Termo da 2ª Avaliação e Ficha de Avaliação n.º... .

É este, reafirma-se, o sentido praticamente, senão mesmo, unânime, da Jurisprudência do STA, ou seja, 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 (maxime, os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto) não poderá ser aplicada analogicamente à avaliação dos terrenos para construção (Cfr, entre outros, os acórdãos do STA de 11-11-2009, 20-4-2016, 16-5-2018,

prolatados nos processos n.ºs 0765/09, 0824/15 e 0986/16 e, em especial, o acórdão uniformizador de Jurisprudência proferido em 21-9-2016, pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA no processo n.º 010831/13, todos publicados em www.dgsi.pt e ainda e, pelo menos, dois acórdãos arbitrais proferidos, em 8-4-2020 e 6-5-2019, por Tribunais constituídos no âmbito do CAAD – Processos n.º 554/2019-T e 428/2018-T, publicados no site do CAAD – www.caad.org.pt). Assinale-se finalmente, e en passant, que, no que respeita ao coeficiente de localização, este fator já se encontra estabelecido ou contemplado no citado artigo 45.º (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) conforme tem sido decidido também pelo STA [cfr., v. g., Acórdão de 5-4-2017 – Proc n.º 01107/16: “ 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. 45º do CIMI”].

Em síntese: resulta do exposto que os atos de fixação de valor patrimonial tributário (VPT) dos mencionados terrenos para construção com recurso aos coeficientes de afetação, conforto, qualidade e localização, são ilegais por violação do disposto no artigo 45º, do CIMI.”

Se toda esta jurisprudência e respectiva fundamentação não fosse suficiente, encontramos dois Acórdãos do Pleno da Secção do STA.

Um, o Acórdão do Pleno da Secção do STA, de 21/9/2016, proc. N.º 01083/13, ASCENSÃO LOPES, que em resumo, se acentuou a propósito do factor, (o coeficiente de qualidade e conforto) que a regra específica constante do art. 45º do CIMI, 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 projecto 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», só pode significar «que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI ...»

Outro, o Acórdão do Pleno da Secção do STA, de 3/7/2019, Processo 016/10.9BELLE, ANA PAULA LOBO, também sobre o coeficiente de qualidade e conforto, que em resumo nos diz:

Sumário: 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 nº 3 do artigo 42, tendo em conta o projecto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no nº 2 do artigo 45 do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes.

Este Acórdão do Pleno confirma integralmente o Acórdão anterior do mesmo Pleno, nos seguintes termos:

“Sendo o acórdão fundamento um acórdão do Pleno da Secção do contencioso Tributário, proferido em 21/09/2016, sem se ter verificado qualquer divergência interpretativa posterior, e sem que o processo disponha de quaisquer argumentos que indiquem em sentido diverso, reafirmamos o que antes se concluiu no acórdão do Pleno que aqui serve de fundamento com o qual concordamos, mantendo o mesmo assentimento, remetendo para a sua fundamentação.”

Conforme a matéria de facto dada como provada nos pontos 4 e 7, foram utilizados para o cálculo do VPT dos terrenos para construção, o Coeficiente de localização e o Coeficiente de qualidade e conforto.

Assim sendo, a ilegalidade do recurso à fórmula de avaliação prevista para os edifícios construídos é quanto basta para que os atos de fixação do VPT em causa nos autos devessem ser anulados, na medida em que se constata a existência de um erro de direito por parte da Administração Tributária quanto ao método de cálculo do valor patrimonial dos terrenos para construção com a utilização de tais coeficientes. Tal erro determina necessariamente a existência de um vício de violação de lei.

No entanto, a Requerente A... apenas limitou o seu pedido à dedução de ilegalidade da utilização dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia ... sob os artigos matriciais ..., ... e ..., de um coeficiente de localização de 1,50 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,050; dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia ...

sob os artigos matriciais ..., ..., ... e ..., a AT de um coeficiente de localização de 1,50; e, do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana ... sob o artigo matricial ..., a AT aplicou indevidamente um coeficiente de localização de 1,25 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,010.

No que à B... diz respeito, na determinação do VPT do Terreno para Construção, a AT aplicou indevidamente um coeficiente de afetação de 1,1 e um coeficiente de localização de 2,1.

Para além do exposto, as Requerentes constataram ainda que a fórmula de cálculo do VPT utilizada pela AT não expurgou, como se impunha nos termos legais, a majoração prevista no artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.”

Assim sendo, somente quanto a esta parte pode decidir o Tribunal e determina-se que a utilização dos mencionados coeficientes são ilegais assim como a não expurgação da majoração prevista no art.º 39.º, n.º 1, do CIMI.

Pelo que devem proceder na integra os pedidos.

VI. Decisão

Pelo exposto decide este Tribunal

- 1) Julgar totalmente procedente o presente pedido de pronuncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações e em consequência,
 - a) Determinar a anulação parcial das liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 26.02.2016 (ano de imposto de 2015), efectuadas à B..., S.A., NIPC ..., correspondentes aos Prédios urbanos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... da Freguesia ..., no valor de 14.431,39€;
 - b) Determinar a anulação parcial das liquidações de IMI n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., de 27.02.2016, efectuadas à B..., S.A., NIPC ..., correspondentes aos Prédio urbano ... da Freguesia ..., no valor de 18.488,47€;

- c) Condenar a Requerida a proceder ao reembolso das quantias pagas em excesso a título de IMI no valor de € 14.431,39, no caso da A..., e de € 18.488,47, no caso da B..., tendo as Requerentes, em conjunto, pago em excesso a título de IMI por referência ao ano de imposto de 2015 no valor de € 32.919,86;
- d) Ao reconhecimento do direito das Requerentes a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4%, contados 1 ano após a interposição da revisão oficiosa;
- e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas, atento o seu decaimento.

VI. Valor da causa

Atribui-se à causa o valor de € 32.919,86

VII. Dos juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o art.º 43, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A Requerente tem, pois, direito a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24, n.º 1, do RJAT), por força dos actos anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela AT, contados depois de decorrido um ano, computados da apresentação dos pedidos de revisão, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43, n.ºs. 1 e 4, 35, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria 291/2003, de 8 de Abril.

VIII. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 32.919,86.

IX. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 10-08-2021

O Árbitro

António Pragal Colaço

(1) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 01458/02, de 03-12-2002, Fernanda Xavier

Sumário: I- A presunção de indeferimento tácito pressupõe, por parte do órgão ao qual é imputado, o dever legal de decidir a pretensão do requerente, o que implica, além do mais, que ele seja competente para decidir.

II- Se a competência para decidir o recurso hierárquico é conjunta, caberá a todas as entidades decisórias e a cada uma, competência para decidir, tendo porém de o fazer em conjunto, por se tratar de um acto complexo, sob pena de não produzir efeitos jurídicos.

III- Contudo, para formação do presumido acto tácito de indeferimento, que visa apenas a abertura da via contenciosa, bastará que o recorrente dirija o recurso a uma dessas entidades, já que todas são competentes para decidir, e a decisão conjunta exigida na lei não tenha lugar no prazo legalmente previsto para o efeito.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 609/98 de 20-03-2002, Edmundo Moscoso;

(2) Comentários À Revisão do Código do Procedimento Administrativo, Fausto de Quadros, José Manuel Sérvulo Correia, Rui Chancerelle de Machete, José Carlos Vieira de Andrade, Maria da Glória Dias Garcia, Mário Aroso de Almeida, António Políbio Henriques e José Miguel Sardinha, anotação ao art.º 129.º do CPA, págs, 260 e segs.;

(3) O facto do número 2 do art.º 102.º, do CPPT ter entretanto sido revogado pela Lei 82-E/2014 de 31 de Dezembro não retira qualquer fundamento ao que se verteu. Aliás reforça-a, pela singela razão que está prevista expressamente a impugnação judicial da formação da presunção de indeferimento tácito, na alínea d) do n.º 1;

(4) Acórdão do STA, Processo: 01950/13 de 2/7/2014, ISABEL MARQUES DA SILVA
Sumário: I - 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.

II - É que, não estando legalmente estabelecida a distinção entre as duas situações para efeitos de utilização da presunção de indeferimento tácito, não cabe ao juiz distingui-las na tentativa de obviar a que os prazos de impugnação administrativa e contenciosa possam ser “contornados”, antes se lhe impõe o conhecimento das pretensões dos contribuintes feitas valer através dos meios que o legislador coloca ao seu dispor para tutela dos seus direitos.

(5) O artigo 10.º, n.º 1, alínea a), fala em 90 dias e o art.º 102.º, n.º 1 do CPPT fala em 3 meses. Sempre a eterna falta de articulação legislativa!

(6) Cfr. art.ºs 7.º, 8.º e 9.º do PPA;

(7) Na cátedra antiga discutia-se se a Jurisprudência seria fonte de Direito. Actualmente, esta fonte é mais importante que a fonte normativa em sentido “stricto sensu.”

(8) A redacção actual do art.º 45.º é a seguinte:

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times \% V_{eap}$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

$$A = [A_a + A_b \times 0,3] \times C_{aj} + A_c \times 0,025 + A_d \times 0,005$$

A_a = área bruta privativa autorizada ou prevista;

A_b = área bruta dependente autorizada ou prevista;

C_{aj} = coeficiente de ajustamento de áreas;

A_c = área do terreno livre que resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação das edificações autorizadas ou previstas, até ao limite de duas vezes a área de implantação, sendo a área de implantação a situada dentro do perímetro de fixação das edificações ao solo, medida pela parte exterior;

A_d = área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

C_a = coeficiente de afetação das edificações autorizadas ou previstas;

C_l = coeficiente de localização;

$\% V_{eap}$ = percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído.(Redacção da Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro)

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.(Redacção da Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro)

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 (Redacção da Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro)

5 - (Revogado).(Redacção da Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro)

5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. (Aditado pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

(9) Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 08/19.2BALSB de 04-03-2020, JOAQUIM CONDESSO

Sumário: Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em processo arbitral instaurado após o indeferimento tácito daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, computado da apresentação do pedido de revisão, e não desde a data em que opera o dito indeferimento tácito (cfr.artº.43, nºs.1 e 3, alínea c), da L.G.T.).