

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 395/2021-T**

**Tema: IMI - Terreno para construção. Valor patrimonial tributário.**

## **SUMÁRIO:**

Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI nem a majoração prevista no artigo 39º, por existirem regras específicas, previstas no artigo 45º do mesmo Código.

## **Decisão arbitral**

### **1. RELATÓRIO**

1. **A...– SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A, NIPC ..., B... S.A. NIPC..., C... S.A. NIPC..., D... S.A. NIPC..., E... S.A. NIPC..., F... S.A. NIPC...,** todas com sede social na ..., e doravante identificadas apenas por “**Requerentes**”, vieram requerer, em 01.07.2020, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 2º e no artigo 10º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro (REGIME Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante identificado apenas pelas iniciais RJAT), a constituição de **TRIBUNAL TRIBUTÁRIO COLECTIVO** com designação dos Árbitros pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, em 02.12.2020, perante o Serviço de Finanças de Lisboa..., relativo às liquidações de IMI dos anos de 2015 a 2019 e das liquidações de AIMI dos anos de 2017 a 2020, no valor global de €745.720,36, relativas aos seguintes prédios urbanos classificados como “terrenos para construção”:

- U – ..., U – ... e U – ..., sítos na freguesia do ... e propriedade da Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A.;
- U – ..., sítio na freguesia do ..., concelho de Lisboa, propriedade da B..., S.A.
- U –..., sítio na freguesia do ..., concelho de Lisboa, propriedade da C..., S.A.
- U – ..., sítio na freguesia do..., concelho de Lisboa, propriedade da D..., S.A.
- U – ..., sítio na freguesia do ..., concelho de Lisboa, propriedade da E..., S.A.
- U –..., sítio na freguesia do..., concelho de Lisboa, propriedade da F..., S.A.

As Requerentes requereram ao Tribunal Arbitral que:

- (i) anule o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa supra mencionado;
- (ii) anule as liquidações de IMI dos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 e de AIMI dos anos de 2017, 2018, 2019 e de 2020
- (iii) restitua imposto indevidamente pago

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante AT).

As Requerentes optaram por não designar Árbitros.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado em 2 de Julho de 2021.

Em 23 de Agosto de 2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 7 do Artigo 11º do RJAT.

Desta forma, em face do disposto no n.º 8 do artigo 11º do RJAT, tendo decorrido o prazo estabelecido no n.º 11 do mesmo artigo 11º, sem que as Partes se pronunciassem, o Tribunal Tributário Colectivo ficou constituído em 10 de Setembro de 2021, tendo, nesta mesma data, sido notificada a AT para apresentar a sua contestação e juntar o processo administrativo.

A AT apresentou a sua contestação em 13 de Outubro de 2021, tendo, para além da defesa por impugnação, suscitado as seguintes excepções:

- (i) A inexistência superveniente dos actos de avaliação cuja fórmula de cálculo é objecto dos autos em apreciação;
- (ii) A inimpugnabilidade do acto de liquidação com base em vícios de fixação do valor patrimonial tributário;
- (iii) A intempestividade do pedido de revisão oficiosa.

Concluindo que se deve julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

- a) À declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto Municipal de Imóveis (“IMI”), correspondente aos anos de 2010, 2011 e 2012, constante das três notas de liquidação com os números 2010 ..., 2011 ... e 2012..., a primeira recebida em 19 de Dezembro de 2013 e as duas restantes no mês de Janeiro de 2014, e com o valor global de € 5.551,11.
- b) À consequente anulação destas liquidações;

Notificada para o efeito, as Requerentes apresentaram, em 29 de Outubro de 2021, a sua resposta às excepções suscitadas pela AT.

Por despacho de 9 de Novembro de 2021, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, determinando-se ainda o prosseguimento do processo, tendo as partes sido notificadas para apresentação de alegações sucessivas no prazo de 10 dias.

As alegações das Requerentes foram apresentadas no dia 23 de Novembro, e as alegações da AT, entidade Requerida, no dia 6 de Dezembro.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4º e 10º nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

## 2. MATÉRIA DE FACTO

### 2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

A. As Requerentes são proprietárias dos seguintes terrenos para construção, inscritos na matriz predial urbana:

- Da freguesia do ... sob os artigos matriciais U – ..., U – ... e U – ..., e propriedade da Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A.;
- Da freguesia do ... sob o artigo matricial U –..., e propriedade da Requerente B..., S.A.
- Da freguesia do ... sob o artigo matricial U –..., e propriedade da Requerente C..., S.A.
- Da freguesia do ... sob o artigo matricial U – ..., e propriedade da Requerente D..., S.A.

- Da freguesia do ... sob o artigo matricial U – ..., e propriedade da Requerente E..., S.A.
- Da freguesia do ... sob o artigo matricial U – ..., e propriedade da Requerente F..., S.A.

B. As Requerentes foram notificadas das seguintes liquidações de IMI:

1) A Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A., relativamente ao ano de 2015:

(i) A liquidação nº 2015 ... referente ao prédio U-... no valor de € 14.789,85

(ii) A liquidação nº 2015 ... referente ao prédio U-... no valor de € 13.521,24

(iii) A liquidação nº 2015 ... referente ao prédio U-... no valor de € 8.518,23

b) A Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A. relativamente ao ano de 2016:

(i) A liquidação nº 2016 ... referente ao prédio U-... no valor de € 14.789,85

(ii) A liquidação nº 2016 ... referente ao prédio U-... no valor de € 13.521,24

(iii) A liquidação nº 2016 ... referente ao prédio U-... no valor de € 8.518,23

c) A Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A., relativamente ao ano de 2017:

(i) A liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-...no valor de € 14.900,77

(ii) A liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-... no valor de € 13.622,65

(iii) A liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-... no valor de € 8.582,12

d) A Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A., relativamente ao ano de 2018:

(i) A liquidação nº 2018 ... referente ao prédio U-... no valor de € 14.900,77

(ii) A liquidação nº 2018... referente ao prédio U-... no valor de € 13.622,65

(iii) A liquidação nº 2018... referente ao prédio U-... no valor de € 8.582,12

e) A Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A., relativamente ao ano de 2019:

(i) A liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-... no valor de € 14.900,77

(ii) A liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-... no valor de € 13.622,65

(iii) A liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-... no valor de € 8.582,12

2) A Requerente B..., S.A.:

(i) Relativamente ao ano de 2015, respeitantes ao artigo U – ..., as liquidações com os nºs 2015 ..., 2015 ... e 2015..., no valor total de € 9.539,31

(ii) Relativamente ao ano de 2016, respeitantes ao artigo U – ..., as liquidações com os nºs 2016..., 2016... e 2016..., no valor total de € 9.753,94

(iii) Relativamente ao ano de 2017, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2017 ..., 2017 ... e 2017 ..., no valor total de € 8.631,60

(iv) Relativamente ao ano de 2018, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018..., no valor total de € 8.631,60

(v) Relativamente ao ano de 2019, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2019 ..., 2019 ... e 2019..., no valor total de € 8.631,60

3) A Requerente C..., S.A.:

(i) Relativamente ao ano de 2015, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2015..., 2015 ... e 2015 ..., no valor total de € 9.541,08

(ii) ) Relativamente ao ano de 2016, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2016..., 2016... e 2016 ..., no valor total de € 9.755,75

4) A Requerente D..., S.A.:

(i) Relativamente ao ano de 2015, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2015..., 2015... e 2015..., no valor total de € 9.565,26

(ii) ) Relativamente ao ano de 2016, respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., no valor total de € 9.780,48

5) A Requerente E..., S.A.:

(i) Relativamente ao ano de 2015, respeitantes ao artigo U – ..., as liquidações com os n.ºs 2015..., 2015 ... e 2015..., no valor total de € 9.565,26

(ii) ) Relativamente ao ano de 2016, respeitantes ao artigo U – ..., as liquidações com os n.ºs 2016..., 2016 ... e 2016..., no valor total de € 9.780,48

6) A Requerente F..., S.A.:

(i) Relativamente aos anos de 2015, 2016 e 2017 respeitantes ao artigo U –..., as liquidações com os n.ºs 2017..., 2017 ... e 2017 ..., no valor total de € 16.392,69, € 16.761,52 e € 16.761,52, respectivamente.

(ii) Relativamente ao ano de 2018, respeitantes ao artigo U – ..., as liquidações com os n.ºs 2018..., 2018... e 2018..., no valor total de € 16.761,52.

(iii) Relativamente ao ano de 2019, respeitantes ao artigo U – ..., as liquidações com os n.ºs 2019..., 2019 ... e 2019..., no valor total de € 17.012,95.

C. As Requerentes foram notificadas das liquidações de AIMI's com os números:

1) A Requerente A... SOCIEDADE IMOBILIÁRIA S.A.,

(i) Relativamente ao ano de 2017, a liquidação nº 2017... referente aos prédios U-..., U-... e U-..., no valor global de € 49.105,76

(ii) Relativamente ao ano de 2018, a liquidação nº 2018 ... referente aos prédios U-..., U-... e U-..., no valor global de € 49.474,05

(iii) Relativamente ao ano de 2019, a liquidação nº 2019 ... referente aos prédios U-..., U-... e U-..., no valor global de € 49.474,05

(iv) Relativamente ao ano de 2020, a liquidação nº 2020 ... referente aos prédios U-..., U-... e U-..., no valor global de € 49.474,05

2) A Requerente B... S.A.,

(i) Relativamente ao ano de 2017, a liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-..., no valor de € 13.005,26

(ii) Relativamente ao ano de 2018, a liquidação nº 2018... referente ao prédio U-..., no valor de € 11.508,80

(iii) Relativamente ao ano de 2019, a liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-..., no valor de € 11.508,80

(iv) Relativamente ao ano de 2020, a liquidação nº 2020 ... referente ao prédio U-..., no valor de € 11.508,80

3) A Requerente C... S.A.,

(i) Relativamente ao ano de 2017, a liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-..., no valor de € 13.007,67

4) A Requerente D... S.A.,

(i) Relativamente ao ano de 2017, a liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-..., no valor de € 13.040,64

5) A Requerente E... S.A.,

(i) Relativamente ao ano de 2017, a liquidação nº 2017 ... referente ao prédio U-..., no valor de € 13.040,64

6) A Requerente F... S.A.,

(i) Relativamente ao ano de 2017, a liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-..., no valor global de € 22.348,70

(ii) Relativamente ao ano de 2018, a liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-..., no valor global de € 22.348,70

(iii) Relativamente ao ano de 2019, a liquidação nº 2019 ... referente ao prédio U-..., no valor global de € 22.348,70

(iv) Relativamente ao ano de 2020, a liquidação nº 2020... referente ao prédio U-..., no valor de € 22.683,93

D) Os IMI liquidados respeitaram sempre a prédios definidos como terrenos para construção, incidiram sobre o respectivo Valor Patrimonial Tributário (VPT) constante das respectivas cadenetras prediais à data dessa liquidação e resultaram da aplicação da taxa de IMI em vigor em cada um dos anos a que se referem.

E) Na avaliação dos prédios sobre os quais incidiu os IMI e AIMI em questão, a AT utilizou os coeficientes de afectação e localização previstos no artigo 38º do Código do IMI.

F) A AT utilizou ainda, no âmbito do processo de avaliação, o valor base aplicável aos prédios edificados (€ 603,00) e não o custo médio de construção sem qualquer majoração (€ 482,40 entre 2015 e 2018 e € 492,00 em 2019 e 2020).

G) As Requerentes procederam ao pagamento integral das liquidações acima referidas.

H) Em 2 de Dezembro de 2020, as Requerentes apresentaram, junto do Serviço de Finanças de Lisboa..., nos termos do artigo 78º da Lei Geral Tributária (LGT) um pedido de revisão oficiosa, solicitando a anulação dos actos de liquidação de IMI e de AIMI identificados no item precedente.

I) A AT nunca se pronunciou sobre este pedido de revisão oficiosa até à data em que as Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

L) O pedido arbitral deu entrada em 1 de Julho de 2021.

### 3. MATÉRIA DE DIREITO

#### 3.1. DAS EXCEPÇÕES INVOCADAS PELA REQUERIDA

3.1.1. Na sua contestação, a AT, na qualidade de Requerida, invocou três excepções a saber:

- (i) A inexistência superveniente dos actos de avaliação cuja fórmula de cálculo é objecto dos autos em apreciação;
- (ii) A inimpugnabilidade do acto de liquidação com base em vícios de fixação do valor patrimonial tributário;
- (iii) A intempestividade do pedido de revisão oficiosa.

3.1.2. Cabe ao Tribunal apreciar estas excepções. Assim:

A) A inexistência superveniente dos actos de avaliação cuja fórmula de cálculo é objecto dos autos em apreciação;

Sustenta a Requerida que, tendo os prédios urbanos U-..., U-..., U-... e U-... sido objecto de nova avaliação em Dezembro de 2020, relativamente a estes artigos foi praticado um novo acto de fixação de valores patrimoniais que, teve como efeito, o de substituir os actos de avaliação anteriormente efectuados, pelo que estes cessaram a sua eficácia, o que impediria a respectiva anulação jurídica.

Assim sendo, a falta de objecto levaria a uma inutilidade superveniente da lide (nos termos do artigo 277º, alínea e) do Código de Processo Civil (CPC) aplicável por remissão do artigo 2º alínea e) do CPPT).

Não deve, a nosso ver, colher a argumentação deduzida pela Requerida, na medida em que as novas avaliações, sendo posteriores aos actos de liquidação, não podem, de forma alguma, produzir qualquer efeito e afectar as liquidações efectuadas sobre os prédios aqui identificados (U-..., U-..., U-... e U-...).

Devendo apenas relevar para o futuro e consequentemente para as liquidações de IMI e AIMI que foram emitidas após a fixação definitiva dos novos VPT apurados.

Neste sentido, dispõe, aliás, a própria AT na Instrução de Serviço nº.../2021, emitida em 05.04.2021 em que se determina que, nos processos e procedimentos pendentes (em que os serviços de avaliação tenham utilizado, nos respectivos processos, os coeficientes previstos no



artigo 38º do CIMI), (i) seja proferido despacho favorável ao contribuinte e (ii) se promova a revogação do acto impugnado nos processos de impugnação judicial.

Ademais, a ser válida a tese defendida pela Requerida, tal constituiria uma violação dos princípios da certeza e segurança jurídicas e do princípio da legalidade tributária.

B) A inimpugnabilidade do acto de liquidação com base em vícios de fixação do valor patrimonial tributário

Invoca a Requerida, neste particular, que o acto de avaliação de um bem imóvel é um acto destacável, autónomo e individualizado com eficácia jurídica própria logo autonomamente impugnável e directamente sindicável.

Desta forma, entende a Requerida que *“não é legal nem admissível, a apreciação da correcção do VPT em sede de impugnação do acto de liquidação, ou da decisão de indeferimento que se pronuncie sobre o acto de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter como pressuposto o valor fixado na avaliação.”*

Considera ainda a Requerida no artigo 36º da sua contestação que *“Em face de todo o exposto, fácil é de concluir está consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podendo os actos de liquidação ser anulados com fundamento em alegados erros nas avaliações dos prédios, pelo que a pretensão da Requerente deve ser indeferida e a Requerida totalmente absolvida do pedido”*.

Alega, pois, em síntese, a Requerida que os actos de fixação dos VPT, quando inseridos num procedimento de liquidação de impostos, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa.

Desta forma, a atribuição desta natureza aos actos de avaliação, teria como propósito, precisamente, autonomizar os respectivos vícios destes actos para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que esses mesmos vícios do VPT não seriam susceptíveis de ser contestados na impugnação do próprio acto de liquidação que praticado com base nesse(s) mesmo(s) VPT. Ora, como se conclui no Acórdão do Tribunal Arbitral Tributário proferido no âmbito do Processo 500/2020 (decisão proferida pelo Ilustre Árbitro Dr. Rui Duarte Morais), *“Sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício de quantificação da matéria colectável que lhe serve de base, é*

---

meio próprio para conhecer tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido.” (sublinhado nosso).

Neste sentido, já decidira, aliás, o TCAS, em 31.10.2019, no âmbito do Acórdão proferido no Proc. 2765/12.BELRS.

Efectivamente, pode ler-se neste Acórdão:

*“.. da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, com o disposto no artigo 115.º n.º 1, alínea c) do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração tributária, ainda que sob o impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços. O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória, concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.*

*Erro esse que, independentemente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente desta, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que sempre justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável. O que reforça o entendimento de que o direito que o recorrido reclamou, de ver as últimas quatro liquidações anteriores à reclamação serem anuladas, ter pleno apoio legal.”*

Também na decisão arbitral proferida no Processo n.º 487/202-T, pelos Ilustres Árbitros, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Árbitro Presidente) e Drs. Arlindo José Francisco e Jesuíno Alcântara Martins, onde se dispôs que *“apesar da não impugnabilidade normal de actos de liquidação com fundamento em vícios dos actos de avaliação de valores patrimoniais, os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT, admitem a possibilidade de revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os actos de fixação de valores patrimoniais, a título excepcional, “com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contibuinte.”*

Assim, ao contrário do que conclui a Requerida, e na esteira das decisões ora reproduzidas, considera o Tribunal que é sua competência a apreciação da legalidade dos actos de liquidação

de IMI e AIMI, quando a impugnação tenha como fundamento o erróneo apuramento do VPT dos prédios que lhe deram origem.

Pelo que não deve ser dado provimento à excepção invocada pela Requerida da “inimpugnabilidade” do acto de liquidação com base em vícios de fixação do valor patrimonial tributário.

### C) Da intempestividade do pedido de revisão oficiosa

Considerou a Requerida, na contestação apresentada que, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado ao abrigo do disposto nos números 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, o pedido de revisão oficiosa tenha que ser formalizado no prazo de três anos seguintes ao do acto tributário, deve-se concluir que, quanto à liquidação de IMI de 2015, o pedido de revisão oficiosa foi intempestivo.

Considera, porém, o Tribunal, ao contrário do que é sustentado pela Requerida, que o prazo de revisão oficiosa aplicável é o do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, porquanto o pedido de revisão oficiosa foi dirigido contra os actos de liquidação do IMI, ainda que com base em erro de direito quanto à fixação da matéria tributável.

E admitindo, como já se considerou nesta decisão, a jurisprudência que o pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação pode ser formulado por erro da fixação do VPT, independentemente de ter sido autonomamente impugnado este acto, nada obsta a que se considere aplicável o referido prazo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. Por outro lado, também se entende que o prazo para a revisão (assumindo a possibilidade da convolação da reclamação) deve ser contado, igualmente nos termos do artigo 129.º, n.º 2, do CIMI, e não a partir da emissão dos actos de liquidação, pelo que o pedido de revisão, mesmo em relação à liquidação de 2015, deverá ser considerado tempestivo.

Em face do exposto, também neste particular, não deve ser dado provimento a esta excepção invocada pela Requerida.

### 3.2. Das questões prévias formuladas pela Requerente

Verificada a não admissibilidade das excepções invocadas pela Requerida, cabe, então, apreciar as questões prévias por ela suscitadas, bem como a questão de fundo constante do pedido formulado pelas Requerentes.

### 3.2.1. Da admissibilidade do pedido de revisão oficiosa

Sumariamente, consideram as Requerentes que, na situação em apreço, se verificam os pressupostos fixados no artigo 78º da LGT para que o recurso ao pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI e AIMI seja admissível.

Sustentam as Requerentes a sua posição, basicamente, nos seguintes pressupostos:

- (i) No caso em análise, ocorreu um “erro imputável aos serviços”, decorrente da utilização na determinação do VPT dos terrenos para construção dos coeficientes de localização, afectação e qualidade e conforto previstos no artigo 38.º do Código do IMI;
- (ii) Desta avaliação resultou um VPT manifestamente superior ao que resultaria se o procedimento de avaliação tivesse sido o correcto e adequado;
- (iii) Assim sendo, resultando este valor manifestamente elevado de um erro imputável aos serviços da AT, este pedido de revisão pode ser espoletado no prazo de 4 anos pelo próprio contribuinte.

A análise desta questão já foi feita quando do tratamento das excepções invocadas pela Requerida.

Assim, na esteira do que aí foi dito, entende o Tribunal, à semelhança de recente Jurisprudência produzida sobre esta matéria (incluindo Jurisprudência Arbitral do CAAD), que, no caso em apreço, o recurso a este meio – revisão oficiosa dos actos de liquidação por errónea determinação do VPT dos prédios – é, de forma inequívoca, admissível.

Desta forma, atente-se ainda a diversa Jurisprudência do STA neste mesmo sentido – cft. Acórdãos de 06.10.2005 (Proc. 0653/05), de 17.11.2018 (Proc. 1377/14), de 17.02.2006 (Proc. 402/06).

### 3.2.2. Da admissibilidade da cumulação de pedidos e da coligação de Requerentes

Alegam, para este efeito, as Requerentes que, quer as liquidações de IMI, quer de AIMI, assentam nos mesmos fundamentos de facto e de direito, sendo a causa de pedir e o pedido a formular idênticos.

Neste âmbito estabelece o artigo 3º nº 1 do RJAT a cumulação de pedidos e a coligação de autores são admissíveis quando a “procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

Considerando a natureza dos tributos (IMI e AIMI) e a questão fundamental suscitada da forma de determinação da matéria colectável (que é semelhante nos dois tributos em questão), entende o Tribunal que no caso em apreço, estão verificadas as condições estabelecidas na lei para admitir a cumulação de pedidos e a coligação de Requerentes

3.2.3. Decurso do prazo procedimental para a apreciação do pedido de revisão oficiosa.

Como se referiu na matéria de facto dada como provada, as Requerentes apresentaram o pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de IMI e de AIMI, no dia 02.12.2020, sendo que, conforme ficou igualmente provado, a AT (ora Requerida) não apresentou, pelo menos até à data da propositura do Requerimento inicial, qualquer resposta a esse pedido. Em face do disposto nos artigos 54º nº 1 alínea c) e 57º nºs 1 e 3 da LGT, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo máximo de quatro meses.

Significa isto que o procedimento em questão deveria ter ficado concluído no dia 02.04.2021, o que, não se tendo verificado, implicou que a Requerente, a partir desse momento, passou a poder utilizar o meio de tutela contencioso adequado para a satisfação da sua pretensão (cfr., em situação paralela, os artigos 192.º, n.º 3, e 198.º, n.º 3, do CPA).

Tendo o pedido de constituição deste Tribunal dado entrada no dia 2 de Julho de 2021, foi cumprido o prazo de três meses legalmente fixado, pelo que o pedido foi tempestivo.

3.2.4. Da competência material do Tribunal Arbitral para decidir o presente pedido de pronúncia  
Consideram as Requerentes que a redacção dada ao artigo 2º nº 1 alínea a) do RJAT, bem como os termos da Portaria de Vinculação (artigo 2º) são suficientemente amplos na sua formulação para incluir a competência do Tribunal Arbitral Tributário para apreciar os casos de indeferimento, ainda que tácito, de pedidos de revisão de actos de liquidação.

No entanto, a figura do indeferimento tácito foi eliminada da ordem jurídica com o CPTA e a revisão do CPA, sendo que o decurso do prazo para a Administração decidir o pedido de revisão oficiosa confere ao interessado a faculdade de utilizar o competente meio processual contencioso. E, tal como se decidiu no acórdão proferido no Processo n.º 500/2020-T, a

impugnação judicial perante o tribunal tributário ou o pedido de constituição do tribunal arbitral, constituem os meios de reacção próprios contra a falta de apreciação atempada, pela Autoridade Tributária, do pedido de revisão oficiosa.

Não podem, pois, restar dúvidas que o processo arbitral é meio adequado para decidir o pedido formulado pelas Requerentes, nesse sentido se pronunciando este Tribunal.

### 3.3. Análise do pedido formulado pelas Requerentes

Feita a análise, em primeiro lugar, das excepções invocadas pela Requerida e, de seguida, das questões prévias formuladas pelas Requerentes, deve agora o Tribunal decidir sobre o pedido por estas últimas deduzido e respectivos fundamentos.

Consideram as Requerentes que, na avaliação de terrenos para construção, o Código do IMI previa, à data em que o VPT dos terrenos em questão foi determinado, uma fórmula de cálculo específica, da qual não faziam parte os coeficientes supra referidos, os quais eram, então, especificamente aplicáveis a prédios edificados (cf. Redacção do artigo 45º do Código do IMI anterior à alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2021).

Para além disso, entendem ainda as Requerentes que foi indevidamente aplicado o factor de majoração do custo médio de construção previsto no artigo 39º do Código do IMI.

Em síntese, é entendimento das Requerentes que a AT utilizou “uma fórmula manifestamente ilegal, por duplicação de critérios”.

Ao contrário, considera a AT, tendo havido lugar a um novo acto de fixação de VPT, realizado de acordo com o artigo 130º do Código do IMI, tendo este substituído o anterior, deve-se concluir que já não será possível a anulação dos primeiros actos de avaliação, com fundamento em invalidade e nos termos do artigo 168º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

Ou seja, por outras palavras, entende a Requerida que, uma vez existindo novos actos de fixação de valores patrimoniais, que veio substituir os anteriores, é lícito concluir que não será possível a anulação com fundamento em invalidade, face ao disposto no já citado artigo 168º do CPA.

Disponha o citado artigo 45º do Código do IMI, na redacção que lhe foi dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, em vigor até à alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2021 (Lei 75-B/2020 de 31 de Dezembro), o seguinte:

*Artigo 45º*

*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 implantavaria 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 referidas no n.º 3 do artigo 42º*

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

*5 – Quando o documento comprovativo da viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37º 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 64-B/2011 de 30 de Dezembro).*

Por seu lado, os números 3 e 4 do artigo 42º do Código do IMI dispõem que:

*“3 – Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:*

- a) Acessibilidade, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, fluviais e marítimas;*
- b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;*
- c) Serviços e transportes públicos*
- d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.*

*4 – O zonamento consiste na determinação das zonas homogêneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º.”*

A questão central que se coloca nos presentes autos é a de apurar se os diferentes coeficientes previstos no artigo 38º do Código do IMI – afectação, localização, de qualidade e conforto –

dos quais resulta, em regra, um acréscimo do VPT, devem ser aplicáveis na determinação do VPT dos prédios que tenham sido classificados como “terrenos para construção”.

A presente questão tem sido objecto de inúmeras decisões, que se traduziram numa jurisprudência pacífica, quer do STA, quer das decisões arbitrais proferidas pelo CAAD.

Neste sentido, bastará considerar o Acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, no Proc. 016/10 datado de 3 de Julho de 2019, onde se dispôs que:

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

Este Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, vem, aliás, na sequência de anteriores decisões no mesmo sentido, como a proferida pelo STA no âmbito do Proc. 170/16.6BELRS, de 23 de Outubro de 2019, onde se decidiu que:

*I – Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45º 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.º 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.*



Ou ainda, a proferida no Proc. 0133/18 de 14 de Novembro, onde se pode ler que *“No 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. 45º do CIMI.”*

Também o Tribunal Arbitral Tributário do CAAD, tem proferido decisões no mesmo sentido das tomadas pelo STA e acima indicadas. Veja-se, a este propósito as decisões proferidas nos Processos 487/2020-T ou 500/2020-T.

Neste último Acórdão atente-se à conclusão proferida pelo Ilustre árbitro Dr. Rui Morais:

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

Assim, também no caso em apreço, e na linha desta jurisprudência é de considerar que, na avaliação de terrenos para construção, não deveriam ter sido considerados, nem aplicados na determinação do VPT desses prédios, os coeficientes previstos no artigo 38º do CIMI, entre eles os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afectação.

Para além da questão da aplicação ou não dos coeficientes previstos no citado artigo 38º do CIMI, ainda suscitada foi pelas Requerentes, como se referiu supra, a questão relativa à utilização, ou não, no cálculo dos VPT, do factor majorativo, do custo médio de construção por metro quadrado, uma vez que a AT, na fórmula de cálculo utilizada, considerou, para esse efeito, os valores de € 603 (em 2016, 2017 e 2018) e € 615 (em 2019 e 2020), os quais, no seu entender, apenas serão aplicáveis aos prédio edificados e não aos terrenos para construção.

A este propósito, dispunha o artigo 39º do CIMI sob a epígrafe (“Valor base dos prédios edificados”):

*“1 – O valor base dos prédios edificados (Vc) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado ao valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor.”*

Em face desta redacção, parece claro que esta norma abrange, exclusivamente, os prédios edificados, pelo que, no processo em apreciação, os valores de € 603 e € 615 foram

incorrectamente aplicados, levando, conseqüentemente, à fixação de um VPT superior ao efectivamente devido.

Em face de tudo o exposto, deve proceder, integralmente, o pedido efectuado pelas Requerentes de anulação do acto tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelas Requerentes e, conseqüentemente, o pedido de anulação dos actos de liquidação de IMI dos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019 e de AIMI referente aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 acima identificados.

Reembolso do imposto indevidamente pago

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

## **Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as excepções invocadas pela Autoridade Tributária, na resposta;

- b) Julgar procedente o pedido arbitral e anular os actos de liquidação de IMI, relativos aos anos de 2015 a 2019, e de AIMI, relativos aos anos de 2017 a 2020, que foram impugnados;
- c) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago.

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 745.720,36, que a Autoridade Tributária não questionou e corresponde ao valor das liquidações de imposto a que se pretendia obstar, face ao disposto no n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 10.710,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 4 de Março de 2022

O Árbitro presidente

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

João Marques Pinto (relator)

O Árbitro vogal

Jorge Laires