

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 540/2021-T

Tema: AIMI - Competência do Tribunal Arbitral para apreciar imposto de AIMI calculado com base em VPT ilegal não impugnado; 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 tributários de AIMI, calculados com base em Valor Patrimonial Tributário, não impugnado, quando este tenha coeficientes erradamente aplicados pela Autoridade Tributária;

II. 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. Consequentemente, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no artº.38, do mesmo diploma.

III. 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

Os árbitros Nuno Cunha Rodrigues (árbitro presidente), Rui Ferreira Rodrigues e António Pragal Colaço (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 15 de novembro de 2021, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., contribuinte fiscal n.º ..., com sede na Praça ..., n.º ..., ..., ...Lisboa, apresentou, 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. A Requerente pede decisão arbitral com vista à anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as Liquidações de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”), pedindo:

(i) A anulação parcial das seguintes liquidações de AIMI:

- a) Liquidação de AIMI n.º 2017 ... de 30.06.2017;
- b) Liquidação de AIMI n.º 2018 ... de 30.06.2018;
- c) Liquidação de AIMI n.º 2019 ... de 30.06.2019;

(ii) O reembolso das quantias pagas em excesso a título de AIMI no valor agregado de €61.584,48;

(iii) O reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% sobre as quantias indevidamente pagas a título de AIMI;

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 3 de Setembro de 2021 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 árbitros do Tribunal Colectivo, o Professor Doutor Nuno Cunha Rodrigues como árbitro presidente e como árbitros adjuntos o Dr. Rui Ferreira Rodrigues e a Dra Maria Forte Vaz. Posteriormente, por despacho de 18 de Novembro de 2021, em virtude de a Dra. Maria Forte Vaz, árbitro-adjunto do tribunal arbitral coletivo constituído neste processo, ter renunciado às funções arbitrais, foi nomeado em sua substituição o Mestre António Pragal Colaço.

5. Em 25 de Outubro de 2021 e 19 de Novembro de 2021, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação e posterior substituição, respectivamente, 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 Colectivo foi constituído em 15 de novembro de 2021.

7. A Requerida deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 20 de dezembro de 2021.

8. Por despacho de 22 de Dezembro de 2021, foi decidido com fundamento nas partes não terem requerido produção de prova testemunhal, nem tendo invocado excepções, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e da informalidade (cfr. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT), dispensar-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por ambas as partes.

9. Foi fixada como data provável para a prolação de decisão arbitral final o dia 28 de janeiro de 2022.

10. No entanto, tendo-se verificado posteriormente que haviam sido deduzidas duas exceções foi proferido despacho arbitral no dia 22 de dezembro de 2021, e ao abrigo do princípio do contraditório, foi notificada a Requerente para se pronunciar sobre estas, no prazo de dez dias, o que veio a fazer por requerimento impetrado em 18 de Janeiro de 2022.

II. Do pedido da Requerente:

a) A Requerente solicita a anulação da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado (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:

- I. Liquidação de AIMI n.º 2017 ... de 30.06.2017;
- II. Liquidação de AIMI n.º 2018 ... de 30.06.2018;
- III. Liquidação de AIMI n.º 2019 ... de 30.06.2019;

b) Ao reembolso das quantias pagas em excesso a título de AIMI no valor agregado de €61.584,48;

c) Ao reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% sobre as quantias indevidamente pagas a título de AIMI;

III. Da resposta da Requerida AT:

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

a. A incompetência do Tribunal, pois aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico, o que está em causa é, apenas e só, o ato de fixação da matéria tributável e não somente atos de liquidação.

Assim, os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo, invocando a decisão arbitral proferida no Processo 40/2021-T.

A incompetência do Tribunal constitui uma exceção dilatória que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e que determina nos termos da alínea h) do n.º 4 do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e do n.º 1 do 278.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicável ex vi artigo 29.º do RJAT a absolvição da instância.

Se assim não se entender,

b. Invoca a intempestividade do pedido de revisão oficiosa, pois o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1 que se reporta a atos de liquidação, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, onde se incluem os atos de fixação de matéria tributável.

Nos presentes autos, os atos de fixação de matéria tributável, ocorreram nas datas das avaliações dos terrenos para construção, que, como se vê das cadernetas prediais juntas como doc 2 do ppa foram em 2008 e 2009. Donde, há muito que se extinguiu o prazo de pedido de revisão oficiosa das avaliações.

Se assim não se entender,

c. Invoca ainda que o acto avaliativo constitui um acto autónomo e destacável para efeitos de impugnação arbitral, o mesmo consolidou-se na ordem jurídico – fiscal, porquanto, a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação que não na posterior liquidação consequente.

Os actos de fixação do VPT são actos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis.

Por não ser possível conhecer da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, tal constitui uma exceção nos termos ao artigo 576º n.º 3 do CPPT do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi artigo 29.º do RJAT, o que importa a absolvição total do pedido.

Concluindo,

- d.** Pela 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 cumulação de pedidos é legalmente admissível (art. 3.º, n.º 1, do RJAT).

- b.** Excepções

Há que conhecer previamente das excepções aduzidas pela Requerida, que entre elas 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.** Em 01.01.2017, 01.01.2018 e 01.01.2019, a Requerente era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana:

- (i) da freguesia de ... sob o artigo matricial U-...;
- (ii) da União de Freguesias de ... e ... sob os artigos matriciais U-... e U-...;
- (iii) da freguesia de ... sob o artigo matricial U-... (“Terrenos para Construção”);

b. A Requerente foi notificada da liquidação de AIMI n.º 2017 ..., emitida em 30.06.2017 por referência ao ano de imposto de 2017, no valor agregado de € 40.622,69, para proceder ao seu pagamento voluntário até 30.09.2017, foi também notificada da liquidação de AIMI n.º 2018 ..., emitida em 30.06.2018 por referência ao ano de imposto de 2018, no valor agregado de € 39.771,94, para proceder ao seu pagamento voluntário até ao dia 30.09.2018 e foi notificada da liquidação de AIMI n.º 2019 ..., emitida em 30.06.2019 por referência ao ano de imposto de 2019, no valor agregado de € 39.773,14, para proceder ao seu pagamento voluntário até ao dia 30.09.2019;

c. Os VPT que serviram de base às liquidações impugnadas foram os seguintes:

Artigo matricial	Afetação	VPT 2017 e 2018	VPT 2019
...	Terreno para Construção	€ 5.698.704,89	€ 5.698.704,89
...	Terreno para Construção	€ 1.799.188,44	€ 1.799.188,44
...	Terreno para Construção	€ 19.940,75	€ 20.239,86
...	Terreno para Construção	€ 2.425.151,50	€ 2.425.151,50
Total		€ 9.942.985,58	€ 9.943.284,69

d. A Requerente apresentou em 30/12/2020, junto do Serviço de Finanças de ... - ..., do Serviço de Finanças de ... - ... e do Serviço de Finanças do ... - ... (serviços de finanças da localização dos Terrenos para Construção), pedido de Revisão Oficiosa, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1, 4 e 5, com fundamento quer em erro imputável aos serviços, quer em injustiça grave ou notória, arguindo a ilegalidade das liquidações identificadas em b) e pedindo a restituição das verbas indevidamente pagas;

e. A AT não se pronunciou sobre as mesmas;

f. O presente pedido de pronuncia arbitral deu entrada na CAAD no dia 1/9/2021;

Vejam os:

A. A Requerida invoca a incompetência do Tribunal, pois o que está em causa é, apenas e só, o acto de fixação da matéria tributável e por conseguinte os vícios do acto que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo, não sendo este Tribunal então competente.

A Requerida invoca ainda que o acto avaliativo constitui um acto autónomo e destacável para efeitos de impugnação arbitral, e que o mesmo consolidou-se na ordem jurídico – fiscal, porquanto, a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação, que não na posterior liquidação consequente.

Qualifica esta alegação em termos processuais como uma excepção.

Consideramos que, nesta última invocação, está em causa antes a inimpugnabilidade do acto de liquidação e não imediatamente uma questão de competência do Tribunal. Não obstante, as duas questões não deixam de ter um âmbito de sobreposição, o que é bem patente até na argumentação da Requerida, pelo que serão analisadas de uma forma global.¹

Será analisada, *prima facie*, a excepção de incompetência nestes moldes configurada, 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.

¹ Apesar da Requerida estruturalmente ter autonomizado um capítulo que designou de defesa por excepção, autonomizando um sub capítulo nessa matéria que designou de incompetência do Tribunal Arbitral onde discorre sobre a incompetência em função dos eventuais vícios da matéria tributável do VPT e posteriormente desdobrar noutro sub- capítulo, de título, as questões em apreço, em 4 partes: (a) A questão de saber se o pedido de revisão oficiosa é tempestivo; (b) A questão de saber se o ato que fixou o VPT está consolidado na ordem jurídica; (c) A questão de saber se eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo. (d) A questão de saber se Administração Tributária pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos;

A Requerida alega, em suma (n.ºs 3 e ss da sua resposta): que os vícios do acto que definiu o VPT não são susceptíveis de serem impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo; O tribunal arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica; o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária; ao estabelecer a sindicância direta destes actos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação da liquidação; a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação que não na posterior liquidação consequente; sendo assim, não é nem legal nem admissível a apreciação da correção do VPT em impugnação do ato de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Haverá que começar pelo enquadramento constitucional da questão.

Acompanhando, neste ponto, o vertido no acórdão do TCAS que pôs termo ao processo n.º 2765/12, de 31-10-2019, restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado nessa norma constitucional.²

Uma das concretizações do referido princípio constitucional é o princípio pro actione.³

A rigidez das formas processuais, decorrente do princípio da tipicidade, resulta minimizada pela concorrência de outro princípio, o do favorecimento do processo (pro actione).⁴

² Seguiremos muitíssimo de perto o vertido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral n.º 760/2020-T, de 2021-07-02, Professor Doutor Rui Morais, do qual faremos muitas frases, nossas;

³ Seguiremos muitíssimo de perto o vertido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral n.º 760/2020-T, de 2021-07-02, Professor Doutor Rui Morais;

⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo:01233/13, de 29-01-2014, FERNANDA MAÇÃS
Sumário: I – O princípio pro actione é um corolário normativo ou uma concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça (administrativa), que aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo.”

Enquanto corolário normativo ou concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça (administrativa) – Acórdão do STA, de 29 de Janeiro de 2014 fundamentado inclusivamente na doutrina de VIEIRA DE ANDRADE, A Justiça Administrativa, 11ª edição, Almedina –, este princípio exige que se recorra à Constituição. Conforme explica o Professor Vasco Pereira da Silva “o Direito Administrativo é o Direito Constitucional concretizado”.

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

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

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

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

Estas razões serão, essencialmente, três:

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

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

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

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

Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que entender que a previsão da impugnabilidade direta e imediata, em processo a tal diretamente dirigido, do «resultado das segundas avaliações», como diz a lei, só se mostra «indispensável» quando esteja em causa o resultado

da aplicação da lei (das normas que regulam o procedimento de avaliação) num caso concreto, pois é em tal aplicação que poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos, e não, como acontece no presente caso, quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação. Esta é uma questão exclusivamente jurídica, para a qual, por definição, um tribunal é mais qualificado para a precisar que uma comissão de peritos avaliadores.

Não nos encontramos nesta sede a apreciar se o critério de afectação face à composição e características do imóvel é incorrecto, ou se o coeficiente de qualidade não teve em atenção o facto de ter dois elevadores e o tipo desses mesmos elevadores, ou se estamos a calcular viabilidades construtivas, índices do PDM, ou mesmo áreas médias de construção da zona envolvente.⁵

As garantias administrativas desdobram-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias. As primeiras dizem, nomeadamente, respeito ao direito à informação (art. 59.º, n.º 3, art. 67.º, n.º I, al. a) e b), art. 70.º, n.º 3 da LGT; art. 35.º

⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo: 05366/12, de 09-02-2017, JOAQUIMCONDESSO 8. 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 (Vc) 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).

9. 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.).

10. Do exame da norma constante do artº.76, do C.I.M.I., na redacção da Lei 64-A/2008, de 31/12, deve concluir-se que a mesma consagra um regime de excepção, tendo por pressuposto, além do mais, a existência de um desvio do valor da 1ª. avaliação em mais de 15% face ao valor normal de mercado do imóvel em causa (nº.5 da norma). Por outro lado, o nº.8 do preceito parece abrir a porta à utilização do mencionado regime, mesmo em sede de segunda avaliação para efeitos de I.M.I. Com estes pressupostos, no caso concreto, a comissão de avaliação, em obediência ao preceituado no artº.76, nº.4, do C.I.M.I., estava obrigada a proceder à avaliação por aplicação do método comparativo dos valores de mercado.

11. 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.

e ss. e 57.º do CPPT; art. 268.º, n.º 2 e 3 da CRP) e ao direito de participação "na formação das decisões que lhes digam respeito" (cfr. art. 60.º, n.º 1, da LGT e art. 267.º, n.º 1 da CRP).

As garantias administrativas impugnatórias reportam-se à reclamação em matéria tributária, designada comumente por reclamação graciosa (art. 68.º e ss do CPPT)) e ao recurso hierárquico dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art. 66.º do CPPT) ou à entidade em quem ele tenha delegado essa competência.

As garantias jurisdicionais englobam o direito de acção judicial, o direito de oposição e o direito de recurso jurisdicional. O direito de acção judicial é garantido aos interessados contra quaisquer actos administrativos que "lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos" (art. 96.º, n.º 1, da LGT e art. 268.º, n.º 4 da CRP). O direito de oposição à execução fiscal é exercido após ter sido instaurada uma execução pelo competente órgão da administração tributária contra o sujeito passivo de imposto ou responsáveis tributários (art. 203.º e ss do CPPT). O direito de recurso jurisdicional confere ao sujeito passivo o direito de impugnar as decisões dos tribunais inferiores junto de um tribunal superior (art. 96.º, n.º 1, da LGT).

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

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

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

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

Pelo que improcede a excepção ora em causa.

B. Intempestividade da interposição da revisão oficiosa

Neste contexto, diz a Requerida que o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1 que se reporta a actos de liquidação, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, onde se incluem os atos de fixação de matéria tributável.

Por isso, tendo a revisão oficiosa sido pedida apenas em 31/12/2020, tem de se concluir que o pedido de revisão oficiosa relativamente aos atos tributários impugnados na presente ação é intempestivo.

Apreciemos:

Sendo esta exceção dependente da decisão que se proferir sobre a errónea fixação do VPT poder ser causa de pedir em processos de impugnação de liquidações que assumiram tal valor como matéria coletável, e tendo-se já exposto a posição deste Tribunal, há que concluir pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa e já agora do presente pedido arbitral, pois o que estava em causa naquele e está em causa nos presentes autos, é a liquidação.

Note-se ainda que, ao contrário do que a Requerida pretende inculcar, uma eventual aplicação incorrecta da lei a um caso concreto por parte da Administração Fiscal é inequivocamente um erro imputável aos serviços.

Improcede, pois, esta exceção.

C. A questão de saber se Administração Tributária pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos;

Apesar de, em primeira linha, ter qualificado tal invocação como exceção, a verdade é que posteriormente a enquadra no capítulo B- Por impugnação. No entanto, julgamos que a mesma configura uma exceção de intempestividade.

Diz a Requerida que *“Assim importa aferir se, face do entendimento jurisprudencial, as avaliações dos prédios urbanos terrenos para construção que tenham considerado esses coeficientes, podem ser anuladas.”*

A revogação e a anulação dos atos administrativos em matéria tributária, estão previstas no artigo 79º da Lei Geral Tributária (LGT), sendo subsidiariamente aplicável o regime previsto nos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), por força do artigo 2. c) da LGT.

Estabelece o artigo 168.º do CPA, a cujo cumprimento está a Autoridade Tributária legalmente obrigada e vinculada:

Condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa

1 - Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de seis meses, a contar da data do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos, a contar da respetiva emissão.”

Decorre do texto da lei que apenas são passíveis de anulação os atos de fixação dos VPT que contrariam o recente entendimento jurisprudencial nos casos em que não tenha decorrido cinco anos desde a respetiva emissão.”

Independentemente de se discorrer sobre a aplicabilidade do art.º 168.º do CPA a actos tributários quanto à sua anulabilidade, até porque existe regulamentação para os actos tributários que como se sabe são uma espécie de actos administrativos, importa, na senda do que já se escreveu supra e com a mesma fundamentação, dizer que o que está em causa no presente processo é o acto tributário tendente a uma liquidação de imposto, em que parte da sua

componente de cálculo é o VPT, que deve obedecer aos termos da normatividade aplicável, e não um acto administrativo que seja revogado, ou anulado.^{6 7}

Improcede assim também esta excepção.

Há assim que concluir pela competência dos tribunais arbitrais (CAAD) em razão da matéria, nos termos do art. 2.º, n.º 1, do RJAT.

O tribunal arbitral é, pois, competente.

Não existem outras excepções de que cumpra conhecer.

V. Matéria de facto:

A. Factos provados

⁶ No caso apreciado pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo:23/16.8BELRS, de 14-10-2021, SUSANA BARRETO, sumariou-se:

Sumário: I. Não constando da LGT nem do CPPT norma definidora do prazo para a revogação e anulação administrativas dos atos tributários, hão de acolher-se as regras constantes dos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA). II. Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de 6 meses, a constar da data do conhecimento do órgão da causa da invalidade ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro e em qualquer caso, desde que não tenham decorrido 5 anos, a contar da respetiva emissão – artigo 168/1 CPA.

III. Salvo nos casos previstos nos n.ºs 3 a 7, do artigo 168º CPA, os atos constitutivos de direitos só podem ser objeto de anulação administrativa dentro do prazo de um ano, a contar da data da respetiva emissão - artigo 168º, n.º 2, do CPA. IV. V. VI. Mas o que estava aqui em causa era a revogação de uma decisão proferida em sede de reclamação graciosa, acto que o Tribunal considerou administrativo, o que se compreende;

E ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 1397/20.1BELRS, de 11-03-2021, VITAL LOPES, sumariou-se: Sumário: 1. A reversão da execução contra responsáveis subsidiários tem natureza de acto administrativo em matéria tributária. 2. Nessa medida, segue o regime geral de revogação e anulação administrativas previsto nos artigos 165.º e ss. do CPA, salvo nas situações em que esteja pendente impugnação contenciosa do acto revogado (artigos 112.º, 208.º e 177.º do CPPT).

⁷ Um regime que foi introduzido em 2008, pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, de correcções simples, com características de Simplex, previsto no art.º 95.º-A, e segs. do CPPT e que não tem prazo de interposição, deveria ser apanágio nestas situações, mas desconhece-se a sua aplicação prática em 14 anos. O art.º 95.º-A dispõe: Artigo 95.º-A Procedimento de correcção de erros da administração tributária

1 - O procedimento de correcção de erros regulado no presente capítulo visa a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal.

2 - Consideram-se erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso.

3 - O procedimento é caracterizado pela dispensa de formalidades essenciais e simplicidade de termos.

4 - A instauração do procedimento não prejudica a utilização no prazo legal de qualquer meio procedimental ou processual que tenha por objecto a ilegalidade da liquidação ou a exigibilidade da dívida.

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. Em 01.01.2017, 01.01.2018 e 01.01.2019, a Requerente era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana:
 - (i) da freguesia de ... sob o artigo matricial U-...;
 - (ii) da União de Freguesias de ... e ... sob os artigos matriciais U- ... e U-...;
 - (iii) da freguesia de ... sob o artigo matricial U-... (“Terrenos para Construção”);

2. A Requerente foi notificada da liquidação de AIMI n.º 2017 ..., emitida em 30.06.2017 por referência ao ano de imposto de 2017, no valor agregado de € 40.622,69, para proceder ao pagamento voluntário até 30.09.2017, foi também notificada da liquidação de AIMI n.º 2018 ..., emitida em 30.06.2018 por referência ao ano de imposto de 2018, no valor agregado de € 39.771,94, para proceder ao pagamento voluntário até ao dia 30.09.2018 e foi notificada da liquidação de AIMI n.º 2019 ..., emitida em 30.06.2019 por referência ao ano de imposto de 2019, no valor agregado de € 39.773,14, para proceder ao pagamento voluntário até ao dia 30.09.2019;

3. A Liquidação de AIMI referente ao ano de 2017, é a seguinte:

DEMONSTRAÇÃO LIQUIDAÇÃO			
DESCRIÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (VT) (€)		
Pessoa Coletiva:			
Artigo 135.º-C, n.º 1 CIMI (Proprietário Matriz)	10.155.673,08		
Artigo 135.º-E, n.º 4 CIMI (Herdeiro)	0,00		
Artigo 135.º-F, n.º 3 CIMI (afetos a uso pessoal)	0,00		
Valor Tributável Total			10.155.673,08
Dedução (Artigo 135º - C, nº 2 CIMI)			0,00
DESCRIÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (€)	TAXA (%)	IMPOSTO (€)
Artigo 135º - F, nº 1 CIMI	10.155.673,08	0,40	40.622,69
Artigo 135º - F, nº 2 CIMI	0,00	0,00	0,00
Artigo 135º - F, nº 3 CIMI	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00
Artigo 135º - F, nº 4 CIMI	0,00	0,00	0,00
Valor Apurado			40.622,69

LISTA DE PRÉDIOS URBANOS				
NIF/VERDETE	IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO	QUOTA PARTE	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO (€)	VALOR NÃO CONTABILIZADO (€)
		1/1	212.687,50	0,00
		1/1	1.799.188,44	0,00
		1/1	19.940,75	0,00
		1/1	5.698.704,89	0,00
		1/1	2.425.151,50	0,00

4. A Liquidação de AIMI referente ao ano de 2018, é a seguinte:

DEMONSTRAÇÃO LIQUIDAÇÃO			
DESCRIÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (VT) (€)		
Pessoa Coletiva:			
Artigo 135.º-C, n.º 1 CIMI (Proprietário Matriz)	9.942.985,58		
Artigo 135.º-E, n.º 4 CIMI (Herdeiro)	0,00		
Artigo 135.º-F, n.º 3 CIMI(afetos a uso pessoal)	0,00		
Valor Tributável Total			9.942.985,58
Dedução (Artigo 135º - C, nº 2 CIMI)			0,00
DESCRIÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (€)	TAXA (%)	IMPOSTO (€)
Artigo 135º - F, nº 1 CIMI	9.942.985,58	0,40	39.771,94
Artigo 135º - F, nº 2 CIMI	0,00	0,00	0,00
Artigo 135º - F, nº 3 CIMI	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00
Artigo 135º - F, nº 4 CIMI	0,00	0,00	0,00
Valor Apurado			39.771,94

LISTA DE PRÉDIOS URBANOS				
NIF/VERBETE	IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO	QUOTA PARTE	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO (€)	VALOR NÃO CONTABILIZADO (€)
		1/1	1.799.188,44	0,00
		1/1	19.940,75	0,00
		1/1	5.698.704,89	0,00
		1/1	2.425.151,50	0,00

5. A Liquidação de AIMI referente ao ano de 2019, é a seguinte:

DEMONSTRAÇÃO LIQUIDAÇÃO			
DESCRIÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (VT) (€)		
Pessoa Coletiva:			
Artigo 135.º-C, n.º 1 CIMI (Proprietário Matriz)	9.943.284,69		
Artigo 135.º-E, n.º 4 CIMI (Herdeiro)	0,00		
Artigo 135.º-F, n.º 4 CIMI (afetos a uso pessoal)	0,00		
Valor Tributável Total			9.943.284,69
Dedução (Artigo 135º - C, nº 2 CIMI)			0,00
DESCRIÇÃO	VALOR TRIBUTÁVEL (€)	TAXA (%)	IMPOSTO (€)
Artigo 135.º-F, n.º 1 CIMI	9.943.284,69	0,40	39.773,14
Artigo 135.º-F, n.º 2 CIMI	0,00	0,00	0,00
Artigo 135.º-F, n.º 3 CIMI	0,00	0,00	0,00
Artigo 135.º-F, n.º 4 CIMI	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00
	0,00	0,00	0,00
Artigo 135.º-F, n.º 5 CIMI	0,00	0,00	0,00
Valor Apurado			39.773,14

LISTA DE PRÉDIOS URBANOS				
NIF/VERBETE	IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO	QUOTA PARTE	VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO (€)	VALOR NÃO CONTABILIZADO (€)
		1/1	1.799.188,44	0,00
		1/1	20.239,86	0,00
		1/1	5.698.704,89	0,00
		1/1	2.425.151,50	0,00

6. Os VPT que serviram de base às liquidações impugnadas foram os seguintes:

Artigo matricial	Afetação	VPT 2017 e 2018	VPT 2019
	Terreno para Construção	€ 5.698.704,89	€ 5.698.704,89
	Terreno para Construção	€ 1.799.188,44	€ 1.799.188,44
	Terreno para Construção	€ 19.940,75	€ 20.239,86
	Terreno para Construção	€ 2.425.151,50	€ 2.425.151,50
	Total	€ 9.942.985,58	€ 9.943.284,69

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

Ano de inscrição na matriz: Valor patrimonial actual (CIMI): €5.698.704,89 Determinado no ano: 2013

Percentagem para cálculo da área de implantação: 30,00 % **Tipo de coeficiente de localização:** Habitação

Coordenada X: 156.323,00 **Coordenada Y:** 468.174,00

$$Vt^* = Vc \times \left[\frac{A}{15.539,0000} \times \frac{\%}{30,00} + \left(\frac{Ac}{26,8750} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,85} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

$$5.334.430,00 = 615,00 \times \left[\frac{A}{15.539,0000} \times \frac{\%}{30,00} + \left(\frac{Ac}{26,8750} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,85} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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 + 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, U-... é o seguinte:

Ano de inscrição na matriz: Valor patrimonial actual (CIMI): €1.799.188,44 Determinado no ano: 2013

Percentagem para cálculo da área de implantação: 29,00 % **Tipo de coeficiente de localização:** Habitação

Coordenada X: 154.038,00 **Coordenada Y:** 467.871,00

$$Vt^* = Vc \times \left[\frac{A}{5.901,9400} \times \frac{\%}{29,00} + \left(\frac{Ac}{0,0000} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,60} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

$$1.684.180,00 = 615,00 \times \left[\frac{A}{5.901,9400} \times \frac{\%}{29,00} + \left(\frac{Ac}{0,0000} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,60} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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 + 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, U-... é o seguinte:

Ano de inscrição na matriz: Valor patrimonial actual (CIMI): €19.940,75 Determinado no ano: 2015

Percentagem para cálculo da área de implantação: 29,00 % **Tipo de coeficiente de localização:** Habitação

Coordenada X: 154.154,00 **Coordenada Y:** 467.894,00

$$Vt^* = Vc \times \left[\frac{A}{68,0000} \times \frac{\%}{29,00} + \left(\frac{Ac}{0,0000} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,60} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

$$19.220,00 = 609,00 \times \left[\frac{A}{68,0000} \times \frac{\%}{29,00} + \left(\frac{Ac}{0,0000} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,60} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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 + 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, U-... é o seguinte:

Ano de inscrição na matriz: Valor patrimonial actual (CIMI): €2.425.151,50 Determinado no ano: 2013

Percentagem para cálculo da área de implantação: 30,00 % **Tipo de coeficiente de localização:** Habitação

Coordenada X: 158.605,00 **Coordenada Y:** 466.674,00

$$\frac{Vt^*}{2.270.130,00} = \frac{Vc}{609,00} \times \left[\frac{A}{9.095,0000} \times \frac{\%}{30,00} + \left(\frac{Ac}{32,7000} + \frac{Ad}{0,0000} \right) \right] \times \frac{Cl}{1,35} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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 + 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 n.º 2 do Art.º 38º do CIMI.

8. A Requerente apresentou em 30/12/2020, junto do Serviço de Finanças de ... - ..., do Serviço de Finanças de ... - ... e do Serviço de Finanças do ... - ... (serviços de finanças da localização dos Terrenos para Construção), pedido de Revisão Oficiosa, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.ºs 1, 4 e 5, com fundamento quer em erro imputável aos serviços quer em injustiça grave ou notória, arguindo a ilegalidade das liquidações identificadas e pedindo a restituição das verbas indevidamente pagas;

9. A AT não se pronunciou sobre a mesma;

10. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações:

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 pela revisão oficiosa, 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.

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, enquanto elemento integrante da liquidação do imposto (AIMI), na vertente da determinação dos VPTs, pois a AT 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 Requerente diz respeito, a Requerida na determinação dos VPTs:

a) da aplicação dos coeficientes multiplicadores de fixação do VPT (no caso, do coeficiente de localização) e da majoração de 25% do terreno de implantação constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI resultou:

- i.** um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2017 de €5.131.989,35 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2017 de € 20.527,96 = (€ 3.234.400,07 + €899.594,22 + € 9.970,38 + € 988.024,69)*0,4%;
- ii.** um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2018 de €5.131.989,35 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2018 de € 20.527,96 = (€ 3.234.400,07 + €899.594,22 + € 9.970,38 + € 988.024,69)*0,4%;

iii.um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2019 de €5.132.138,91 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2019 de € 20.528,56 = (€ 3.234.400,07 + €899.594,22 + € 10.119,93 + € 988.024,69)*0,4%; e,

b. apenas em resultado da aplicação dos coeficientes multiplicadores de fixação do VPT (i.e., do coeficiente de localização) existe:

i.um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2017 de €3.929.240,30 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2017 de € 15.716,96 = (€ 2.618.323,87 + €674.695,67 + € 7.477,78 + € 628.742,98)*0,4%;

ii. um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2018 de €3.929.240,30 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2018 de € 15.716,96 = (€ 2.618.323,87 + €674.695,67 + € 7.477,78 + € 628.742,98)*0,4%;

iii.um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2019 de €3.929.352,46 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2019 de € 15.717,41 = (€ 2.618.323,87 + €674.695,67 + € 7.589,95 + € 628.742,98)*0,4%.

Analisando a questão num prisma mais jurisprudencial, o qual hodiernamente não pode deixar de constituir uma fonte de Direito por excelência,⁸ encontramos inúmeros Acórdãos sobre a matéria incluindo dois Acórdãos do Pleno do STA, o que demonstra a feroz litigiosidade em torno da matéria.

Uns versam sobre o coeficiente de localização, outros sobre o coeficiente de qualidade e conforto. Mas antes de nos debruçarmos sobre a jurisprudência “normativa”⁹ 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:

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

⁸ 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.”

em que:

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.

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

3 - Os prédios comerciais, industriais ou para serviços, para cuja avaliação se revele desadequada a expressão prevista no n.º 1, são avaliados nos termos do n.º 2 do artigo 46.º (Aditado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março).

4 - A definição das tipologias de prédios aos quais é aplicável o disposto no numero anterior é feita por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos. (Aditado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março).

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 nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro).¹⁰

Cremos 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.

¹⁰ 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:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times \% Veap$$

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;

$\% Veap$ = 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).

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 art.º 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).

Acórdão do TCA Sul de 9/7/2020, Processo 830/13.3BELRA, LURDES TOSCANO

Sumário: Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI. E não tem porque o coeficiente de qualidade e conforto não estando materializado não é medível/quantificável num terreno para construção.

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 afectação, 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 no ponto 7, foram utilizados para o cálculo do VPT dos terrenos para construção, o Coeficiente de localização e o Coeficiente de qualidade e conforto e a majoração do art.º 39.º, n.º 1 do CIMI..

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 apenas limitou o seu pedido à dedução de ilegalidade da utilização dos terrenos para construção identificados em 1) do probatório, demandando nos seguintes termos:

a) da aplicação dos coeficientes multiplicadores de fixação do VPT (no caso, do coeficiente de localização) e da majoração de 25% do terreno de implantação constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI resultou:

- i. um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2017 de €5.131.989,35 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2017 de € 20.527,96 = (€ 3.234.400,07 + €899.594,22 + € 9.970,38 + € 988.024,69)*0,4%;
- ii. um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2018 de €5.131.989,35 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2018 de € 20.527,96 = (€ 3.234.400,07 + €899.594,22 + € 9.970,38 + € 988.024,69)*0,4%;
- iii. um excesso do VPT agregado dos Terrenos para Construção em 2019 de €5.132.138,91 e, por conseguinte, um excesso de AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2019 de € 20.528,56 = (€ 3.234.400,07 + €899.594,22 + € 10.119,93 + € 988.024,69)*0,4%;

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 Colectivo

- 1) Julgar totalmente procedente o presente pedido de pronuncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações e em consequência,
 - a) Determinar a anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2017 ... de 30.06.2017, no montante de € 20.527,96, Liquidação de AIMI n.º 2018 ... de 30.06.2018, no montante de € 20.527,96 e Liquidação de AIMI n.º 2019 ... de 30.06.2019, no montante de € 20.528,56, tudo totalizando o montante a anular de € 61.584,48;
 - b) Condenar a Requerida a proceder ao reembolso das quantias pagas em excesso a título de AIMI no valor de € 61.584,48;

- c) Ao reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4%, contados um ano após a interposição da revisão oficiosa;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas, atento o seu decaimento.

VI. Valor da causa

Atribui-se à causa o valor de € 61.584,48 (sessenta e um mil quinhentos e oitenta e quatro euros e quarenta e oito cêntimos);

VII. Dos juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o artº.43, nº.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, nº.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 do pedido de revisão¹¹, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43, nºs.1 e 4, 35, nº.10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria 291/2003, de 8 de Abril.

VIII. Valor do processo

¹¹ Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 08/19.2BALS 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.).

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 € 61.584,48 (sessenta e um mil quinhentos e oitenta e quatro euros e quarenta e oito cêntimos);

IX. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, nove de março de 2022

Os Árbitros

(Nuno Cunha Rodrigues)

(António Pragal Colaço)

(Rui Ferreira Rodrigues)

(Com voto de vencido)

VOTO DE VENCIDO

Acompanhando o entendimento adotado nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 487/2020-T e 540/2020-T bem como nos processos n.ºs 484/2020-T e 597/2020-T, em que intervimos como árbitro vogal, dissinto da posição que fez vencimento no segmento relativo à questão de saber se o ato que fixou o valor patrimonial tributário (VPT) está consolidado na ordem jurídica e à questão sobre a impugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT, pelas razões que passo a enunciar, não obstante o princípio *pro actione*, previsto no artigo 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Quanto à primeira questão:

O prédio (terreno para construção) inscrito na matriz da freguesia da União de Freguesias de ... e ..., concelho de ..., sob o artigo ..., foi avaliado em 18-01-2008, tendo-se sido atribuído o VPT de 5 334 430,00 €, cfr. documento n.º 2 junto ao PPA;

O prédio (terreno para construção) inscrito na matriz da freguesia da União de Freguesias de ... e ..., concelho de ..., sob o artigo ..., foi avaliado em 11-02-2008, tendo-se sido atribuído o VPT de 1 664 180,00 €, cfr. documento n.º 2 junto ao PPA;

O prédio (terreno para construção) inscrito na matriz da freguesia da União de Freguesias de ... e ..., concelho de ..., sob o artigo ..., foi avaliado em 07-03-2009, tendo-se sido atribuído o VPT de 19 220,00 €, cfr. documento n.º 2 junto ao PPA; e

O prédio (terreno para construção) inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho do ..., sob o artigo ..., foi avaliado em 26-09-2009, tendo-se sido atribuído o VPT de 2 270 130,00,00 €, cfr. documento n.º 2 junto ao PPA.

Entretanto os VPT's dos prédios foram atualizados nos termos do n.º 2 do artigo 138.º do CIMI.

Os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, mas apenas depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, ou seja, a segunda avaliação, prevista no artigo 76.º do CIMI, como determina o n.º 7 do artigo 134.º do CPPT.

Também podem ser objeto de revisão oficiosa, nos termos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, nos três anos posteriores ao do ato tributário (fixação do VPT).

O pedido de revisão oficiosa em causa nos presentes autos foi apresentado em 30-12-2020, mas teve por objeto as liquidações de IMI efetuadas e não os atos de fixação do VPT, como se concluirá pelo petitório “Nestes termos, e nos demais de direito que V.ª 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 parcial das Liquidações Contestadas; (II) seja a Requerente reembolsada do AIMI pago em excesso por referência aos anos de Imposto de 2017, 2018 e 2019, acrescido dos juros indemnizatórios calculados sobre os montantes indevidamente pagos à taxa legal em vigor de 4% por ano e até integral reembolso”. Não foram referidos quaisquer vícios na fixação do VPT.

Por outro lado não foi observado o prazo de três anos previsto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, uma vez que os atos de fixação dos VPT’s ocorreram muito tempo antes, como anteriormente referido.

Assim, os atos que fixaram o VPT mostram-se consolidados na ordem jurídica, já que a Requerente não lançou mão de nenhum dos meios de reação antes referidos.

Este entendimento, de resto, está em conformidade com a posição do Tribunal Constitucional vertida no acórdão n.º 718/2017, de 15 de novembro, no qual se entendeu, em suma, que:

“Ora, configurando o ato (...), como se viu, um ato administrativo autónomo, com efeitos próprios e que se estendem para além do ato de liquidação do imposto que imediatamente se lhe segue, nada parece haver de anómalo, do ponto de vista da ratio subjacente a um tal regime, que a sua impugnação autónoma constitua para o contribuinte um ónus e não uma mera faculdade; ou, numa formulação mais próxima da seguida pela recorrente nas suas alegações, na regra segundo a qual, se aquele ato não for judicialmente impugnado, no prazo legalmente fixado para o efeito, não mais o poderá ser, excluindo-se a possibilidade de impugnação do ato consequente - como o de liquidação do tributo -, com fundamento em vícios que atinjam aquele seu ato pressuposto.”

Em 31-12-2019 foi deduzida reclamação das matrizes prediais, nos termos da alínea a), n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, sendo efetuadas novas avaliações aos prédios inscritos sob os artigos ..., ... e ..., em 26-12-2020, 18-02-2021 e 21-12-2020, respetivamente, de que resultaram os VPT's 2 085 550,00 €, 818 050,00 € e 1 367 890,00 €, no montante global de 4 291 430,75 €, cfr. documentos n.ºs 4 e 5 junto ao PPA.

Contudo estes VPT's apenas produzem efeitos na liquidação respeitante ao ano em que foi apresentado o pedido, ou seja, nos anos de 2019 e seguintes.

Quanto ao pedido subsidiário de anulação parcial das liquidações contestadas por as mesmas assentarem em valores patrimoniais tributários (VPT's) determinados com recurso a uma fórmula de cálculo ilegal (*i.e.*, com aplicação do coeficiente de localização e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI, que não podem ser aplicados na avaliação dos terrenos para construção), o mesmo deveria ser julgado improcedente.

Com efeito, as referidas liquidações de AIMI incidem sobre a soma dos VPT's dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo é titular, cfr. n.º 1 do artigo 135.º-B do CIMI, correspondendo o valor tributável à soma dos VPT's reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, cfr. n.º 1 do artigo 135.º-C do mesmo código.

No caso concreto serviram de base à liquidação do AIMI os VPT's constantes das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, em 31-12-2017, 31-12-2018 e 31-12-2019.

Assim os vícios na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios deveriam ter sido objeto de segunda avaliação nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 76.º do CIMI, e não de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 115.º do CIMI e n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como efetivamente foram, por respeitarem a vícios das liquidações de IMI.

Já os atos de fixação dos valores patrimoniais podiam ter sido impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, mas apenas depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, ou seja, a segunda avaliação prevista no artigo 76.º do CIMI, como determina o n.º 7 do artigo 134.º do CPPT.

Com efeito a Requerente não imputa aos atos sindicados (liquidações de imposto do selo) qualquer vício específico da liquidação, questionando apenas os VPT's dos terrenos para construção por ilegalidade na determinação dos mesmos (inobservância do disposto no artigo 45.º do CIMI).

Por nos parecer extremamente relevante, transcrevemos o seguinte excerto do CPPT, Jorge Lopes e Sousa, 6.ª edição, anotado e comentado, pág. 433:

“(...) 5 – Impugnação autónoma

Como resulta dos n.ºs 1 e 2 deste art. 134.º do CPPT, os actos de fixação de valores patrimoniais podem ser impugnados autonomamente, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Esta impugnabilidade autónoma está em sintonia com o preceituado no art. 86.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que os actos de avaliação directa são directamente impugnáveis.

Estes actos, assim, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa.

Tratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa.

Sendo assim, não haverá possibilidade de apreciação da correção do mesmo acto em impugnação do acto de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Esse entendimento do valor fixado no acto de avaliação para praticar o acto de liquidação, verifica-se mesmo que o acto de avaliação venha a ser impugnado, pois a impugnação deste não tem efeito suspensivo (n.º 7 deste art. 134.º).

Nestes casos, se vier a ser reconhecida razão ao contribuinte no processo de impugnação do acto de avaliação, o acto de liquidação que nele assentou cairá, por passar a estar afectado de nulidade, como acto consequente [alínea i) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA]”.

Igualmente, transcrevemos parte do acórdão arbitral de 30-04-2020 (Processo n.º 540/2020-T do CAAD), a cujo coletivo presidiu o Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa:

“(…) Na verdade, por força do preceituado no artigo 15.º do CIMI a avaliação dos prédios urbanos é directa e, por isso, ela é «*susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa*» (artigo 86.º, n.º 1, da LGT).

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 86.º da LGT, «*a impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão*».

Os termos da impugnação da avaliação directa de valores patrimoniais constam do artigo 134.º do CPPT e, que se estabelece que:

– «*os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade*» (n.º 1); e

– «*a impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação*» (n.º 7).

Como decorre do n.º 1 do artigo 134.º, ao fixar um prazo especial de três meses para impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais e do n.º 7 do mesmo artigo, ao exigir o esgotamento dos meios gratuitos, está afastada a possibilidade de essa impugnação se fazer, por via indirecta, na sequência da notificação de actos de liquidação que a tenham como pressuposto, como são os de IMI, sem observância do prazo de impugnação referido e sem esgotamento dos meios de revisão previstos no procedimento de avaliação.

No âmbito do IMI, quando o sujeito passivo não concordar com o resultado da avaliação directa de prédios urbanos, pode requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado (artigo 76.º, n.º 1, do CIMI).

Só do resultado das segundas avaliações (que esgotam os meios gratuitos do procedimento de avaliação) cabe impugnação judicial nos termos do CPPT (artigo 77.º, n.º 1 do CIMI).

Isto significa que os actos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objecto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos actos de liquidação que com base neles sejam efectuadas discutir-se a legalidade daqueles actos.

Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes actos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliações e de subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT.

Na verdade, não sendo impugnado tempestivamente o acto de fixação de valores patrimoniais, forma-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI, sendo que «o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita» (artigo 113.º do CIMI).

A natureza de actos destacáveis que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, desde o tempo em que regime idêntico ao do artigo 134.º, n.ºs 1 e 7 do CPPT, previsto nos n.ºs 1 e 6 do artigo 155.º do Código de Processo Tributário de 1991, quer em sede de Sisa, quer de contribuição autárquica, quer de IMI quer de IMT, como pode ver-se pelos seguinte acórdãos:

- de 30-06-1999, processo n.º 023160;
- de 02-04-2003, processo n.º 02007/02;
- de 06-02-2011, processo n.º 037/11;
- de 19-09-2012, processo n.º 0659/12;
- de 05-02-2015, processo n.º 08/13;
- de 13-07-2016, processo n.º 0173/16; e
- de 10-05-2017, processo n.º 0885/16.

Pelo exposto, os alegados vícios dos actos de avaliação invocados pela Requerente, que não foram objecto de impugnação tempestiva autónoma, não podem ser fundamento de anulação da liquidação de IMI, pelo que improcede necessariamente o pedido de pronúncia arbitral.

Os princípios constitucionais invocados pela Requerente, designadamente os princípios da justiça, da proporcionalidade, da imparcialidade e da boa-fé da igualdade e da legalidade, não

contendem com tal regime de impugnação autónoma dos actos de avaliação de valores patrimoniais.

Na verdade, este regime de impugnação autónoma justifica-se por razões de coerência do sistema jurídico tributário inerentes ao facto de cada acto de avaliação poder servir de suporte a uma pluralidade de actos de liquidação de impostos (liquidações anuais de IMI e eventuais liquidações de IMT) e ser relevante para vários efeitos a nível de IRS, IRC e Imposto do Selo, o que não se compagina com a possibilidade de plúrima avaliação incidental que se reconduzisse à fixação de diferentes valores patrimoniais tributários para o mesmo prédio, no mesmo momento.

Por outro lado, a caducidade do direito de acção derivada da inércia do lesado por actos administrativos durante um prazo razoável, é generalizadamente justificada por razões de segurança jurídica, necessária para adequado funcionamento da administração pública, que também é um valor constitucional ínsito no princípio do Estado de Direito democrático e é reconhecida generalizadamente em matéria administrativa e tributária.

O prazo de impugnação de três meses para impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais é perfeitamente razoável, sendo o prazo geral previsto na lei para a impugnação da generalidade dos actos administrativos com fundamentos geradores de vícios de anulabilidade (artigo 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e artigo 102.º do CPPT).

Para além disso, neste caso, a pretensão da Requerente reconduz-se a impugnar, em 2020, actos de avaliação praticados até 2015, muito depois do prazo legal de impugnação de três meses e mesmo depois do decurso do prazo de três anos em que a lei admite a revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, com fundamento em injustiça grave ou notória (artigo 78.º, n.º 4 da LGT).

Num Estado de Direito, assente no primado da Lei (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa), estando os tribunais arbitrais obrigados a decidir «*de acordo com o direito constituído*» (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), o intérprete tem de acatar os ditames legislativos que não colidam qualquer norma de hierarquia superior, não podendo sobrepor ao entendimento legislativo manifestado na lei os critérios classificativos pessoais que ele próprio eventualmente adoptaria se, em vez de ser intérprete, fosse o legislador.

Por isso, a liquidação de IMI não pode ser anulada com fundamento nos alegados erros nas avaliações dos prédios“.

No acórdão arbitral de 10-05-2021 (Processo n.º 487/2020-T do CAAD), a cujo coletivo presidiu o referido Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, foi referido:

“(…) No entanto, 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 contribuinte» (essa possibilidade foi aceite no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31-10-2019, processo n.º 2765/12.8BELRS).

Porém tal pedido de revisão sempre seria inaplicável ao caso concreto, por extemporaneidade, uma vez que já decorreu o prazo legal de três anos posteriores ao do ato tributário previsto no n.º 4 do referido artigo 78.º da LGT.

Refira-se, finalmente, que a reclamação apresentada pela Requerente, em 31-12-2019, ao abrigo do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, só produz efeitos na liquidação respeitante ao ano em que foi apresentada, ou seja, no ano de 2019, por força do disposto no n.º 8 do referido artigo 130.º do CIMI.

Pelos motivos expostos o pedido de pronúncia arbitral relativo às liquidações de AIMI dos anos de 2017 e 2018 deveria ser julgado improcedente e o de 2019 parcialmente procedente, no montante de 22 607,42 €, nos seguintes termos:

Liquidação relativa ao ano de 2017:

Artigo ...-AT – VPT -----	212 687,50 €
Artigo ... – VPT -----	1 799 188,44 €
Artigo ... – VPT -----	19 940,75 €
Artigo ... – VPT -----	5 698 704,89 €

Artigo ... – VPT -----	2 425 151,50 €
SOMA -----	10 155 673,08 €
	VPT 10 155 673,08 € x 0,4% = 40 622,69 €

Liquidação relativa ao ano de 2018:

Artigo ... – VPT -----	1 799 188,44 €
Artigo ... – VPT -----	19 940,75 €
Artigo ... – VPT -----	5 698 704,89 €
Artigo ... – VPT -----	2 425 151,50 €
SOMA -----	9 942 985,58 €
	VPT 9 942 985,58 € x 0,4% = 39 771,94 €

Liquidação relativa ao ano de 2019:

Artigo ... – VPT -----	818 050,00 €
Artigo ... – VPT -----	19 940,75 €
Artigo ... – VPT -----	2 085 550,00 €
Artigo ... – VPT -----	1 367 890,00 €
SOMA DOS VPT'S -----	4 291 430,75 €

Os VPT's dos artigos ..., ... e ..., resultam de avaliações efetuadas nos termos da alínea a), n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, face a reclamações apresentadas em 31-12-2019, com produção de efeitos a partir do ano de 2019, inclusive, cfr. n.º 8 do artigo 130.º do CIMI.

	VPT 4 291 430,75 € x 0,4% = 17 165,72 €
SOMA DO AIMI -----	97 560,35 €

AIMI liquidado ----- 120 167,77 €
 AIMI devido ----- 97 560,35 €
 AIMI a reembolsar ----- 22 607,42 €

RESUMO

2017

Artigos	VPT (€) incidente	AIMI liquidado (€)	VPT (€) devido	AIMI a liquidar (€)	AIMI diferença (€)
...-AT	212 687,50	-	212 687,50	-	-
...	1 799 188,44	-	1 799 188,44	-	-
...	19 940,75	-	19 940,75	-	-
...	5 698 704,89	-	5 698 704,89	-	-
...	2 425 151,50	-	2 425 151,50	-	-
Soma	10 155 673,08	40 622,69	10 155 673,08	40 622,69	0

2018

Artigos	VPT (€) incidente	AIMI liquidado (€)	VPT (€) devido	AIMI a liquidar (€)	AIMI diferença (€)
...	1 799 188,44	-	1 799 188,44	-	-
...	19 940,75	-	19 940,75	-	-
...	5 698 704,89	-	5 698 704,89	-	-
...	2 425 151,50	-	2 425 151,50	-	-
Soma	9 942 985,58	39 771,94	9 942 985,58	39 771,94	0

2019

Artigos	VPT (€) incidente	AIMI liquidado (€)	VPT (€) devido	AIMI a liquidar (€)	AIMI diferença (€)
...	1 799 188,44	-	818 050,00	-	-
...	20 239,86	-	19 940,75	-	-
...	5 698 704,89	-	2 085 550,00		-
...	2 425 151,50	-	1 367 890,00		-
Soma	9 943 284,69	39 773,14	4 291 430,75	17 165,72	22 607,42

Soma	120 167,77 €	97 560,35 €	22 607,42 € a reembolsar
-------------	---------------------	--------------------	---

São estas as razões pelas quais não pude subscrever a decisão que fez vencimento.

Lisboa, 08-03-2022.

Rui Ferreira Rodrigues