

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 615/2021-T

Tema: IMI – Errónea fixação do VPT de terrenos para construção.

Sumário:

- I.** O Tribunal Arbitral é competente para conhecer de atos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa, quando os fundamentos do pedido de revisão consistem em ilegalidades praticadas em liquidações de tributos.
- II.** A errónea fixação de um valor patrimonial tributário, não obstante a sua previsão legal como ato destacável, pode ser apreciada em processo de impugnação de liquidação que o assumiu como matéria coletável quando esteja em causa erro de direito na determinação da lei aplicável.
- III.** Segundo a lei vigente à data dos factos, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não eram aplicáveis os coeficientes previstos na norma do artigo 38.º do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (árbitro presidente), Prof. Doutor Luís Menezes Leitão e Dra. Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem

Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-12-2021, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

FUNDO ABERTO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO A..., titular do número de identificação fiscal ...; **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO - B...**, titular do número de identificação fiscal ...; **C...- FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, com o número de identificação fiscal...; **D...- FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, com o número de identificação fiscal...; **E...- FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, com o número de identificação fiscal...; **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO F...**, com o número de identificação fiscal...; **FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO -G...**, com o número de identificação fiscal...; **H...**, S.A., com o número de identificação fiscal ..., (todos doravante abreviadamente designados por “Requerentes”), representados por **I...- SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A.**, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., ..., ..., ...-... ..., vieram, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, (doravante, abreviadamente designado de “RJAT”), requereram a constituição de Tribunal Arbitral, visando a declaração de ilegalidade da presunção do indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa, dos atos de liquidação de IMI de 2016, 2017, 2018 e 2019, relativamente a terrenos para construção, no montante global de € 223 494,03 €.

Os Requerentes, no requerimento de pronúncia arbitral, peticionam que seja/m:

“a) Deferidos os presentes pedidos de revisão oficiosa e, conseqüentemente, anulados parcialmente os atos tributários de liquidação de IMI sub judice, no montante de € 223.494,03, porque manifestamente ilegais;

b) Efetuado o respetivo reembolso dos montantes de imposto liquidado e pago em excesso de € 223.494,03, acrescido de juros indemnizatórios, com as demais consequências legais.”

A título subsidiário, os Requerentes peticionam ainda que:

“Seja desaplicada, no caso concreto, a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, na redação vigente à data da verificação do facto tributário, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção, por manifesta inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, insito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP e, consequentemente, seja declarada a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IMI sub judice, porque assentes em normas inconstitucionais, sendo os mesmos prontamente anulados, com todas as consequências legais.”

Os Requerentes, fundamentam a sua pretensão, na errónea determinação do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção”, resultante da aplicação pela AT dos coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e (iii) de qualidade e conforto, tendo alegado em síntese, que:

- a) As liquidações cuja declaração de ilegalidade peticionam, tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adotada à data pela AT, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto.
- b) Posteriormente, face ao expressamente consagrado no artigo 45.º do Código do IMI e nos termos preconizados pela jurisprudência constante do STA quanto à errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes.

- c) Nos anos *sub judice* (2016, 2017, 2018 e 2019), relativamente aos terrenos para construção em apreço, a AT liquidou um montante de IMI superior ao montante legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados para efeitos de cálculo da coleta de imposto referente a estes anos.
- d) Porém, relativamente aos terrenos para construção detidos pelos Requerentes, a AT não retificou as respetivas coletas de IMI, mantendo-se assim na ordem jurídica a existência de um montante de IMI superior ao montante legal e efetivamente devido.
- e) A AT não procedeu à revisão das liquidações de IMI anteriores, apesar de ter conhecimento de ter procedido erroneamente à fixação dos valores patrimoniais tributários dos referidos imóveis.
- f) A desconsideração dos coeficientes acima mencionados traduz-se numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários destes terrenos, e, conseqüentemente, da (futura) coleta de IMI sobre os mesmos.
- g) Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objecto dos actos tributários de liquidação de IMI *sub judice*, se expurgarmos os coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto aplicáveis aos valores patrimoniais tributários destes terrenos que serviram de base para cálculo da coleta de IMI destas liquidações, resultam diferentes valores patrimoniais tributários de montantes inferiores àqueles que foram efetivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto.
- h) *Se verifica um erro na interpretação dos pressupostos de facto e direito do qual resultaram ilegais liquidações (parciais) de IMI, especificamente um erro na determinação da matéria tributável deste imposto que originou uma coleta ilegal de tributo.*

Os Requerentes juntaram 18 (dezoito) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outros meios de prova.

É Requerida nestes autos a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida” ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 27-09-2021 e foi notificado à AT nesta mesma data.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, em 15-11-2021, ao abrigo do art.º 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo os Signatários comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-11-2021 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado intenção de recusar a designação dos árbitros, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT.

Assim, e em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06-12-2021.

A Requerida, através de despacho arbitral proferido em de 06-12-2021, foi notificada para os efeitos previstos no artigo 17.º da RJAT.

Em 21-01-2022, a Requerida, apresentou a sua Resposta, na qual se defendeu por exceção, tendo invocado as expressamente as exceções da i) incompetência do Tribunal e ii) ilegalidade do pedido, e por impugnação, tendo nesta sede, suscitado as questões da iii) tempestividade do pedido, iv) consolidação do ato tributário, v) Inimpugnabilidade dos atos de liquidação e vi) caducidade /preclusão do prazo para anulação os atos de liquidação, peticionando a final, que :

- a) Devem as exceções invocadas serem julgadas procedentes e a requerida absolvida da instância, Ou, caso assim não se entenda,*
- b) Deve presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.*

Por despacho de 25-01-2022, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas, tendo o Requerente também sido notificado para, em sede de alegações, se pronunciar sobre as exceções deduzidas pela Requerida.

Em 11-02-2022, os Requerentes apresentaram alegações escritas, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida na petição inicial e se pronunciou quanto à matéria da exceção invocada pela AT.

A AT não apresentou alegações.

Em 28-02-2022, foi proferido despacho arbitral a indicar como data prevista para a prolação da decisão, o dia 25-03-2022.

Em 07-03-2022, foi proferido despacho arbitral a determinar a notificação da Requerente para no prazo de 5 dias juntar aos autos os pedidos de reclamação oficiosa, que na PPA menciona como Documento 1.

Em 08-03-2022 a Requerente juntou aos autos os pedidos de reclamação oficiosa, que na PPA menciona como Documento 1.

A AT não remeteu ao tribunal arbitral, cópia do processo administrativo (“PA”).

2. SANEAMENTO

2.1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2.2. Exceção dilatória da incompetência do Tribunal arbitral

A AT invocou a exceção dilatória da incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

O âmbito da competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública pelo que o seu conhecimento procede o de qualquer outra matéria, atendendo ao disposto no art.º 16.º do CPPT e art.º 13.º do CPTA, que são subsidiariamente aplicáveis pela remissão pelo art.º 29º, n.º 1 a) e c). Invocada a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, impõe-se que esta seja de conhecimento prioritário e, caso esta seja julgada procedente, ficará prejudicado o conhecimento das demais.

Assim, invoca a Requerida que os Requerentes pretendem a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT.

Analisando as normas relativas à competência material dos Tribunais arbitrais a funcionar no âmbito do CAAD, esta está delimitada pelo art.º Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

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

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; (redação da Lei n.º 64- B/2011, de 30 de Dezembro).

Em caso de indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Assim, concluímos que face a esta norma do art.º 10, n.º 1 a) do RJAT ficam abrangidos no âmbito da jurisdição do Tribunal Arbitral todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, desde que tenham por objeto os atos mencionados nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que é o caso da formação da presunção de indeferimento tácito.

Termos em que se julga improcedente a invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

2.3. Exceção dilatória inominada - ilegalidade do pedido

A Requerida alega que o Tribunal não tem competência para proferir despachos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa, sob pena de violação do princípio da separação de poderes (cfr. articulados 14.º a 21.º da sua Resposta).

Porém, o pedido feito pelos Requerentes no PPA é bem explícito e de modo algum é peticionado a este Tribunal Arbitral que profira despachos administrativos: no Pedido de

Pronúncia Arbitral apresentado a este Tribunal, os Requerentes começam por requerer a constituição de tribunal arbitral “*para se pronunciar sobre a ilegalidade da presunção dos indeferimentos tácitos dos pedidos de revisão oficiosa (Documento 1), formados em 14 de Setembro de 2021, e, conseqüentemente, dos actos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre os Imóveis (“IMI”), no montante global de € 223 494,03*”. E continuam no articulado 2.º do mencionado Pedido, que vêm “*(...) suscitar a apreciação da legalidade das decisões de indeferimento e dos próprios actos de liquidação junto deste Tribunal, requerendo a respectiva anulação.*”

E, a final, peticionam: “

“a) Deferidos os presentes pedidos de revisão oficiosa e, conseqüentemente, anulados parcialmente os actos tributários de liquidação de IMI *sub judice*, no montante de € 223.494,03, porque manifestamente ilegais; e,

b) Efectuado o respectivo reembolso dos montantes de imposto liquidado e pago em excesso de € 223.494,03, acrescido de juros indemnizatórios, com as demais conseqüências legais”.

Nestes termos julga-se improcedente a invocada exceção dilatória inominada - ilegalidade do pedido.

3. FUNDAMENTAÇÃO

3.1. MATÉRIA DE FACTO

3.1.1. Factos provados

Com relevância para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) No âmbito da sua actividade, os Requerentes são proprietários de vários prédios, designadamente dos prédios urbanos, que constituem terrenos para construção, inscritos na respectiva matriz, sob os artigos e freguesias que constam detalhadamente identificados no documento 18 junto com a petição inicial, cujo teor, atendendo à sua dimensão e detalhe aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais (*cf.* documento n.º 18, junto à PI¹);

¹ Petição inicial dos Requerentes.

B) Os Requerentes com referência aos referidos terrenos para construção, foram notificados dos seguintes atos tributários de liquidação de IMI:

B1) Fundo Aberto de Investimento Imobiliário A... (cf. documento n.º 2, junto ao PPA):

- i. Liquidações com os n.ºs. 2016 ..., 2016..., 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 680.985,29;
- ii. Liquidações com os n.ºs. 2017..., 2017..., 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 614.457,63;
- iii. Liquidações com os n.ºs. 2018..., 2018..., 2018 ..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 542.103,11;
- iv. Liquidações com os n.ºs. 2019..., 2019..., 2019..., referentes ao ano 2019, no montante total de € 581.768,19.

B2) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado – B...[cf. documento n.º 3, junto à P.I.]:

- i. Liquidações com os n.ºs. 2016..., 2016..., 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 151.137,58;
- ii. Liquidações com os n.ºs. 2017..., 2017..., 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 107.096,76;
- iii. Liquidações com os n.ºs. 2018..., 2018..., 2018..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 101.722,74;
- iv. Liquidações com os n.ºs. 2019..., 2019 ... e 2019 ..., referentes ao ano 2019, no montante total de € 52.024,96.

B3) C...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado [cf. documento n.º 4, junto à P.I.]:

- i. Liquidações com os n.ºs. 2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 25.941,02;
- ii. Liquidações com os n.ºs. 2017..., 2017... e 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 20.782,65;
- iii. Liquidações com os n.ºs. 2018..., 2018... e 2018..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 20.261,49;

-
- iv. Liquidações com os n.ºs. 2019..., 2019... e 2019..., referentes ao ano 2019, no montante total de € 20.378,91.
- B4) D...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado [cf. documento n.º 5, junto à P.I.]:
- i. Liquidações com os n.ºs. 2016..., 2016..., 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 40.814,47.
- B5) E...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado [cf. documento n.º 6, junto à P.I.]:
- i. Liquidações com os n.ºs. 2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 40.814,47.
- B6) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado F... [cf. documento n.º 7, junto à P.I.]:
- i. Liquidações com os n.ºs. 2017..., 2017..., 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 30.339,91;
- ii. Liquidações com os n.ºs. 2018..., 2018..., 2018..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 30.393,17;
- iii. Liquidações com os n.ºs. 2019..., 2019..., 2019..., referentes ao ano 2019, no montante total de € 1.113,00.
- B7) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado – G...(cf. documento n.º 8, junto ao PPA):
- i. Liquidações com os n.ºs.2016..., 2016..., 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 240.103,45;
- ii. Liquidações com os n.ºs.2017..., 2017..., 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 226.753,73;
- iii. Liquidações com os n.ºs.2018..., 2018..., 2018..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 185.754,45;
- iv. Liquidações com os n.ºs.2019..., 2019... e 2019..., com referência ao ano de 2019, no montante global de € 117.755,95.
- B8) H..., S.A. (cf. documento n.º 9, junto ao PPA):
- i. Liquidações com os n.ºs. 2016..., 2016..., 2016..., referentes ao ano 2016, no montante total de € 6.049,82;

- ii. Liquidações com os n.ºs. 2017..., 2017..., 2017..., referentes ao ano 2017, no montante total de € 4.192,67;
 - iii. Liquidações com os n.ºs.2018..., 2018..., 2018..., referentes ao ano 2018, no montante total de € 4.247,29;
 - iv. Liquidações com os n.ºs.2019..., 2019..., 2019..., referentes ao ano 2019, no montante total de € 4.255,28.
- C) Os Requerentes procederam ao pagamento, das liquidações de IMI identificadas em B);
- D) Em parte, as liquidações de IMI identificadas em B) tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelos Requerentes, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula adotada à data pela AT, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afetação e / ou (iii) de qualidade e conforto [*cf.* documento n.º 10 a 17, juntos à P.I.];
- E) Alguns dos terrenos para construção à data dos factos tributários identificados em B), que à data dos factos eram propriedade dos Requerentes, atualmente e em resultado da respetiva alienação, já não constam no património predial destes.
- F) Posteriormente às liquidações identificadas em B) a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes.
- G) A AT, relativamente aos terrenos para construção detidos pelos Requerentes, não retificou as respetivas coletas de IMI, referentes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, verificando-se as diferenças de IMI, identificadas no documento n.º 18, junto ao PPA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no montante total de 223.494,03 (*cf.* documento n.º 18, junto ao PPA.);
- H) Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objeto dos atos tributários de liquidação de IMI identificados em B), se expurgados os coeficientes de localização, de afetação e/ou de qualidade e conforto aplicáveis aos valores patrimoniais tributários destes terrenos que serviram de base para cálculo da coleta de IMI destas liquidações,

resultam valores patrimoniais tributários de montantes inferiores, àqueles que foram efetivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto;

- I) Os terrenos para construção objeto dos atos tributários de liquidação de IMI identificados em B), tinham, à data daquelas liquidações, valores patrimoniais tributários, em montantes superiores àqueles que lhe seriam fixados, caso a AT os não tivesse considerados na fórmula de cálculo destes valores, os coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto, tendo nesta sequência sido efetuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de IMI nos seguintes montantes, que totalizam o valor de 223.494,03, cujo reembolso é peticionado nesta ação (cf. documento n.º 18, junto ao PPA);

II) Fundo Aberto de Investimento Imobiliário A...:

- a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 460,98;
- b) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 1.109,68;
- c) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 1.159,47.
- d) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € 3.019,41.

II) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado –B...:

- a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, montante total de € 7.919,79.
- b) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, montante total de € 5.264,68.
- c) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, montante total de € 35.146,49.
- d) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, montante total de € 9.867,04

I3) C...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado:

a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, montante total de € 3.579,46.

b) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, montante total de € 3.579,46.

c) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, montante total de € 3.579,46.

d) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, montante total de € 3.596,11.

I4) D... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado:

a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, montante total de € 28.190,99.

I5) E... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado:

a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, montante total de € 28.190,99.

I6) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado F...:

a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, montante total de € 556,50.

b) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, montante total de € 556,50.

c) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, montante total de € 545,43.

I7) Fundo de Investimento Imobiliário Fechado – G...:

a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, montante total de € 30.390,12.

b) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, montante total de € 28.329,47.

c) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, montante total de € 20.435,14.

d) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, montante total de € 307,65.

I8) H..., S.A.:

- a) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016, montante total de € 1.909,88.
 - b) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2017, montante total de € 1.909,88.
 - c) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2018, montante total de € 1.960,26.
 - d) Com referência aos atos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2019, montante total de € 1.929,20.
- J) M) Os Requerentes em 14-05-2021, apresentaram pedidos de revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação de IMI, identificados em B) (*cf.* documento n.º 1, junto com o requerimento de 08-03-2022);
- K) A AT, até ao momento não proferiu decisão quanto aos pedidos de revisão oficiosa identificados no ponto anterior.
- L) Em 26-09-2021, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (*cf.* sistema informático de gestão processual do CAAD).

3.1.2 Factos considerados não provados

Não foram considerados como não provados nenhuns dos factos alegados, com efetiva relevância para a boa decisão da causa.

3.1.3 - Fundamentação da decisão 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 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto, pelo que no tocante à matéria de facto dada como provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, bem como na análise crítica da prova documental que consta dos autos, designadamente os documentos juntos

pelos Requerentes, cuja correspondência à realidade não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

Finalmente, importa sublinhar que a questão essencial a decidir é de direito e assenta na prova documental junta aos autos pelos Requerentes.

3.2 - MATÉRIA DE DIREITO

3.2.1 - Tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa

A Requerida alega que o prazo não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido dos 3 anos posteriores ao do ato tributário, previsto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

E os Requerentes alegam que os pedidos de revisão oficiosa *sub judice* foram submetidos tempestivamente, *i.e.*, dentro do prazo legal de quatro anos consagrado no artigo 78.º da LGT – em 14 de Maio de 2021. Referem ainda que o pedido arbitral é tempestivo, ao abrigo do n.º 1 do art. 10.º do RJAT, considerando que a presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em análise se formou em 14 de Setembro de 2021, nos termos do artigo 57.º da LGT, pelo que o prazo para apresentação deste pedido termina em 13 de Dezembro de 2021.

Como dispõe o artigo 78.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária “1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”

O mencionado n.º 4 do art. 78.º da LGT dispõe: “O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja

imputável a comportamento negligente do contribuinte”. Ora esta norma não se verifica aplicável uma vez que não consta de qualquer documento junto, qualquer autorização emitida pela entidade com competência para a emissão desta autorização que não se verifica peticionada pelo SP em qualquer documento nomeadamente no pedido de revisão oficiosa apresentada em 14 de maio de 2021 dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 1, junto aos autos.

Assim, o pedido de revisão oficiosa partiu da iniciativa dos Requerentes, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em erro imputável aos serviços na determinação do VPT dos imóveis, terrenos para construção.

E o “erro imputável aos serviços” a que alude o art.º 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro.

Da consulta ao Sistema de Gestão Processual (SGP) do CAAD verifica-se que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado às 18.00 h do dia 26-09-2021, ou seja, no prazo de 90 dias previsto na alínea a), n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, contado a partir de 14 de setembro de 2021, ou seja, da data de formação da presunção de indeferimento tácito, de acordo com o previsto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Por isso concluímos que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado tempestivamente.

3.2.2 - Da consolidação do ato tributário que determinou o VPT e da inimpugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT

3.2.2.1 - Posição das partes

Relativamente à questão da consolidação do ato tributário a AT defende, em síntese que:

- i. O procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral, que se não for impugnado nos termos e prazo fixado, se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher.

- ii. A impugnação do procedimento avaliativo não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação.
- iii. *Não tendo os Requerentes colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1.ª avaliação, requerendo uma 2.ª avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.*
- iv. *Que 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.*

Para sustentar a sua tese, a AT, invoca o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 633/14 de 15/2/2017, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo 5964/12 de 20/12/2012 e a Decisão arbitral proferida em 2021-11-09, no processo n.º 40/2021-T, concluindo que no caso em apreço os atos de liquidação não podem ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT, por se encontrar consolidada a fixação do respetivo valor patrimonial tributário.

Relativamente à questão da impugnabilidade dos atos de liquidação, com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT, alega a AT que:

- i. O ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável.
- ii. Os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica.
- iii. Os atos de fixação do VPT, regulados no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário visam determinar a base tributável de imóveis, ou seja, determinam o valor de imóveis que posteriormente servirá de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou Impostos Municipais sobre a Transmissão de Imóveis (IMT).
- iv. Os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, mas sim atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis

- v. Não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, ou da decisão de indeferimento tácito que não se pronuncie sobre o ato de liquidação.

Para sustentar a sua posição, a AT invoca a jurisprudência constante, designadamente dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0885/16, de 10.05.2017, n.º 1808/12.0BEPRT, de 18.10.2018 e n.º 633/14 de 15.2.2017, e ainda dos Acórdãos do Tribunal Arbitral n.ºs 540/2020-T e n.º 487/2020-T, cujo coletivo foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

Os Requerentes, por seu turno, defendem que os actos tributários de liquidação de IMI podem ser impugnados com fundamento em errónea fixação dos valores patrimoniais tributários, e que a susceptibilidade de impugnação autónoma dos actos instrumentais / destacáveis de fixação destes valores não obsta à possibilidade de impugnação do acto conclusivo do procedimento assente no fundamento acima referido, tendo em síntese, alegado que:

- i. *O acto de fixação do VPT de bens imóveis nos termos das regras de avaliação estabelecidas no Código do IMI, é um dos exemplos de actos destacáveis – i.e. actos interlocutórios do procedimento tributário susceptíveis de impugnação autónoma (face ao acto final).*
- ii. *Relativamente à avaliação / fixação da matéria colectável, em termos gerais, o artigo 86.º da LGT e o artigo 134.º do CPPT prevêem a possibilidade de impugnação contenciosa directa dos actos de avaliação ou fixação da matéria colectável, concretamente dos actos de fixação dos valores patrimoniais, no prazo de 3 meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade (cf. n.º 1 do artigo 134.º do CPPT).*
- iii. *Um sujeito passivo que não tenha efectuado a impugnação / reclamação dos actos preparatórios ou interlocutórios em apreço, não fica impossibilitado de vir a contestar o acto final/definitivo daquele procedimento tributário (nomeadamente o acto tributário de liquidação de IMI ou AIMI) com fundamento em vícios e/ou ilegalidades que afectem os actos preparatórios*

ou interlocutórios daquele acto final (e que, conseqüentemente, também afectem o próprio acto final do procedimento tributário).

- iv. *A posição defendida pela AT, constitui uma violação crassa do princípio da tutela jurisdicional efectiva, ao impedir um contribuinte de reclamar / impugnar / contestar um acto tributário de liquidação de um tributo - acto este que produz efeitos lesivos na esfera jurídica deste contribuinte, razão esta que deveria ser tida como assaz suficiente para a sua impugnabilidade -, pelo mero facto do contribuinte não ter se socorrido de uma prévia contestação do acto interlocutório, passível de impugnação autónoma nos termos das excepções ao princípio da impugnação unitária, do qual se originou a ilegalidade que vicia o acto de liquidação.*
- v. *As excepções ao princípio da impugnação unitária foram criadas para assegurar o pleno cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efectiva, sendo contraproducente tais excepções serem indiscriminadamente invocadas de uma forma que possa pôr em causa este mesmo princípio da tutela jurisdicional efectiva.*
- vi. *A legislação procedimental e processual tributária não determina expressamente que um acto de liquidação de um tributo nunca poderá ser contestado pelo contribuinte, quando o fundamento de ilegalidade daquele acto resulte de um vício de um determinado acto prévio / interlocutório que poderia ter sido, mas não o foi efectivamente, objecto de impugnação autónoma por aquele contribuinte.*
- vii. *Jurisprudencialmente, tem sido admitida a contestação de actos tributários de liquidação de IMI ou AIMI, com base em ilegalidades que afectam actos interlocutórios, passíveis de impugnação autónoma (i.e. actos destacáveis), do procedimento tributário relevante para aquela liquidação, nomeadamente em resultado de valores patrimoniais tributários cuja determinação padece de ilegalidade.*
- viii. *A excepção ao princípio da impugnação autónoma prevista para actos destacáveis em procedimentos tributários não pode ser invocada no caso sub*

judice como impedimento para a impugnação dos actos tributários de liquidação de IMI dos Requerentes aqui em crise no presente processo arbitral, sob pena de violação grave do princípio da tutela jurisdicional efectiva, à luz do artigo 9.º da LGT, artigo 9.º do Código Civil e artigo 20.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

- ix. *Mesmo que não se admitindo, in casu, a impugnação dos actos tributários com fundamento em ilegalidade, sempre será de se admitir a impugnação dos actos com fundamento na manifesta situação de injustiça grave ou notória, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT.*

Os Requerentes, para contrariar o entendimento da AT e sustentar a posição que defendem, invocam a nível de jurisprudência, o Acórdão de 31 de Outubro de 2019 do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”), prolatado no processo n.º 2765/12.8BELRS, Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), em 29 de Março de 2017, no processo n.º 0312/15 e o Acórdão do STA de 27 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 01725/13. Invocando à nível de jurisprudência arbitral, a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, em 07-07-2021, no processo n.º 760/2020-T, e em 11-12-2021, no processo n.º 405/2021-T .

3.2.2.2 – Apreciação da questão

A propósito desta questão, acompanhamos o entendimento constante do Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 31/10/2019 (Benjamim Barbosa), proferido no processo n.º 2765/12.8BELRS , que determinou o seguinte:

“O acto de fixação do VPT não se encaixa neste conceito, visto que é encarado, de forma pacífica, como acto administrativo em matéria tributária, destacável e autonomamente impugnável.

É verdade que uma vez firmada a fixação do VPT, por não ter sido utilizado qualquer dos meios de defesa ao dispor do contribuinte, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei 267/2003, esse VPT servirá de base às liquidações de IMI subsequentes, até eventual alteração do seu valor.

De facto, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicat o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, embora com efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação. Defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir. Assim, no plano do Direito o artigo 115.º do CIMI constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respectivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado.

Ora, uma das hipóteses contempladas neste normativo é a eliminação de erros de que resulte uma colecta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1].”

Acompanhamos também a posição expressa na decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, em 07-07-2021, no processo n.º 760/2020-T, onde se refere que:

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

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

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

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

Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que entender que a previsão da impugnabilidade direta e imediata, em processo a tal diretamente dirigido, do «resultado das segundas avaliações», como diz a lei, só se mostra «indispensável» quando esteja em causa o resultado da aplicação da lei (das normas que regulam o procedimento de avaliação) num caso concreto, pois é em tal aplicação que poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos, e não, como acontece no presente caso, quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação.

Esta é uma questão exclusivamente jurídica, para a qual, por definição, um tribunal é mais qualificado para a precisar que uma comissão de peritos avaliadores.

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

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

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

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

Subscrevemos e aderimos na íntegra à douta fundamentação constante da decisão citada, sendo assim de concluir que assiste aos Requerentes o direito de impugnar com fundamento em qualquer ilegalidade, designadamente na errónea quantificação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em questão, não nos parecendo, em conformidade com o princípio da tutela judicial efectiva que os Requerentes fiquem impedidos de invocar a ilegalidade das liquidações, com fundamento no facto de ter ocorrido previamente uma fixação do valor patrimonial.

Termos em que se julga improcedente a excepção da inimpugnabilidade dos atos de liquidação invocada pela AT.

3.2.3 - Da ilegalidade das liquidações de IMI

O art. 45.º do CIMI, na redação da Lei 64-B/2011, 30 de Dezembro, dispunha o seguinte:

"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".

É manifesto que esta norma não prevê a aplicação dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto aos terrenos para construção, os quais estão apenas previstos no art. 38.º CIMI, como aplicáveis aos prédios urbanos. Assim sendo, a utilização destes coeficientes corresponde a uma aplicação analógica de uma norma de incidência, a qual é vedada pelo princípio da tipicidade fiscal.

Em relação ao coeficiente de qualidade e conforto, o Acórdão STA Pleno de 21/9/2016 (Ascensão Lopes), processo 0183/13, uniformizou a jurisprudência no sentido de 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 onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente, aqui discutido, de qualidade e conforto relacionado com o prédio a construir. O que, faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial factores ainda não materializados".*

Essa tem sido a posição unânime da jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Administrativo. Veja-se, a título de exemplo e de entre outros, os Acórdãos proferidos no âmbito dos seguintes processos:

- processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, de 13 de janeiro de 2021
- processo n.º 0170/16.6BELRS 0684/17, de 23 de outubro de 2019
- processo n.º 0165/14.4BEBRG, de 9 de outubro de 2019
- processo n.º 016/10.9BELLE, de 3 de julho de 2019
- processo n.º 0398/08.2BECTB, de 14 de novembro de 2018
- processo n.º 0986/16, de 16 de maio de 2018
- processo n.º 01461/17, de 31 de janeiro de 2018

Todos os acórdãos enumerados, relativos ao tema da avaliação de terrenos para construção, regulado pelo artigo 45.º do Código do IMI, julgam não ser de aplicar os coeficientes ou características que não se encontrem especificamente previstas neste preceito,

nomeadamente os contemplados no artigo 38.º deste Código, suscetíveis de alterar a base tributária e de interferir na incidência do imposto, por tal configurar aplicação analógica.

Considera-se, também, ser de afastar o coeficiente de localização, em virtude de este fator já estar contemplado na percentagem prevista no artigo 45.º, n.º 3 do Código do IMI, pois, de outro modo tal fator [de localização] relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção (v. também a decisão arbitral n.º 500/2020-T).

Refere, neste âmbito, o acórdão (do Pleno) do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 016/10, de 3 de julho de 2019:

“Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente de qualidade e conforto.

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do supra referido artigo 45 do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42, tendo em conta o 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.”

Em relação ao coeficiente de localização, a mesma posição foi expressa logo no Acórdão STA de 5/4/2017 (Casimiro Gonçalves), processo 01107/16, onde expressamente se escreveu que *"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. 45º do CIMI"*.

Em consequência, relativamente à aplicação aos terrenos para construção dos coeficientes previstos no art. 38º CIMI, nos Acórdãos STA de 9/10/2019 (Ascensão Lopes), processo 0165/14.4BEBRG, e de 23/10/2019 (José Gomes Correia), processo 0170/16.6BELRS, sustentou-se que *"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)".

No mesmo sentido, a já citada decisão do CAAD de 22/7/2021 (Rui Duarte Morais), emitida no processo 760/2020-T, onde se escreveu que "*independente das opções legislativas posteriores, também entendemos que a afetação, a qualidade e o conforto são realidades só apreciáveis perante um imóvel construído e não perante um terreno para construção, relativamente ao qual apenas poderão ser tidas em conta expectativas (que poderão não vir a ser concretizadas)".*

Nestes termos, há que concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas, uma vez que a Requerida não devia ter aplicado aos terrenos para construção acima identificados os coeficientes de localização, qualidade e conforto e de afetação que geraram a liquidação de imposto em excesso, pelo que se julga procedente o pedido de anulação dos atos tributários de liquidação de IMI *sub judice*, no montante de € 223.494,03, formulado pelos Requerentes.

3.2.4 - Do Reembolso do imposto pago em excesso e pagamento de juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, formulado pelos Requerentes, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afeta as liquidações parcialmente anuladas é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que o praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Assiste pois, direito aos Requerentes a serem reembolsados da quantia de € 223.494,03 que pagaram indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do ato anulado.

Relativamente aos juros, tal como tem sido entendimento, que acompanhamos, seguido nos mais recentes arestos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (processos 058/19.9BASLB e 051/19.1BASLB, ambos de 11/12/2019; processo n.º 0630/18.4BALSBS, de 20/05/2020, processo 040/19.6BALSBS e processo

038/19.4BALS B), os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, e não desde a data do pagamento indevido do imposto.

Deste modo e considerando que o pedido de revisão foi apresentado em 14-05-2021 (cf. ponto J) dos factos provados), os juros indemnizatórios contar-se-ão a partir do termo do ano posterior à apresentação da referida revisão, uma vez que não foi proferida decisão.

Assim, o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios será 14-05-2022 se antes não os Requerentes não forem reembolsados da quantia de € 223.494,03 que pagaram indevidamente e até ao seu integral reembolso à taxa legal supletiva; nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, 3, alínea c) e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

4. DECISÃO

Nos termos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado, e, em consequência:
 - i. Anular parcialmente os atos tributários de liquidação do IMI de IMI de 2016, 2017, 2018 e 2019, melhor identificados em B) dos factos provados, respeitantes a terrenos para construção, no montante global de € 223 494,03;
 - ii. Condenar a Requerida no reembolso aos Requerentes do imposto pago em excesso, no montante de € 223 494,03€;
 - iii. Condenar a Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios

- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

5. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 223.494,03 (duzentos e vinte e três euros, quatrocentos e noventa e quatro euros e três cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT

e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

6. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de março de 2022

Os Árbitros

(Árbitro Presidente – Regina de Almeida Monteiro)

(Árbitro Adjunto - Luís Menezes Leitão)

(Árbitro Adjunto Relator – Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz)