

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 672/2021-T**

**Tema: AIMI. Terrenos para construção. Determinação do valor patrimonial tributário.**

## **SUMÁRIO:**

- I. Apesar de o ato de fixação do valor patrimonial tributário ser um ato destacável, suscetível de impugnação autónoma, a sua legalidade pode ser apreciada em processo de impugnação de liquidação que o tenha assumido como matéria coletável.
- II. O tribunal arbitral é competente para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de AIMI, quando a impugnação tenha como fundamento o erróneo apuramento do valor patrimonial tributário dos prédios que lhe deram origem.
- III. A fixação do valor patrimonial tributário de terrenos para construção com base na aplicação de coeficientes de afetação, qualidade e conforto, e localização viola o disposto no artigo 45.º do CIMI.

Acordam os Árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro Presidente), Sérgio Santos Pereira e Paulo Nogueira da Costa, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. A... – SOCIEDADE DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A, com o número de identificação fiscal ..., doravante designado por “Requerente”, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de

20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral, tendo em vista a apreciação da legalidade do indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa por si apresentado e dos atos de liquidação subjacentes ao mesmo – atos de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) n.ºs 2017..., 2018..., 2019 ... e 2020..., com referência aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, no montante global de € 72.230,63 –, requerendo a anulação parcial dos mesmos.

2. A Requerente requer, ainda, a condenação da Requerida no reembolso do valor do AIMI pago em excesso, no montante global de € 72.230,63, e no pagamento de juros indemnizatórios.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 18/10/2021, tendo a Requerida sido notificada da apresentação do mesmo em 21/10/2021.

5. Os signatários foram designados como árbitros pelo Conselho Deontológico do CAAD, nos termos dos números 2, alínea *a*), e 3 do artigo 6.º do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.

6. Em 07/12/2021 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea *c*), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27/12/2021.

8. A Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral, em síntese, nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social a aquisição, promoção ou exploração de empreendimentos imobiliários, incluindo designadamente, o desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários e/ou turísticos, reabilitação, construção ou reconstrução, loteamentos e urbanizações, a aquisição de imóveis, seu arrendamento, exploração onerosa por outras formas, sua

valorização, o arrendamento de imóveis ou a compra e venda de imóveis, bem como a revenda dos adquiridos para esse fim;

- b) No âmbito da sua atividade, a Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção;
- c) A Requerente invoca a errónea determinação do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção” resultante da aplicação ilegal dos coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto;
- d) Os coeficientes de afetação (estabelecido no artigo 41.º), de localização (definido no artigo 42.º), de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º) não eram aplicáveis aos “terrenos para construção”, por não fazerem parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI na redação vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos atos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, mas sem prejuízo de este mesmo cálculo poder considerar elementos e características igualmente relevantes para efeitos de determinação destes coeficientes;
- e) No cálculo do correspondente valor patrimonial tributário de “terreno para construção”, deverão, portanto, ser desconsiderados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, e adotada, em regra geral, a seguinte fórmula de cálculo:  $V_t = V_c \times A \times \%$  do valor das edificações autorizadas ou previstas, conforme resulta do método de determinação deste valor para “terrenos para construção” nos termos do artigo 45.º do Código do IMI na redação vigente à data dos factos tributários para efeitos deste Adicional – i.e. 2017, 2018, 2019 e 2020;
- f) Os valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” por si detidos nos anos 2017, 2018, 2019 e 2020 ainda consideravam a aplicação errónea dos coeficientes de localização, de afetação e/ou de qualidade e conforto, denotando-se erro na interpretação dos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, erro este da responsabilidade

---

exclusiva da AT, e que teve repercussões prejudiciais para a Requerente quanto ao AIMI devido (e pago) nos anos em apreço;

- g) Qualquer erro nos pressupostos de facto e/ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais dos imóveis sobre os quais incide o ato tributário de liquidação de AIMI e que, conseqüentemente, faz com que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do Código de IMI, constitui um vício que determina a anulabilidade desse mesmo ato tributário;
- h) No caso em apreço, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção encontram-se “sobrevalorizados” e, nesta sequência, a coleta de AIMI para cada um desses terrenos foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido caso os valores da matéria tributável tivessem sido fixados de acordo com o artigo 45.º do Código do IMI e não segundo a fórmula erroneamente aplicada aos terrenos pela AT nos anos de tributação em discussão, pelo que é de concluir que foi efetuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de AIMI;
- i) Acresce que a interpretação do artigo 45.º do Código do IMI, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do Código do IMI devem ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios – por analogia ou outra técnica de interpretação –, atenta contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP;
- j) Nestes termos, é inconstitucional a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, quando interpretada no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio terem aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção;
- k) Assim, devem os atos tributários de liquidação de AIMI em apreço ser declarados parcialmente ilegais, impondo-se, em consequência, a devolução dos montantes de

imposto indevidamente pagos, que ascende a € 72.230,63, com todos os efeitos legais daí decorrentes;

- l) E sendo procedente o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente entende ter direito a juros indemnizatórios, com fundamento no disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, em virtude de ter ocorrido erro imputável aos serviços do qual resultou o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

9. A Requerida apresentou Resposta, na qual invoca as seguintes exceções: *i*) incompetência material do Tribunal Arbitral; *ii*) exceção dilatória inominada – ilegalidade do pedido de deferimento do pedido de Revisão Oficiosa.

10. Relativamente à exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, a Requerida entende o seguinte:

- a) A Requerente pretende a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT;
- b) O que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato de fixação da matéria tributável e não o ato de liquidação;
- c) Acontece que 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;
- d) E 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;
- e) Ou seja, o pedido formulado pela Requerente prende-se com a ilegalidade de um ato destacável, ele próprio autonomamente atacável e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT;
- f) Em conclusão, o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT), o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil

*ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, nº1, alíneas a) e e) do RJAT.

11. No que diz respeito à exceção de ilegalidade do pedido de deferimento do pedido de Revisão Oficiosa, a Requerida sustenta o seguinte:

- a) A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral profira despachos de deferimento dos pedidos de revisão oficiosa;
- b) Acontece que não pode o poder judicial ou arbitral, sob pena de violação do princípio constitucional de separação de poderes, substituir-se aos órgãos administrativos e tributários praticando atos próprios das suas competências;
- c) Não se afigura legítimo que o Tribunal encarregado de controlar a legalidade de um ato de administração pratique atos administrativos ou tributários em concorrência com a administração tributária;
- d) Também de acordo com o princípio da tipicidade, as competências dos órgãos constitucionais são apenas as expressamente enumeradas na Constituição e as competências constitucionalmente fixadas não podem ser transferidas para órgãos diferentes daqueles a quem a Constituição os atribui;
- e) Assim, a fixação judicial do conteúdo do ato violaria o núcleo essencial dos limites da competência dos tribunais administrativos deslocando para o órgão judicial a atividade administrativa da esfera da Autoridade Tributária, em claro desrespeito pelos princípios da indisponibilidade e da tipicidade de competências;
- f) Considera a Requerida que os pedidos de deferimento de revisão oficiosa são ilegais e inconstitucionais por violação do princípio de separação de poderes, previstos nos artigos 266.º, n.º 2, e 111.º da Constituição da República Portuguesa o que acarreta como consequência a sua improcedência;
- g) Sendo o princípio da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP, constituindo o mesmo referência e limite aos poderes de cognição dos tribunais no exercício da sua função no seio do Estado de Direito (cf.

---

artigos 202.º e 203.º da CRP) afigura-se o pedido de deferimento dos pedidos de revisão oficiosa deve ser julgado totalmente improcedente.

12. Na defesa por impugnação, a Requerida sustenta a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos:

- a) Considera a Requerida que as liquidações foram efetuadas com base nos valores patrimoniais dos prédios que constavam das matrizes a 1 de janeiro do respetivo ano, os quais, pois por força do decurso do tempo, já não podem ser objeto de anulação administrativa;
- b) Face ao novo entendimento da Autoridade Tributária no que se refere à fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção considera-se prejudicado o referido nos artigos 39.º a 101.º do pedido de pronúncia arbitral, bem como a suscitada inconstitucionalidade do artigo 35.º do Código do IMI quando interpretada no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º terem aplicação na determinação do VPT dos terrenos para construção;
- c) O prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1, 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;
- d) Tendo o pedido de revisão oficiosa das liquidações de AIMI calculadas com base em valores patrimoniais tributários fixados em 2013 sido apresentado a 15/06/2021, tem necessariamente de se concluir que o mesmo é intempestivo;
- e) Não tendo a Requerente 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;
- f) Ou seja, 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;

- g) Por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT;
- h) Constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento segundo o qual o ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável;
- i) Pelo que 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;
- j) Ao estabelecer a sindicância direta destes atos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação da liquidação;
- k) Sendo assim, não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação;
- l) Por força do disposto no artigo 168, n.º 1, do CPA, as avaliações em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor patrimonial tributários dos terrenos para construção efetuadas há mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa;
- m) Conclui-se que já se encontra precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixe valor patrimonial tributário o qual se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de AIMI;
- n) Se assim não fosse estar-se-ia a admitir que a liquidação de AIMI pudesse ser calculada *contra legem*, i.e. com base no valor que não é o que consta na respetiva matriz predial;
- o) Sendo inatacável o ato que fixe o VPT, a lei veda a possibilidade de se tornar a falta de impugnação contenciosa tempestiva reabrindo a sua impugnabilidade no sentido



de vir a obter por esta via os efeitos típicos da impugnação que não foi efetuada no devido tempo;

- p) Conclui-se, assim, não só, por um lado, que não se verifica qualquer violação de princípios constitucionais, mas também que a prevalecer a argumentação da Requerente, essa sim, acarretaria uma violação do princípio da igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente;
- q) O Tribunal Arbitral está obrigado a julgar de acordo com o direito constituído, estando impedido de julgar o processo de acordo com critérios da equidade;
- r) A pretensão arbitral da Requerente não está sustentada nem na lei nem no direito constituído, devendo ser julgada improcedente;
- s) Por estar a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade previsto no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa e concretizado nos artigos 55.º da Lei Geral Tributária e no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou em vigor no ordenamento jurídico, conforme se verificou no caso em apreço;
- t) Os atos impugnados não padecem dos vícios que lhe foram assacados nem de quaisquer outros;
- u) Também não assiste razão à Requerente no pedido de juros indemnizatórios, uma vez que no caso em apreço não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”, atendendo a que, à data dos factos, a Administração Tributária fez a aplicação da lei, a que está vinculada;
- v) Caso o pedido de pagamento de juros fosse julgado procedente, o que por mera hipótese se concede, o mesmo seria enquadrável no nº 3, alínea c) do artigo 43.º da LGT, o qual determina que nas situações de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte são devidos juros indemnizatórios apenas a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão.

13. Na sua Resposta, a AT requereu a dispensa da junção do processo administrativo e da apresentação de alegações.

14. Por despacho de 07/02/2022, este Tribunal determinou a notificação da Requerente para, no prazo de dez dias, se pronunciar, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada, na resposta, pela AT, e para se pronunciar, no mesmo prazo, sobre os pedidos de dispensa da junção do processo administrativo e de apresentação de alegações, formulados também pela AT na resposta.

15. A Requerente não se pronunciou no prazo cominado quanto à matéria de exceção suscitada na resposta, nem quanto à dispensa da junção do processo administrativo e da apresentação de alegações escritas requerida pela AT.

16. Por despacho de 03/03/2022, este Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas e a junção do processo administrativo, e relegou para final a apreciação da matéria de exceção.

## **II – SANEADOR**

17. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

19. O processo não enferma de nulidades.

20. Considerando que a Requerida, na sua contestação, invoca duas exceções, cabe ao Tribunal apreciá-las. Assim:

### A) Sobre a incompetência material do Tribunal Arbitral

Entende a Requerida que o Tribunal Arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, os quais são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica. Ou seja, segundo a Requerida, o pedido

formulado pela Requerente prende-se com a ilegalidade de um ato destacável, ele próprio autonomamente atacável e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT.

Ora, como se conclui na Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 500/2020-T, «[s]endo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício de quantificação da matéria colectável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido».

Neste sentido, na Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo Arbitral n.º 760/2020-T é expresso o entendimento de que uma das concretizações do princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva é o princípio *pro actione*, consagrado no artigo 7.º do CPTA, afirmando-se que este 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». Na mesma Decisão Arbitral é manifestado o entendimento de 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», concluindo-se que «[a]ssim, 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)».

No mesmo sentido decidira já o TCAS, em Acórdão de 31-10-2019, proferido no âmbito do Processo n.º 2765/12.BELRS. Neste Acórdão pode ler-se o seguinte

*«... sendo a fixação do VPT um acto destacável, ele goza de possibilidade de impugnação autónoma, independentemente da existência ou não de liquidação, impugnação essa que no caso era permitida pelo artigo 20.º do Dec.-Lei 287/2003.*

*Portanto, não tendo sido impugnada a fixação do VPT, facto que a recorrida aceita, parece que a consequência seria a de aceitar que as liquidações feitas a coberto desse VPT, enquanto não fosse alterado, não podiam também ser alteradas com tal fundamento.*

*Mas o problema pode ser olhado de outro prisma.*

*Em regra, os actos da Administração, com excepção dos actos viciados de nulidade, consolidam-se juridicamente se não forem impugnados nos prazos estabelecidos na lei.*

*Todavia, mesmo fora das situações de nulidade o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afectam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido.*

*É o que sucede com o artigo 78.º da LGT, que prevê a possibilidade de revisão dos actos tributários com fundamento em ilegalidade ou erro, mecanismo que se encontra presente na legislação tributária de outros países, como sucede em Espanha com o artigo 219.º da Ley General Tributária.*

*O artigo 78.º da LGT consagra um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um acto ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, que não estejam previstos na lei.*

*Todavia, como já se disse, o artigo 78.º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários stricto sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação e qualquer tributo(2). O que não quer dizer que seja de todo imprestável para o caso sub judice, visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas à recorrida.*

*Ora, ultrapassada que está actualmente a questão de saber se a iniciativa de revisão pela administração pode ser desencadeada a impulso do interessado, da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços.*

*O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.*

*Erro esse que, independente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente desta, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que sempre justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.*

*O que reforça o entendimento de que o direito que a recorrida reclamou, de ver as últimas quatro liquidações anteriores à reclamação serem anuladas, ter pleno apoio legal».*

Assim, ao contrário do que conclui a Requerida, e na esteira das decisões ora reproduzidas, considera o Tribunal que é da sua competência a apreciação da legalidade dos atos de liquidação de AIMI, quando a impugnação tenha como fundamento o erróneo apuramento do VPT dos prédios que lhe deram origem.

Pelo que não deve ser dado provimento à exceção invocada pela Requerida de incompetência material do Tribunal Arbitral.

#### **B) Sobre a exceção dilatória inominada**

Segundo a Requerida, não podem os tribunais, sob pena de violação do princípio constitucional de separação de poderes, substituir-se aos órgãos administrativos e tributários praticando atos próprios das suas competências, pelo que é ilegal o pedido da Requerente tendo em vista o deferimento pelo Tribunal Arbitral do pedido de Revisão Oficiosa.

Sucedem que a Requerente não pede ao Tribunal Arbitral a prática de um ato de deferimento do pedido de revisão oficiosa em substituição do ato omitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e limita-se a requerer a constituição do tribunal arbitral, “na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do Pedido de Revisão Oficiosa (...) com vista à anulação (parcial) dos actos tributários do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) n.º 2017..., 2018..., 2019... e 2020 ... com referência aos anos 2017, 2018, 2019 e 2020.” E, por outro lado, no petitório, a Requerente apenas solicita a anulação parcial dos atos tributários relativos às liquidações de AIMI e o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, e, a título subsidiário, a desaplicação da norma do artigo 45.º do Código do IMI, com fundamento em inconstitucionalidade.

Só na parte expositiva do pedido arbitral, e a propósito dos pressupostos processuais do pedido, é que a Requerente suscita a apreciação da legalidade do ato de indeferimento tácito, juntamente com os próprios atos de liquidação subjacentes.

Assim sendo, a Requerente, inequivocamente, deduziu um pedido de constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade de atos de liquidação do adicional ao IMI, e, precedentemente, deduziu um pedido de revisão oficiosa contra os mesmos atos de liquidação, visando obter a sua anulação pela via administrativa.

O efeito útil e relevante do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa traduz-se na manutenção na ordem jurídica dos atos tributários de liquidação, pelo que é esse mesmo indeferimento que torna justificável e necessário o recurso à jurisdição arbitral visto não ter sido possível obter a anulação administrativa ainda na fase pré-judicial. A decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa constitui, neste contexto, o *objeto mediato* do pedido e a eliminação da ordem jurídica dessa decisão, enquanto ato de segundo grau, apenas se torna viável como necessária consequência da ilegalidade dos atos

tributários de liquidação impugnados.

Não estando em causa um ato de deferimento do pedido de revisão oficiosa, fica necessariamente prejudicado o conhecimento das questões de constitucionalidade suscitadas pela Requerida.

Nestes termos, a invocada exceção da incompetência do tribunal arbitral mostra-se ser improcedente.

### **III. MÉRITO**

#### **III. 1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **§1. Factos provados**

21. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade tem como objeto social a aquisição, promoção ou exploração de empreendimentos imobiliários, incluindo designadamente, o desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários e/ou turísticos, reabilitação, construção ou reconstrução, loteamentos e urbanizações, a aquisição de imóveis, seu arrendamento, exploração onerosa por outras formas, sua valorização, o arrendamento de imóveis ou a compra e venda de imóveis, bem como a revenda dos adquiridos para esse fim;
- b) No âmbito da sua atividade, a Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção;
- c) A Requerente foi notificada dos seguintes atos tributários de liquidação de AIMI (cfr. Documento 2 junto pela Requerente):
  - A) Liquidação com o n.º 2017 ..., referente ao ano 2017, no montante total de € 32 891,68;
  - B) Liquidação com o n.º 2018 ..., referente ao ano 2018, no montante total de € 32 356,80;
  - C) Liquidação com o n.º 2019 ..., referente ao ano 2019, no montante total de € 32 463,68;

- D) Liquidação com o n.º 2020 ..., referente ao ano 2020, no montante total de € 32 842,15;
- d) Em parte, as liquidações de AIMI *sub judice* tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de AIMI a pagar pela Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção 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, previstos no artigo 38.º do CIMI, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas anteriores às novas avaliações efetuadas em 2020 (cfr. Documento 3 junto pela Requerente);
- e) Especificamente:
- A) Na determinação do VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial U-... foi aplicado um coeficiente de localização de 2,50;
- B) Na determinação dos VPT dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ... sob os artigos matriciais U-... e U-... foi aplicado um coeficiente de localização de 3,00;
- C) Na determinação dos VPT dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ... sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-... e U-... foi aplicado um coeficiente de localização de 3,00 e um coeficiente de qualidade e conforto de 1,20;
- f) Tendo em conta o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, e nos termos preconizados pela jurisprudência constante do STA, a AT veio corrigir, em 2020, o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar os coeficientes previstos no artigo 38.º do CIMI, conforme resulta das cadernetas prediais urbanas juntas pela Requerente sob a designação de Documento 4, e detalhado nas seguintes Tabelas:



**Tabela 1 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AIMI, com referência ao ano de 2017**

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2017	VPT - reavaliação	Taxa AIMI	Colecta AIMI (antes reavaliação)	Colecta AIMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de AIMI
	U- -	192 440,00	95 480,00	0,40%	769,76	381,92	387,84
	U- .	280 850,00	95 480,00	0,40%	1 123,40	381,92	741,48
	U- -	201 280,00	57 030,00	0,40%	805,12	228,12	577,00
	U- -	164 890,00	46 720,00	0,40%	659,56	186,88	472,68
	U- -	164 890,00	46 720,00	0,40%	659,56	186,88	472,68
	U- -	201 280,00	57 030,00	0,40%	805,12	228,12	577,00
	U- -	5 575 550,00	1 895 510,00	0,40%	22 302,20	7582,04	14 720,16
		<b>6 781 180,00</b>	<b>2 293 970,00</b>		<b>27 124,72</b>	<b>9 175,88</b>	<b>17 948,84</b>

**Tabela 2 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AIMI, com referência ao ano de 2018**

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018	VPT - reavaliação	Taxa AIMI	Colecta AIMI (antes reavaliação)	Colecta AIMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de AIMI
	U- .	192 440,00	95 480,00	0,40%	769,76	381,92	387,84
	U- .	280 850,00	95 480,00	0,40%	1 123,40	381,92	741,48
	U- -	201 280,00	57 030,00	0,40%	805,12	228,12	577,00
	U- -	164 890,00	46 720,00	0,40%	659,56	186,88	472,68
	U- -	164 890,00	46 720,00	0,40%	659,56	186,88	472,68
	U- -	201 280,00	57 030,00	0,40%	805,12	228,12	577,00
	U- -	5 575 550,00	1 895 510,00	0,40%	22 302,20	7582,04	14 720,16
		<b>6 781 180,00</b>	<b>2 293 970,00</b>		<b>27 124,72</b>	<b>9 175,88</b>	<b>17 948,84</b>

**Tabela 3 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AIMI, com referência ao ano de 2019**

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2019	VPT - reavaliação	Taxa AIMI	Colecta AIMI (antes reavaliação)	Colecta AIMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de AIMI
	U-	195 326,60	95 480	0,40%	781,31	381,92	399,39
	U-	285 062,75	95 480,00	0,40%	1 140,25	381,92	758,33
	U-	201 280,00	57 030,00	0,40%	805,12	228,12	577,00
	U-	164 890,00	46 720,00	0,40%	659,56	186,88	472,68
	U-	164 890,00	46 720,00	0,40%	659,56	186,88	472,68
	U-	201 280,00	57 030,00	0,40%	805,12	228,12	577,00
	U-	5 575 550,00	1 895 510,00	0,40%	22 302,20	7582,04	14 720,16
		<b>6 788 279,35</b>	<b>2 293 970,00</b>		<b>27 153,12</b>	<b>9 175,88</b>	<b>17 977,24</b>

**Tabela 4- Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de AIMI, com referência ao ano de 2020**

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2020	VPT - reavaliação	Taxa AIMI	Colecta AIMI (antes reavaliação)	Colecta AIMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de AIMI
	U-	195 326,60	95 480	0,40%	781,31	381,92	399,39
	U-	285 062,75	95 480,00	0,40%	1 140,25	381,92	758,33
	U-	204 299,20	57 030,00	0,40%	817,20	228,12	589,08
	U-	167 363,35	46 720,00	0,40%	669,45	186,88	482,57
	U-	167 363,35	46 720,00	0,40%	669,45	186,88	482,57
	U-	204 299,20	57 030,00	0,40%	817,20	228,12	589,08
	U-	5 659 183,25	1 895 510,00	0,40%	22 636,73	7582,04	15 054,69
		<b>6 882 897,70</b>	<b>2 293 970,00</b>		<b>27 531,59</b>	<b>9 175,88</b>	<b>18 355,71</b>

- g) Apesar de a AT ter corrigido, em 2020, a fórmula de cálculo dos VPT dos terrenos para construção descritos *supra*, já anteriormente detidos pela Requerente, a mesma não procedeu à revisão das liquidações de AIMI anteriores;
- h) Não se conformando com a posição da AT quanto aos atos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, a Requerente apresentou, em 15 de junho de 2021, pedido de Revisão Oficiosa desses atos, ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT (cfr. Documento 1 junto pela Requerente);
- i) A AT não se pronunciou sobre este pedido de Revisão Oficiosa até à data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;

- j) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado;
- k) A Requerente apresentou no CAAD, em 17 de outubro de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

## **§2. Factos não provados**

22. Com relevo para a decisão, não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

## **§3. Motivação quanto à matéria de facto**

23. Cabe ao Tribunal selecionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *e*), do RJAT].

24. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT].

25. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental junta aos autos, e considerando as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

## **III.2. MATÉRIA DE DIREITO**

### **§1. Das questões prévias formuladas pela Requerida**

26. Verificada a improcedência das exceções invocadas pela Requerida, cabe apreciar as questões prévias por si suscitadas.

#### **A) Sobre a intempestividade do pedido de revisão oficiosa**

Considerou a Requerida, na contestação apresentada que «*o prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1,*

*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».*

Entende, porém, o Tribunal que o prazo de revisão oficiosa aplicável é o do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, porquanto o pedido de revisão oficiosa foi dirigido contra os atos de liquidação do AIMI, ainda que com base em erro de direito quanto à fixação da matéria tributável.

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

Assim, o pedido de revisão do ato tributário apresentado pela Requerida deverá ser considerado tempestivo.

B) Sobre a consolidação do ato tributário que determinou o VPT e

C) Sobre a impugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT

Estas questões foram já analisadas *supra*, na apreciação da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral. Com efeito, a exceção de incompetência material do Tribunal, invocada pela Requerida, funda-se no entendimento de que os atos de fixação do valor patrimonial «são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica» (artigo 18.º da Resposta). Por conseguinte, assume aqui relevo a jurisprudência já citada – designadamente, as Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos Processos n.º 500/2020-T e n.º 760/2020-T, e o Acórdão do TCAS, de 31-10-2019, proferido no âmbito do Processo n.º 2765/12.BELRS.

À luz desta jurisprudência, não colhe a argumentação da Requerida segundo a qual «[o] procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral» (artigo 38.º da Resposta), 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» (artigo 39.º da Resposta), pelo que «... não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação» (artigo 64.º da Resposta).

Conforme se assinala na Decisão Arbitral Proferida no âmbito do Processo n.º 760/2020-T, «... 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», aí se concluindo que não existe razão que obste à apreciação do ato de fixação do VPT no âmbito de impugnação de ato de liquidação de que aquele seja instrumental.

#### D) Sobre o regime da anulação administrativa

Sustenta, ainda, a Requerida que «... se encontra precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixe valor patrimonial tributário o qual se encontra sanado e produz efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de AIMI» (artigo 72.º da Resposta) e que «[s]e assim não fosse estar-se-ia a admitir que a liquidação de AIMI pudesse ser calculada contra legem, i.e. com base no valor que não é o que consta na respetiva matriz predial» (artigo 73.º da Resposta).

Sucedem que no caso em apreço a Requerente não pretende a anulação do ato de fixação do VPT, mas sim dos atos de liquidação de AIMI. Pelo que, o que importa saber é se os atos de liquidação de AIMI contestados enfermam de vício substantivo de erro nos pressupostos de direito, na parte em que tiveram como pressuposto valores patrimoniais em que foram considerados coeficientes de qualidade e conforto, coeficientes de localização e/ou coeficientes de afetação.

Consequentemente, entende-se que o regime da anulação administrativa não é relevante para a decisão do caso *sub judice*, tal como resulta do que já se disse quanto à questão da consolidação do ato tributário que determinou o VPT, não existindo assim qualquer violação do princípio da segurança jurídica nem do princípio da igualdade.

Ainda que se considerasse haver uma restrição desses princípios, sempre se deveria entender que a admissibilidade legal de revisão oficiosa do ato de liquidação, na qual possam ser apreciados os respetivos pressupostos de direito, configura um meio adequado, necessário e proporcional para a salvaguarda do núcleo essencial dos princípios da justiça e da tutela jurisdicional efetiva, operando-se, desta forma, uma concordância prática entre estes princípios e os princípio da segurança jurídica e da igualdade.

A este respeito, a Requerida invoca o Acórdão do STA, de 13-11-2007, proferido no âmbito do Processo n.º 0164A/04, para reforçar o argumento de que, a admitir-se a impugnação dos atos que fixaram o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, tal «... acarretaria uma violação do princípio da igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente». Ora, o aresto invocado permite concluir no sentido oposto ao propugnado pela Requerida. Com efeito, ele tem por objeto a interpretação do n.º 1 do artigo 161.º do CPTA, que prevê a possibilidade de extensão dos efeitos da sentença, em determinados casos e mediante a verificação de certos requisitos. Ou seja, a lei prevê a possibilidade de, nalguns casos, uma sentença aproveitar a outras pessoas, mesmo que não tenham recorrido à via contenciosa. E o STA, no Acórdão em apreço, conclui que o preceito contido no n.º 1 do artigo 161.º do CPTA não viola os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, nem o princípio da igualdade, justificando-se por razões de justiça material, «... visando obviar a possíveis disparidades, consubstanciadas em status diferenciados resultantes, em relação a alguns particulares, da não impugnação atempada de actos, com conteúdo decisório perfeitamente igual e que tenham definido a mesma situação jurídica ...».

## **§2. Análise do pedido formulado pela Requerente**

- 
27. Entende a Requerente que a coleta de AIMI para cada um dos terrenos para construção descritos supra foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido, em virtude de a AT ter aplicado uma fórmula errada de cálculo dos valores patrimoniais tributários, na qual considerou critérios não previstos no artigo 45.º do CIMI.
28. A Requerida sustenta que acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção relevar a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, mas que não era legalmente possível corrigir as liquidações de AIMI de anos anteriores, uma vez que, por força do artigo 168.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA) a correção da base de incidência do imposto, i. e., a correção do ato de avaliação do qual resulta a fixação do VPT efetuada há mais de cinco anos já não pode ser objeto de anulação administrativa.
29. Ora, a jurisprudência consolidada do STA aponta no sentido de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, que constitui a norma específica que regula essa matéria, pelo que não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto a que se refere o artigo 38.º do Código do IMI.
30. E não há motivo para alterar agora essa orientação.
31. Tal como resulta do artigo 135.º-B do Código do IMI, o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular (n.º 1), excluindo-se os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código (n.º 2).
32. O artigo 6.º do Código do IMI estabelece as espécies de prédios urbanos, nos seguintes termos:
- « 1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*
- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*

*c) Terrenos para construção;*

*d) Outros.*

*2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

*3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

*4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3».*

33. No que se refere às operações de avaliação, a lei distingue entre os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, cujos parâmetros se encontram consignados nos artigos 38.º a 44.º, e os terrenos para construção e os prédios da espécie “outros”, cujo valor patrimonial tributário é determinado, respetivamente, nos termos dos artigos 45.º e 46.º do Código do IMI.

34. O artigo 38.º, sob a epígrafe “Determinação do valor tributário”, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

*«1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:*



$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

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.*

*(...)*».

35. Por sua vez, o preceito do Código do IMI que regula a fixação do valor patrimonial dos terrenos para construção, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 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.*

*(...)».*

36. Os critérios para a fixação do valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «outros» estão, por seu lado, definidos no artigo 46.º do CIMI, o qual, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, dispunha o seguinte:

*«Artigo 46.º*

*Valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «Outros»*

*1 - No caso de edifícios, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38.º, com as adaptações necessárias.*

*2 - No caso de não ser possível utilizar as regras do artigo 38.º, o perito deve utilizar o método do custo adicionado do valor do terreno.*

*3 - No caso de terrenos, o seu valor unitário corresponde ao que resulta da aplicação do coeficiente de 0,005, referido no n.º 4 do artigo 40.º, ao produto do valor base dos prédios edificados pelo coeficiente de localização.*

*4 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas é determinado como se de terreno para construção se tratasse, de acordo com deliberação da câmara municipal.»*

37. É a todos os títulos evidente que o legislador, ao definir os critérios de determinação do valor tributário por referência aos prédios urbanos classificados como «habitacionais», «comerciais, industriais ou para serviços», «terrenos para construção» e «outros», está, precisamente, a remeter para essa tipologia de prédios de acordo com a própria caracterização que o Código lhe atribui nos termos das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI.

38. Estando em causa um terreno para construção, o valor patrimonial tributário tem por base os critérios definidos no artigo 45.º, que remete para o valor da área de implantação do edifício a construir acrescido do valor do terreno adjacente à implantação.
39. O valor da área de implantação varia numa percentagem entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas e que é fixada tendo em consideração as características mencionadas no n.º 3 do artigo 42.º, isto é, características relativas a acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.
40. Por sua vez, o valor da área adjacente à construção é calculado mediante a remissão para o artigo 40.º, n.º 4, que estipula a fórmula de cálculo da área de terreno livre dos prédios edificados.
41. Determinando a lei os termos em que se calcula o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor da área adjacente à construção, cujo somatório permite fixar o valor patrimonial do terreno para construção, são esses os específicos critérios a que haverá de atender-se para efeitos de avaliação.
42. Ao estabelecer que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, a lei não manda aplicar o coeficiente de localização definido no artigo 42.º para prédios urbanos destinados a comércio, indústria ou serviços, pretendendo explicitar apenas que, para efeitos de avaliação dos terrenos de construção, deve ser considerado um valor percentual entre esses dois limites, ponderado em função das características atinentes à localização do terreno.
43. Ao utilizar a fórmula de cálculo da área de terreno livre dos prédios edificados, para a determinação do valor da área adjacente à construção, o legislador não pretende equiparar os terrenos para construção aos prédios edificados, mas unicamente aplicar um mecanismo de cálculo que se encontra previsto numa outra disposição do mesmo diploma legal.
44. Como é bem de ver, as referências feitas no artigo 45.º ao regime específico do n.º 3 do artigo 42.º e do n.º 4 do artigo 40.º não representam uma remissão em bloco para os critérios de avaliação aplicáveis aos prédios edificados, mas apenas a integração no regime próprio de avaliação dos terrenos para construção, por efeito de um expediente de remissão intra-

- sistemática, de certos fatores que são também considerados na avaliação de outros prédios urbanos.
45. De resto, não deixa de ser significativo, no quadro de uma interpretação sistemática da lei, que o mencionado artigo 45.º não contenha disposição similar à prevista no artigo 46.º, que para a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «outros», manda aplicar, com as adaptações necessárias, no caso de edifícios, os critérios definidos no artigo 38.º.
  46. No caso dos terrenos para construção, não só não é efetuada essa remissão genérica para o disposto nesse preceito, como também se estipulam critérios próprios para o cálculo do valor patrimonial tributário dos prédios.
  47. Por outro lado, uma interpretação do artigo 45.º com base na similitude de situação entre os terrenos para construção e os edifícios construídos não tem o mínimo apoio na letra da lei e não é sequer admissível o recurso à analogia, não só porque não existe nenhuma lacuna normativa que seja suscetível de integração analógica, como também porque a integração por meio de analogia é proibida no tocante a matérias abrangidas pela reserva de lei parlamentar (artigo 11.º, n.º 4, da LGT).
  48. No sentido exposto aponta ainda a jurisprudência do STA, que tem vindo a considerar não serem aplicáveis, na avaliação de terrenos para construção, os coeficientes de afetação e de qualidade e conforto, com base no entendimento de esses fatores apenas podem ser aferidos em relação a prédios já edificadas (cfr. acórdãos do STA de 11 de novembro de 2009, Processo n.º 0765/09, de 20 de Abril de 2016, Processo n.º 0824/15, e de 16 de Maio de 2018, Processo n.º 0986/16).
  49. A jurisprudência do STA tem também afastado o coeficiente de localização, na medida em que se entende que esse fator se encontra já contemplado na percentagem estabelecida no n.º 2 do artigo 45.º (cfr. acórdãos do STA de 5 de Abril de 2017, Processo n.º 01107/16, e de 28 de junho de 2017, Processo n.º 0897/16).
  50. Importa por fim referir que este entendimento jurisprudencial foi sufragado pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, em recurso por oposição de julgados, através do acórdão de 21 de setembro de 2016, no Processo n.º 01083/13, no qual se pode ler o seguinte:

*«Tendo em conta a realidade o legislador consagrou para a determinação do valor patrimonial tributário desta espécie de prédios [terrenos para construção] a regra específica constante do supra referido artigo 45 do CIMI e não outra, onde reitera- - se 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.*

*Isto 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 38.º 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. E, sendo verdade que para calcular o valor da área de implantação do edifício a construir a lei prevê que se pondere o valor das edificações autorizadas ou previstas (art.º 45.º n.º 2 do CIMI) para tal desiderato, salvo melhor opinião não necessitamos/devemos entrar em linha de conta, necessariamente, com o coeficiente de qualidade e conforto pois que não estando materializado não é medível/quantificável, sendo consabido da experiência comum que um projecto de edificação contemplando possibilidades modernas de inserção acessória de equipamentos vulgarmente associados ao conceito de conforto tais como ar condicionado, videovigilância robótica doméstica, luzes inteligentes etc, se edificado/realizado com defeitos pode não se traduzir em qualquer comodidade ou bem estar, antes pelo contrário ser fonte de problemas/insatisfações e dispêndios financeiros.»*

51. Nestes termos, a fixação do valor patrimonial tributário de terrenos para construção com base na aplicação de coeficientes de afetação, qualidade e conforto, e localização mostra-se ser ilegal por violação do artigo 45.º do CIMI.
52. Em conclusão, os atos tributários de liquidação de AIMI objeto da presente ação e identificados *supra* são parcialmente anuláveis por vício substantivo de erro nos pressupostos de direito, na parte em que tiveram como pressuposto valores patrimoniais em que foram considerados coeficientes de qualidade e conforto, coeficientes de localização e/ou coeficientes de afetação ao abrigo da fórmula do artigo 38.º do CIMI.
53. Do quanto fica exposto resulta claro que esta conclusão tem por base a aplicação da lei, e não qualquer juízo de equidade.
54. Deve, assim, proceder integralmente o pedido efectuado pela Requerente, de anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido de anulação dos atos de liquidação de AIMI acima identificados.
55. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.
56. De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
57. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto pago em excesso.
58. Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*.
59. Em relação aos juros indemnizatórios, o artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT institui uma disciplina específica para os casos de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, constituindo-se a obrigação de indemnizar na esfera da Requerida somente depois de

decorrido um ano a contar do pedido de revisão, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, salvo se o atraso não for imputável à AT (v. acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 038/19, de 4 de novembro de 2020).

60. No caso *sub judice*, está em causa a errada interpretação e aplicação pela Requerida de normas de incidência tributária e ficou demonstrado que as liquidações de AIMI padecem de erro de direito imputável à AT, vício para o qual o Requerente em nada contribuiu.
61. Assim, são devidos juros indemnizatórios, depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, calculados com base nos valores de imposto indevidamente pago, a apurar em sede de execução da presente decisão arbitral.

#### **IV – DECISÃO**

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando parcialmente os atos tributários de liquidação de AIMI *supra* identificados, bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida à restituição da prestação tributária paga em excesso;
- d) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos prescritos *supra*,

tudo com as legais consequências.

#### **V- VALOR DO PROCESSO**

---

De harmonia com o disposto no artigo 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 € **72.230,63**.

## **VI – CUSTAS**

Nos termos do artigo 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.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de março de 2022

Os Árbitros,

Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro Presidente),

Sérgio Santos Pereira

Paulo Nogueira da Costa (relator)