

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 664/2021-T

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

Sumário:

I. Como decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, a ficção de ato em que consiste o indeferimento tácito, enquanto ato lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, é suscetível de impugnação judicial, nos termos dos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT e 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

II. Para a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do supra referido artigo 45.º do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42.º, tendo em conta o projeto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45.º do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes.

DECISÃO ARBITRAL

tributários de liquidação de IMI *sub judice*, porque assentes em normas inconstitucionais, sendo os mesmos prontamente anulados, com todas as consequências legais.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-10-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo previsto.

Em 07-12-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 27-12-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando as exceções da i) incompetência material do Tribunal Arbitral por o pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa 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 ser 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 31-01-2022 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

Apenas a Requerente apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a questão de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

II.1 - Exceção da incompetência material do tribunal arbitral

A AT invocou a exceção dilatória da incompetência material deste Tribunal Arbitral defendendo que *“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.*

Na verdade, a presente ação não é nem fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa”.

E afirma ainda que: *“o que o Requerente contesta é, apenas e só, o ato de fixação da matéria tributável e não o ato de liquidação. 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”.*

E, a AT continua afirmando que *“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”.* A AT conclui do seguinte modo: *“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 29.º, n.º 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, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, o que desde já se requer”.

Assim, temos de apreciar o âmbito da competência material dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, e como se trata matéria de ordem pública 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 29.º, 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.

A Requerente, contra-alegou, afirmando que está compreendida no âmbito da competência do Tribunal Arbitral nos termos do estão abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e a alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, a apreciação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, sendo este Tribunal concretamente competente para conhecer do pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento tácito sub Júdice e, bem assim, do ato tributário de IMI subjacente ao mesmo.

Como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT estão abrangidos no âmbito da jurisdição do Tribunal Arbitral todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, desde que tenham por objecto os actos mencionados nos n.ºs 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.

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

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos 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)

Por isso, quer tanto a apreciação da legalidade das liquidações como a da legalidade de atos de fixação de valores patrimoniais inserem-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Como decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, a ficção de ato em que consiste o indeferimento tácito, enquanto ato lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, é suscetível de impugnação judicial, nos termos dos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT e 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), dentro do prazo estabelecido pelo n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, cujo decurso faz presumir o indeferimento para efeitos de reação contenciosa.

Deste princípio da decisão resulta a impugnabilidade da decisão que sobre o pedido venha a ser proferida, devendo igualmente admitir-se a possibilidade de o contribuinte poder “reagir contra o silêncio que sobre ele recair”. Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, o meio processual adequado é a impugnação judicial.

Tanto assim é que o legislador admite expressamente que o pedido de pronúncia arbitral seja apresentado no prazo de 90 dias a contar dos factos referidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º, do CPPT (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), entre os quais a “formação da presunção de indeferimento tácito” (artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT).

Na realidade, entende-se, maioritariamente, que, perante uma situação de indeferimento expreso, há que distinguir dois tipos situações:

- os casos em que o indeferimento resultou de uma reapreciação da liquidação em causa, tendo a AT concluído, de novo, pela sua legalidade – nestes casos, por o objeto do litígio ser

(continuar a ser) a legalidade da liquidação, o meio de reação judicial a utilizar seria o processo de impugnação.

- os casos em que o pedido de reclamação graciosa é indeferido por outras razões, nomeadamente por ser considerado intempestivo. Nestes casos, existe um novo ato administrativo, autónomo relativamente ao de liquidação (e não meramente confirmativo, ao invés do que sucede no tipo de casos anterior) – o meio de reação a utilizar seria, então, a ação administrativa, pois o objeto do processo seria este novo ato (e não, ao menos imediatamente, o de liquidação).

No caso do silêncio da administração, a situação é diferente:

- na construção tradicional, a do indeferimento tácito, ficcionava-se um ato de indeferimento o qual, necessariamente, era o de indeferimento do pedido formulado pelo Requerente (cfr. p. ex., ac. do STA. proc. n.º 1171/04, de 2 de fevereiro de 2005). Considerando-se tacitamente indeferido o pedido de reclamação graciosa de uma liquidação, o meio de reação seria, pois, a impugnação judicial.

- no entendimento moderno, não existe mais a figura do indeferimento tácito: com MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, a figura do indeferimento tácito foi, contudo, eliminada da nossa ordem jurídica com a entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2014, do CPTA (...). Isto mesmo veio a ser clarificado, com a revisão de 2015, no novo art. 129.º do CPA, do qual resulta hoje, com clareza, que, fora dos casos em que a lei preveja a formação de deferimentos tácitos, o incumprimento, no prazo legal, do dever de decidir os requerimentos que lhe sejam regularmente submetidos não dá lugar à formação de qualquer ato tácito, mas é tratado como a omissão pura e simples que efetivamente é, ou seja, como um mero facto. Neste sentido é hoje afirmado no art.º 129.º do CPA que a falta de decisão administrativa dentro do prazo legal confere ao interessado a faculdade de utilizar os meios de tutela administrativa e jurisdicional adequados.

Pretendendo a Requerente a reapreciação da legalidade das liquidações em causa, o “meio de tutela jurisdicional adequado” é o processo de impugnação. Do que resulta a competência, em razão da matéria, deste tribunal arbitral.

“Seja desaplicado, no caso concreto, a norma pretensamente se 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, conseqüentemente, 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 conseqüências legais”.

Atendendo ao já exposto, quanto a exceção da competência material do tribunal arbitral para conhecer do presente pedido arbitral, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não tem competência para desaplicar ou alterar a aplicação das avaliações em sede de IMI, como peticiona subsidiariamente a Requerente, tem apenas como refere a norma, competência para a “declaração de ilegalidade de actos”, o qual não se insere no presente pedido subsidiário da Requerente.

Procede, assim, a exceção dilatória inominada de ilegalidade do pedido, suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, apenas quanto ao pedido subsidiário da Requerente.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos Provados

- a) O requerente é um Fundo especial de investimento imobiliário fechado, constituído por subscrição particular, gerido e administrado pela sociedade gestora aqui identificada.
- b) O Fundo é proprietário de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.
- c) O Fundo foi notificado dos seguintes actos tributários de liquidação de IMI:
 - i. Liquidações com os n.ºs ..., ... e ... referentes ao ano 2016, no montante total de € **321.073,99**;

-
- ii. Liquidações com os n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e ... referentes ao ano 2017, no montante total de € 623.114,19;
- iii. Liquidações com os n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e ... referentes ao ano 2018, no montante total de € **297.195,31**; e
- iv. Liquidações com os n.ºs ..., ... e ..., referentes ao ano 2019, no montante total de € **72.576,99**.
- d) O Fundo procedeu ao pagamento, integral e atempado, das respetivas liquidações de IMI *supra* identificadas.
- e) Em parte, as liquidações de IMI *sub judice* tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelas Requerentes, 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 localização, de afetação, e de qualidade e conforto, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas anteriores às reavaliações efetuadas em 2020.
- f) Recentemente, 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, conforme resulta das notificações de (re)avaliação recebidas com os novos valores patrimoniais tributários.
- g) 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, o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, é o fixado nas **Tabelas 1, 2, 3 e 4** *infra* expostas:

Tabela 1 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção que não foram reavaliados, com referência ao ano 2016							
Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2016	VPT - corrigido	Taxa IMI	Colecta IMI	Colecta IMI corrigido	Diferença de colecta de IMI
	U.	112 704,04	83 572,04	0,30%	338,11	250,72	87,40
	U.	100 673,00	77 219,40	0,30%	302,02	231,66	70,36
	U.	1 533 633,44	993 618,60	0,30%	4 600,90	2 980,86	1 620,04
	U.	288 074,96	204 795,00	0,30%	864,22	614,39	249,84
	U.	1 595 795,43	977 022,83	0,30%	4 787,39	2 931,07	1 856,32
	U	2 635 001,72	1 626 936,38	0,30%	7 905,01	4 880,81	3 024,20
	U.	71 057,72	32 767,20	0,30%	213,17	98,30	114,87
	U	3 888 848,69	2 379 760,95	0,30%	11 666,55	7 139,28	4 527,26
	U.	963 275,98	640 558,11	0,30%	2 889,83	1 921,67	968,15
	U	1 480 342,78	960 630,00	0,30%	4 441,03	2 881,89	1 559,14
		12 669 407,76	7 976 880,50		38 008,22	23 930,64	14 077,58

Tabela 2 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção que não foram reavaliados, com referência ao ano 2017							
Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2017	VPT - corrigido	Taxa IMI	Colecta IMI	Colecta IMI corrigido	Diferença de colecta de IMI
	U.	112 704,04	83 572,04	0,30%	338,11	250,72	87,40
	U.	100 673,00	77 219,40	0,30%	302,02	231,66	70,36
	U.	1 533 633,44	993 618,60	0,30%	4 600,90	2 980,86	1 620,04
	U.	288 074,96	204 795,00	0,30%	864,22	614,39	249,84
	U.	1 595 795,43	977 022,83	0,30%	4 787,39	2 931,07	1 856,32

	U	2 635 001,72	1 626 936,38	0,30%	7 905,01	4 880,81	3 024,20
	U.	71 057,72	32 767,20	0,30%	213,17	98,30	114,87
	U	3 888 848,69	2 379 760,95	0,30%	11 666,55	7 139,28	4 527,26
	U	963 275,98	640 558,11	0,30%	2 889,83	1 921,67	968,15
	U.	1 480 342,78	960 630,00	0,30%	4 441,03	2 881,89	1 559,14
		12 669 407,76	7 976 880,50		38 008,22	23 930,64	14 077,58

Tabela 3 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção que não foram reavaliados, com referência ao ano 2018							
Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018	VPT - corrigido	Taxa IMI	Colecta IMI	Colecta IMI corrigido	Diferença de colecta de IMI
	U-	103 250,00	83 572,04	0,30%	309,75	250,72	59,03
	U-	95 400,00	77 219,40	0,30%	286,20	231,66	54,54
	U-	1 227 540,00	993 618,60	0,30%	3 682,62	2 980,86	701,76
	U	253 010,00	204 795,00	0,30%	759,03	614,39	144,65
	U-	2 299 110,00	977 022,83	0,30%	6 897,33	2 931,07	3 966,26
	U-	3 828 460,00	1 626 936,38	0,30%	11 485,38	4 880,81	6 604,57
	U	67 470,00	32 767,20	0,30%	202,41	98,30	104,11
	U-	5 599 990,00	2 379 760,95	0,30%	16 799,97	7 139,28	9 660,69
	U-	791 360,00	640 558,11	0,30%	2 374,08	1 921,67	452,41
	U-	1 186 780,00	960 630,00	0,30%	3 560,34	2 881,89	678,45
		15 452 370,00	7 976 880,50		46 357,11	23 930,64	22 426,47

Tabela 4 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção que não foram reavaliados, com referência ao ano 2019							
Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2019	VPT - corrigido	Taxa IMI	Colecta IMI	Colecta IMI corrigido	Diferença de colecta de IMI
	U	103 250,00	83 572,04	0,30%	309,75	250,72	59,03
	U-	95 400,00	77 219,40	0,30%	286,20	231,66	54,54
	U-	1 227 540,00	993 618,60	0,30%	3 682,62	2 980,86	701,76
	U-	253 010,00	204 795,00	0,30%	759,03	614,39	144,65
	U	2 299 110,00	977 022,83	0,30%	6 897,33	2 931,07	3 966,26
	U'	3 828 460,00	1 626 936,38	0,30%	11 485,38	4 880,81	6 604,57
	U-	67 470,00	32 767,20	0,30%	202,41	98,30	104,11
	U-	5 599 990,00	2 379 760,95	0,30%	16 799,97	7 139,28	9 660,69
	U-	791 360,00	640 558,11	0,30%	2 374,08	1 921,67	452,41
	U-	1 186 780,00	960 630,00	0,30%	3 560,34	2 881,89	678,45
		15 452 370,00	7 976 880,50		46 357,11	23 930,64	22 426,47

h) Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objeto dos actos tributários de liquidação de IMI *sub judice*, consoante demonstrado pelas Tabelas *supra* expostas, é claro que, se expurgarmos os coeficientes de localização, de afectação 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 (coeficientes estes que conforme explanado *infra* não deveriam ter sido aplicados para efeitos de determinação destes valores), **resultam diferentes**

valores patrimoniais tributários que são de montantes inferiores áqueles que foram efetivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto.

- i) O Requerente apresentou ao abrigo do disposto no artigo 78.º da LGT, Pedido de Revisão Oficiosa destes atos tributários.
- j) O referido pedido de revisão oficiosa não foi objeto de decisão até à data do PPA.

2. Factos não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

3. Fundamentação da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pela Requerente, e que não foram impugnados.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. DO DIREITO

Da Ilegalidade Parcial da Liquidação de Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI)

O *thema decidendum* do presente pedido de pronuncia arbitral, consiste em saber se na determinação do valor patrimonial tributário de um terreno para construção deverão ser tomados em consideração os coeficientes de afetação e de localização a que se refere o artigo 38.º do Código do IMI.

A Requerente alegou, em suma, que AT aplicou uma fórmula de cálculo ilegal na qual foram considerados indevidamente os coeficientes de localização, de afetação e de conforto, consagrado no artigo 45.º do Código do IMI.

A Requerida, contra-alegou, defendendo que as liquidações foram efetuadas com base nos valores patrimoniais dos prédios que constavam das matrizes a 31 de dezembro do respetivo ano os quais, pois por força do decurso do tempo, já não podem ser objeto de anulação administrativa por se encontrarem consolidados na ordem jurídica.

A primeira questão que se coloca nos presentes autos é saber de os coeficientes de qualidade, conforto, afetação e localização, previstos nos artigos 39.º, 41.º, 42.º e 45.º do CIMI, nas redações da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (vigente até à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro), eram aplicáveis na determinação do VPT dos prédios classificados como “terrenos para construção”.

Do Quadro Legal

Da análise do quadro legal aplicável aos presentes autos, em concreto as normas previstos nos artigos 39.º, 41.º, 42.º e 45.º do CIMI, nas redações da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (vigente até à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro), no que aqui interessa, estabelecem o seguinte:

Artigo 39.º

Valor base dos prédios edificados

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

(...)

Artigo 41.º

Coefficiente de afectação

O coeficiente de afectação (Ca) depende do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com o seguinte quadro:

(...)

Artigo 42.º

Coefficiente de localização

(...)

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

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

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

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 respetiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente (aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30-12). Face ao regime legal, o artigo 38.º do Código do IMI estabelece uma fórmula geral de avaliação dos prédios urbanos, na qual são especificamente considerados, designadamente, os coeficientes de afetação, de localização, 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.º do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42.º, tendo em conta o projeto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45.º do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes.

O artigo 45.º do CIMI, na redação anterior à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que estabelece as regras da determinação do Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não remete para o artigo 39.º em contém qualquer alusão ao “valor base dos prédios edificados”, que veio apenas a ser introduzida por aquela Lei.

Da Análise da Jurisprudência

Sobre a ora questão submetida a apreciação, existe abundante jurisprudência que se seguirá de perto. Temos presente, em particular, as decisões do STJ, em concreto, os acórdãos uniformizadores de jurisprudência do Pleno do STA, de 3 de julho de 2019 proferido no processo n.º 016/10.9BELLE e de 21 de setembro de 2016 proferido no processo n.º 01083/13, que subscrevemos.

No mesmo sentido existem já várias decisões do CAAD proferidas, relevamos as proferidas nos processo n.º 41/2021-T; n.º 760/2020-T, n.º 487/2020-T, 485/2020-T, 483/2020-T, que acolhemos.

A jurisprudência consolidada do STA aponta, no entanto, 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 afetação, de localização e de qualidade e conforto a que se refere o artigo 38.º

Assim, bastará considerar que o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, no proc. 016/10, de 03/07/2019 decidiu: 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.

A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo tem apontado nesse sentido, designadamente, que:

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

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

O coeficiente de qualidade e conforto, fator multiplicador contido na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)”.

“Relativamente à avaliação de terrenos para construção, sobre o que regula o art. 45.º do C.I.M.I., não são de aplicar os coeficientes ou características não especificamente previstos, entre os quais o coeficiente de qualidade e conforto (Cl).”

Na linha da jurisprudência citada, é de mencionar outros acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 05-04-2017, processo n.º 01107/16 (“Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI”);

- de 28-06-2017, processo n.º 0897/16 (“II – Os coeficientes de afetação e conforto, fatores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto. III – Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI”).

- de 16-05-2018, processo n.º 0986/16 (“O coeficiente de qualidade e conforto, fator multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)”);

- de 14-11-2018, processo n.º 0133/18 (“No cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI”);

- 23-10-2019, processo n.º 170/16.BELRS 0684/17 (“os coeficientes de localização, qualidade e conforto, fatores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o valor patrimonial

tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)”.

- de 13-01-2021, processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17 (“Relativamente à avaliação de terrenos para construção, sobre o que regula o art. 45.º do C.I.M.I., não são de aplicar os coeficientes ou características não especificamente previstos, entre os quais o coeficiente de qualidade e conforto”.

Não se verifica uma razão válida para não aderir ao decido pelo Supremo Tribunal Administrativo, e conclui-se que, também no caso concreto, pela utilização analógica dos critérios estabelecidos para a avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não previstos na norma específica do artigo 45.º, do Código do IMI, constitui erro na aplicação do direito, suscetível de alterar a base tributável e o cálculo do imposto.

Afastada assim a aplicação dos coeficientes previstos no art. 38.º do CIMI, merece, todavia, especial referência a questão da localização, pois a consideração desta característica dos prédios está prevista quer no art. 45.º, quer no 38.º, do CIMI.

Concordamos com a jurisprudência, que cremos ser pacífica, segundo a qual na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação autónoma do coeficiente de localização previsto no art. 38.º do CIMI, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI. De outro modo, o fator localização relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção.

Na linha desta jurisprudência, é de entender que a avaliação dos terrenos para construção devia ser efetuada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação, os atos de avaliação são também ilegais por violação dos artigos 38.º e 45.º do CIMI.

Pelos motivos expostos, julga-se procedente o pedido de anulação parcial da liquidação de IMI do ano de 2016, 2017, 2018 e 2019.

V. Do Reembolso do imposto pago em excesso e pagamento de juros indemnizatórios

Relativamente 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 determina 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 € 15-07-2021 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 o 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 038/19.4BALSBS), 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 oficiosa foi apresentado em 15-06-2021, 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 15-06-2022, caso até lá não seja feito o reembolso, até à integral devolução do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

VI. DECISÃO

Termos em que o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

A Árbitro Presidente

(Prof^a Doutora Regina de Almeida Monteiro)

O Árbitro Vogal

(Rui Miguel Marrana)

O Árbitro Vogal,

(Pedro Guerra Alves)