

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 531/2021-T**

**Tema:** AIMI - Competência do Tribunal Arbitral para apreciar imposto de AIMI calculado com base em VPT ilegal não impugnado; Método de cálculo do VPT dos terrenos para construção; Alteração ao art.º 45.º do CIMI pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro;

## **SUMÁRIO:**

**I.** O Tribunal Arbitral é competente para conhecer de actos tributários de AIMI, calculados com base em Valor Patrimonial Tributário, não impugnado, quando este tenha coeficientes erradamente aplicados pela Autoridade Tributária e os mesmos tenham servido de base para a liquidação do imposto;

**II.** O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no art.º.45, do C.I.M.I. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq). Não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo art.º.42, do C.I.M.I. Consequentemente, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no art.º.38, do mesmo diploma.

**III.** O facto de o art. 45.º do CIMI, após a redacção que lhe foi dada pelo Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2021), ter vindo a consagrar expressamente a aplicação do coeficiente de localização na fórmula para determinação do VPT dos terrenos para construção não tem, carácter interpretativo, antes constituindo uma clara alteração das regras até então vigentes, com o estabelecimento expresso da fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 15 de novembro de 2021, decide este Tribunal o seguinte:

### I.RELATÓRIO

1. A..., S.A., contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa (em diante abreviadamente designada “Requerente”) apresentou, nos termos legais, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou AT).

2. A Requerente pede decisão arbitral com vista à anulação total da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada (ato imediato do presente pedido arbitral) e a anulação parcial da Liquidação Contestada (ato mediato do presente pedido arbitral) no valor de (€ 35.526,36), bem como, que a Requerida seja condenada ao pagamento de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% por ano sobre o valor de imposto pago em excesso, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 3 de Setembro de 2021 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Singular, o Mestre António Pragal Colaço.

5. Em 25 de Outubro de 2021, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 15 de novembro de 2021.

7. A Requerida deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 5 de Janeiro de 2022.

8. Considerando que na sua Resposta a Requerida deduziu excepção de incompetência do Tribunal Arbitral, foi notificada a Requerente para, querendo, se pronunciar sobre a mesma, o que veio a fazer em 31 de Janeiro de 2022.

9. Por despacho de 1 de Fevereiro de 2022, foi decidido com fundamento que (i) se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais e (ii) não se revela necessário o aperfeiçoamento dos articulados, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por ambas as partes. Foi fixada como data provável para a prolação da sentença até 15 de Março de 2022, que por despacho arbitral de 10 de Março de 2022, foi consignado que a mesma seria exarada no prazo previsto no art.º 21.º, n.º 1 do RJAT.

Foi também notificada a Requerente para dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [pagamento, antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral].

## **II.**Do pedido da Requerente:

- a)** A Requerente solicita a anulação total da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada (ato imediato do presente pedido arbitral) e a anulação parcial da Liquidação Contestada (ato mediato do presente pedido arbitral) no valor de (€ 35.526,36), de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), Liquidação de AIMI n.º 2020...., de 30.06.2020.
- b)** Ao reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% por ano sobre o valor de imposto pago em excesso, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

## **III.**Da resposta da Requerida AT:

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

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

Assim, os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

A incompetência do Tribunal constitui uma exceção dilatória que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e que determina 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

Se assim não se entender,

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

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

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

Concluindo,

**c.** Pela legalidade do cálculo do valor patrimonial tributário do terreno para construção.

Devendo em consequência o acto impugnado ser mantido na ordem jurídica por entender que o mesmo consubstancia uma correcta aplicação do direito aos factos.

#### **IV.DO SANEAMENTO**

**a.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

**b.** Excepções

Há que conhecer previamente da excepção aduzida pela Requerida, que deduziu a incompetência deste Tribunal e como tal a proceder, obstará ao conhecimento do mérito da causa pelo próprio Tribunal:

#### IV.1 FACTOS CONSIDERADOS PROVADOS PARA AS EXCEPÇÕES

a. Em 01.01.2020 a Requerente era superficiária dos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., sob os artigos matriciais U-..., U-..., e proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o artigo matricial U-..., os quais correspondem aos lotes n.ºs 1, 2 e 3, respetivamente, do Alvará de Licença de Reparcelamento e de Obras de Urbanização n.º ..., emitido pela Câmara Municipal de ... (em diante abreviadamente designados de “Terrenos para Construção”);

b. A Requerente foi notificada da Liquidação de AIMI n.º 2020..., de 30.06.2020, relativa ao ano de imposto de 2020 no valor global de € 52.244,68, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30.09.2020;

c. O valor total do AIMI liquidado em 2020 (€ 52.244,68), diz exclusivamente respeito aos Terrenos para Construção e resulta da aplicação da taxa de AIMI em vigor no ano de imposto de 2020 (0,4%) sobre os valores patrimoniais tributários (“VPTs”) em vigor a 1 de janeiro de 2020;

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

Descrição	Artigo matricial	Afetação	VPT
Lote 1	...	Terreno para Construção	€ 8.626.440,00
Lote 2	...	Terreno para Construção	€ 3.293.490,00
Lote 3	...	Terreno para Construção	€ 1.141.240,00
Total			<b>€ 13.061.170,00</b>

e. A Requerente apresentou, em 28.01.2021, reclamação graciosa contra a Liquidação Contestada nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 68.º e seguintes do CPPT, na qual suscitou diversas questões de ilegalidade do referido ato tributário e solicitou a anulação

parcial do mesmo, incluindo o reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios.

- f. A AT não se pronunciou sobre as mesmas;
- g. O presente pedido de pronuncia arbitral deu entrada na CAAD no dia 1/9/2021;

Vejamos:

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

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

Qualifica esta alegação em termos processuais como uma excepção.<sup>1</sup>

Consideramos que, nesta última invocação, está em causa antes a inimpugnabilidade do acto de liquidação e não imediatamente uma questão de competência do Tribunal. Não obstante, as

---

<sup>1</sup> Apesar da Requerida estruturalmente ter autonomizado um capítulo que designou de defesa por excepção, autonomizando um sub capítulo nessa matéria que designou de incompetência do Tribunal Arbitral onde discorre sobre a incompetência em função dos eventuais vícios da matéria tributável do VPT, na parte da defesa por impugnação invoca questões que afinal são as invocadas anteriormente como excepção: a) A questão de saber se o ato que fixou o VPT está consolidado na ordem jurídica; b) A questão de saber se eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;

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

duas questões não deixam de ter um âmbito de sobreposição, o que é bem patente até na argumentação da Requerida, pelo que serão analisadas de uma forma global.

Será analisada, *prima facie*, a exceção de incompetência nestes moldes configurada, de harmonia com o preceituado no artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A Requerida alega, em suma (n.ºs 5 e ss da sua resposta): que os vícios do acto que definiu o VPT não são susceptíveis de serem impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo; O tribunal arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, atos esses que são destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica; 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; o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária; A questão de saber se Administração Tributária pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, ou apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos; sendo assim, não é nem legal nem admissível a apreciação da correção do VPT em impugnação do ato de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Haverá que começar pelo enquadramento constitucional da questão.

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

Uma das concretizações do referido princípio constitucional é o princípio *pro actione*.<sup>3</sup>

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

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

<sup>3</sup> In *Ibidem*.



---

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

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

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

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

Estas razões serão, essencialmente, três:

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

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

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

---

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

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

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

Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que se entender, que a previsão da impugnabilidade direta e imediata, em processo a tal diretamente dirigido, do «resultado das segundas avaliações», como diz a lei, só se mostra «indispensável» quando esteja em causa o resultado da aplicação da lei (das normas que regulam o procedimento de avaliação) num caso concreto, pois é em tal aplicação que poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos, e não, como acontece no presente caso, quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação. Esta é uma questão exclusivamente jurídica, para a qual, por definição, um tribunal é mais qualificado para a precisar que uma comissão de peritos avaliadores.

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

---

<sup>5</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo: 05366/12, de 09-02-2017, JOAQUIMCONDESSO 8. A avaliação assenta em seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo, os quais se podem agregar em dois conjuntos:

a) Os coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto - trata-se dos coeficientes que não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto económico e urbanístico em que se insere. São factores de variação do valor que não são intrínsecos a cada prédio, mas exteriores, apesar de serem sempre dele indissociáveis. Estes coeficientes aplicam-se, por natureza, a vários prédios e não apenas a um. São eles o valor base dos prédios edificados (Vc) e o coeficiente de localização (CL);

b) Os coeficientes específicos ou individuais - são os que respeitam a características intrínsecas dos próprios imóveis concretamente avaliados. Estamos a falar da área (A), do coeficiente de afectação (Ca), do coeficiente de qualidade e conforto (Cq) e do coeficiente de vetustez (Cv).

9. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no art.º45, do C.I.M.I. O modelo de avaliação é igual ao dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto. É que o valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr.art.º.6, n.º.3, do C.I.M.I.).

As garantias administrativas desdobram-se em garantias administrativas não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias. As primeiras dizem, nomeadamente, respeito ao direito à informação (art. 59.º, n.º 3, art. 67.º, n.º 1, al. a) e b), art. 70.º, n.º 3 da LGT; art. 35.º e ss. e 57.º do CPPT; art. 268.º, n.º 2 e 3 da CRP) e ao direito de participação "na formação das decisões que lhes digam respeito" (cfr. art. 60.º, n.º 1, da LGT e art. 267.º, n.º 1 da CRP).

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

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

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

Assim, tal previsão legal não deve ser entendida - salvo existindo razões substanciais que a tal se oponham, o que não acontece no presente caso - como precludendo a possibilidade de

---

10. Do exame da norma constante do art.º76, do C.I.M.I., na redacção da Lei 64-A/2008, de 31/12, deve concluir-se que a mesma consagra um regime de excepção, tendo por pressuposto, além do mais, a existência de um desvio do valor da 1ª. avaliação em mais de 15% face ao valor normal de mercado do imóvel em causa (n.º.5 da norma). Por outro lado, o n.º.8 do preceito parece abrir a porta à utilização do mencionado regime, mesmo em sede de segunda avaliação para efeitos de I.M.I. Com estes pressupostos, no caso concreto, a comissão de avaliação, em obediência ao preceituado no art.º76, n.º.4, do C.I.M.I., estava obrigada a proceder à avaliação por aplicação do método comparativo dos valores de mercado.

11. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq) supra identificados.

---

impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento (liquidação).

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

Como referido no citado acórdão do TCA, há que não esquecer que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de um tributo, que foi exigido à Requerente.<sup>6</sup>

Pelo que improcede a excepção ora em causa.

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

Apesar de, em primeira linha, não ter qualificado tal invocação como excepção, a verdade é que posteriormente a enquadra na “Defesa Por Impugnação”. No entanto, julgamos que a mesma configura uma excepção de intempestividade.

Por outro lado, salvo melhor opinião, não se compreende a invocação deste argumento quando o acto é de Janeiro de 2020 e parece linear que ainda não decorreram cinco anos! No entanto, procede-se à sua análise como se aplicável fosse.

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

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

---

<sup>6</sup> Por conseguinte, nunca se pode colocar a questão em termos de consolidação. Imagine-se uma norma que prevê a possibilidade de um cidadão nacional gozar do benefício de uma percentagem no seu imposto pessoal e que por erro dos serviços, o mesmo se encontra registado como cidadão estrangeiro, não tendo impugnado tal inscrição. Faz algum sentido para efeitos da lei portuguesa fiscal passar o resto da sua vida a pagar impostos que não deve?

*Estabelece o artigo 168.º do CPA, a cujo cumprimento está a Autoridade Tributária legalmente*

*obrigada e vinculada:*

*Condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa*

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

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

Independentemente de se discorrer sobre a aplicabilidade do art.º 168.º do CPA a actos tributários quanto à sua anulabilidade, até porque existe regulamentação para os actos tributários que como se sabe são uma espécie dos actos administrativos, importa, na senda do que já se escreveu supra e com a mesma fundamentação, dizer que o que está em causa no presente processo é o acto tributário tendente a uma liquidação de imposto, em que parte da sua componente de cálculo é o VPT, que deve obedecer aos termos da normatividade aplicável, e não um acto administrativo que seja revogado, ou anulado administrativamente.<sup>7 8</sup>

<sup>7</sup> No caso apreciado pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul e citado pela Requerida: Processo: 23/16.8BELRS, de 14-10-2021, SUSANA BARRETO, sumariou-se:

Sumário: I. Não constando da LGT nem do CPPT norma definidora do prazo para a revogação e anulação administrativas dos atos tributários, hão de acolher-se as regras constantes dos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

II. Os atos administrativos podem ser objeto de anulação administrativa no prazo de 6 meses, a constar da data do conhecimento do órgão da causa da invalidade ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro e em qualquer caso, desde que não tenham decorrido 5 anos, a contar da respetiva emissão – artigo 168/1 CPA.

III. Salvo nos casos previstos nos n.ºs 3 a 7, do artigo 168º CPA, os atos constitutivos de direitos só podem ser objeto de anulação administrativa dentro do prazo de um ano, a contar da data da respetiva emissão - artigo 168º, n.º 2, do CPA.

IV.

V.

VI.

Mas o que estava aqui em causa era a revogação de uma decisão proferida em sede de reclamação graciosa, acto que o Tribunal considerou administrativo, o que se compreende;

---

Improcede (ria), assim também esta excepção/impugnação.

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

O tribunal arbitral é, pois, competente.

Não existem outras excepções de que cumpra conhecer.

## V. Matéria de facto:

### A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. Em 01.01.2020 a Requerente era superficiária dos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., sob os artigos matriciais U-..., U-..., e proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o

---

E ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 1397/20.1BELRS, de 11-03-2021, VITAL LOPES, sumariou-se:

Sumário: 1. A reversão da execução contra responsáveis subsidiários tem natureza de acto administrativo em matéria tributária.

2. Nessa medida, segue o regime geral de revogação e anulação administrativas previsto nos artigos 165.º e ss. do CPA, salvo nas situações em que esteja pendente impugnação contenciosa do acto revogado (artigos 112.º, 208.º e 177.º do CPPT).

<sup>8</sup> Um regime que foi introduzido em 2008, pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, de correcções simples, com características de Simplex, previsto no art.º 95.º-A, e segs. do CPPT e que não tem prazo de interposição, deveria ser apanágio nestas situações, mas desconhece-se a sua aplicação prática em 14 anos. O art.º 95.º-A dispõe:

Artigo 95.º-A

Procedimento de correcção de erros da administração tributária

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

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

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

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

artigo matricial U-..., os quais correspondem aos lotes n.ºs 1, 2 e 3, respetivamente, do Alvará de Licença de Reparcimento e de Obras de Urbanização n.º ..., emitido pela Câmara Municipal de ... (em diante abreviadamente designados de “Terrenos para Construção”);

2. A Requerente foi notificada da Liquidação de AIMI n.º 2020..., de 30.06.2020, relativa ao ano de imposto de 2020 no valor global de € 52.244,68, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30.09.2020;

3. O valor total do AIMI liquidado em 2020 (€ 52.244,68), diz exclusivamente respeito aos Terrenos para Construção e resulta da aplicação da taxa de AIMI em vigor no ano de imposto de 2020 (0,4%) sobre os valores patrimoniais tributários (“VPTs”) em vigor a 1 de janeiro de 2020;

4. A Liquidação de AIMI referente ao ano de 2020, é a seguinte:

Sujeito Passivo	Número de Liquidação
...	2020. ...

Demonstração de Liquidação	
Descrição	Valor Tributável (VT)
<b>Pessoa Coletiva:</b>	
Artigo 135.º-C, n.º 1 CIMI (Proprietário Matriz)	13.061.170,00 €
Artigo 135.º-E, n.º 4 CIMI (Herdeiro)	0,00 €
Artigo 135.º-F, n.º 4 CIMI(afetos a uso pessoal)	0,00 €
Valor Tributável Total	13.061.170,00 €
Dedução (Artigo 135.º-C, n.º 2 CIMI)	0,00 €

Liquidação	Valor Tributável	Taxa	Imposto
Artigo 135.º-F, n.º1 CIMI	13.061.170,00 €	0,40 %	52.244,68 €
Artigo 135.º-F, n.º2 CIMI	0,00 €	0,00 %	0,00 €
Artigo 135.º-F, n.º3 CIMI	0,00 €	0,00 %	0,00 €
Artigo 135.º-F, n.º4 CIMI	0,00 €	0,00 %	0,00 €
	0,00 €	0,00 %	0,00 €
Artigo 135.º-F, n.º5 CIMI	0,00 €	0,00 %	0,00 €

Valor Apurado:	52.244,68 €
----------------	-------------

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

Descrição	Artigo matricial	Afetação	VPT
Lote 1	...	Terreno para Construção	€ 8.626.440,00
Lote 2	...	Terreno para Construção	€ 3.293.490,00
Lote 3	...	Terreno para Construção	€ 1.141.240,00
<b>Total</b>			<b>€ 13.061.170,00</b>

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

**Ano de inscrição na matriz: 2019 Valor patrimonial actual (CIMI): €8.626.440,00 Determinado no ano: 2019**

**Percentagem para cálculo da área de implantação: 35,00 % Tipo de coeficiente de localização: Habitação**

**Coordenada X: 88.411,00 Coordenada Y: 193.517,00**

$$\frac{VI^*}{8.626.440,00} = \frac{Vc}{615,00} \times \frac{A}{5.610,6910} \times \frac{Cl}{2,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

VI = 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 velustez, sendo  $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$ , em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação,  $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$ .

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

\* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

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

**Ano de inscrição na matriz: 2019 Valor patrimonial actual (CIMI): €3.293.490,00 Determinado no ano: 2019**

**Percentagem para cálculo da área de implantação: 35,00 % Tipo de coeficiente de localização: Habitação**

**Coordenada X: 88.281,00 Coordenada Y: 193.628,00**

$$\frac{VI^*}{3.293.490,00} = \frac{Vc}{615,00} \times \frac{A}{2.142,1017} \times \frac{Cl}{2,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

VI = 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 velustez, sendo  $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$ , em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação,  $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$ .

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

\* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

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



**Ano de inscrição na matriz: 2019 Valor patrimonial actual (CIMI): €1.141.240,00 Determinado no ano: 2019**

**Percentagem para cálculo da área de implantação: 35,00 % Tipo de coeficiente de localização: Habitação**

**Coordenada X: 88.381,00 Coordenada Y: 193.628,00**

$$\frac{VI^*}{1.141.240,00} = \frac{Vc}{615,00} \times \frac{A}{742,2652} \times \frac{Cl}{2,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

VI = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo  $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$ , em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação,  $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$ .

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

\* Valor arredondado, nos termos do n.º2 do Art.º 38º do CIMI.

9. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações:
  
10. A Requerente apresentou, em 28.01.2021, reclamação graciosa contra a Liquidação Contestada nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 68.º e seguintes do CPPT, na qual suscitou diversas questões de ilegalidade do referido ato tributário e solicitou a anulação parcial do mesmo, incluindo o reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios.
  
11. A AT não se pronunciou sobre a mesma.
  
12. O presente pedido de pronuncia arbitral deu entrada na CAAD no dia 1/9/2021;

**B. Factos não provados**

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

**C. Fundamentação da matéria de facto**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, essencialmente constituído pela reclamação graciosa, matrizes, reclamações e validações de VPT's, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

## V. Do Direito

A questão a dirimir nos presentes autos é a seguinte:

**a.** (i)legalidade da forma de cálculo do Valor Patrimonial Tributário (VPTs) dos Terrenos para Construção, enquanto elemento integrante da liquidação do imposto (AIMI), na vertente da determinação dos VPTs, pois a AT não poderia ter aplicado os coeficientes multiplicadores do VPT, v.g. coeficientes de localização, (de afetação e de qualidade e conforto), nem a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI, os quais, no seu entender, são exclusivamente aplicáveis aos prédios urbanos edificados.<sup>9</sup>

Em concreto, no que à Requerente diz respeito, a Requerida na determinação dos VPTs:

- a) Com efeito, na determinação dos VPTs dos Terrenos para Construção por referência a 01.01.2020, a AT aplicou indevidamente um coeficiente de localização de 2,5 e da majoração de 25% do terreno de implantação constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI resultou:
- i.** O VPT agregado dos referidos terrenos para construção por referência a 01.01.2020 devia ter sido fixado pela AT em € 4.179.580,00 ao invés do VPT agregado de € 13.061.170,00, pelo que o VPT fixado em excesso ascende a € 8.881.590,00 e, por conseguinte, um excesso de

---

<sup>9</sup> A Requerente nos art.ºs 5.º e segs do seu PPA, circunscreve o fundamento ao coeficiente de localização e à majoração constante do art.º 39.º, n.º 1, fazendo os seus cálculos com a expurgação destes pressupostos, mas no art.º 77.º já fala de todos –“Do exposto resulta que a AT não poderia ter aplicado a fórmula geral estabelecida no artigo 38.º do Código do IMI e, em concreto, não poderia ter considerado os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto na avaliação dos Terrenos para Construção”;

---

AIMI pago pela Requerente por referência ao ano de imposto de 2020 um AIMI em excesso de € 35.526,36 por referência ao ano de imposto de 2020 (€ 8.881.590,00 \* 0,4%).

**b.** em resultado da aplicação do mencionado coeficiente e majoração, resultou individualmente o seguinte:

- i.** O VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... fixado pela AT (€ 8.626.440,00) por referência a 01.01.2020 é superior ao VPT que devia ter sido fixado (€ 2.760.460,00) em resultado da desconsideração do coeficiente de localização e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI;
- ii.** O VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... fixado pela AT (€ 3.293.490,00) por referência a 01.01.2020 é superior ao VPT que devia ter sido fixado (€ 1.053.920,00) em resultado da desconsideração do coeficiente de localização e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI;
- iii.** O VPT do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... fixado pela AT (€ 1.141.240,00) por referência a 01.01.2020 é superior ao VPT que devia ter sido fixado (€ 365.200,00) em resultado da desconsideração do coeficiente de localização e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI;

Devemos começar por analisar o quadro jurídico aplicável que permita o cálculo desse valor correcto.

Analisando a questão num prisma mais jurisprudencial, o qual hodiernamente não pode deixar de constituir uma fonte de Direito por excelência,<sup>10</sup> encontramos inúmeros Acórdãos sobre a matéria incluindo dois Acórdãos do Pleno do STA, o que demonstra a feroz litigiosidade em torno da matéria.

Uns versam sobre o coeficiente de localização, outros sobre o coeficiente de qualidade e conforto.

---

<sup>10</sup> Na cátedra antiga discutia-se se a Jurisprudência seria fonte de Direito. Actualmente, esta fonte é mais importante que a fonte normativa em sentido “stricto sensu.”

---

Mas antes de nos debruçarmos sobre a jurisprudência “normativa”<sup>11</sup> vejamos o método legal geral de determinação do Valor Patrimonial Tributário consagrado na nossa lei.

Sob a epígrafe «Determinação do valor patrimonial tributário», o art. 38º do CIMI dispõe (à data):

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

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

em que:

$V_t$  = valor patrimonial tributário;

$V_c$  = valor base dos prédios edificados;

$A$  = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

$C_a$  = coeficiente de afectação;

$C_l$  = coeficiente de localização

$C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto;

$C_v$  = coeficiente de vetustez.

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

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

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

Por seu lado, o art. 45º do mesmo CIMI dispõe o seguinte (na redacção em vigor à data dos factos):

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

---

- 1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.
- 2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.
- 3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º
- 4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.
- 5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).<sup>12</sup>

<sup>12</sup> A redacção actual do art.º 45.º é a seguinte:

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times \% \text{ Veap}$$

em que:

$V_t$  = valor patrimonial tributário;

$V_c$  = valor base dos prédios edificados;

$$A = [A_a + A_b \times 0,3] \times C_{aj} + A_c \times 0,025 + A_d \times 0,005$$

$A_a$  = área bruta privativa autorizada ou prevista;

$A_b$  = área bruta dependente autorizada ou prevista;

$C_{aj}$  = coeficiente de ajustamento de áreas;

$A_c$  = área do terreno livre que resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação das edificações autorizadas ou previstas, até ao limite de duas vezes a área de implantação, sendo a área de implantação a situada dentro do perímetro de fixação das edificações ao solo, medida pela parte exterior;

$A_d$  = área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação;

$C_a$  = coeficiente de afetação das edificações autorizadas ou previstas;

$C_l$  = coeficiente de localização;

$\% \text{ Veap}$  = percentagem do valor das edificações autorizadas ou previstas com terreno incluído. (Redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. (Redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º (Redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)

5 - (Revogado.) (Redacção da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)

5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de

---

Creemos que a análise nuclear deverá ser tecida à volta dos Acórdãos do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de fixação “normativa”, mas não podemos antes deixar de tentar ordenar, por espécies, as dezenas de Acórdãos que já foram proferidos sobre esta matéria, análise perspectivada pela natureza dos coeficientes.<sup>13</sup>

E não é obviamente argumento atendível o singelo facto da maioria dos Acórdãos existentes ser sobre a avaliação do VPT dos terrenos para construção, pois, é exactamente da fórmula de determinação do VPT que se trata no presente processo.

→ COEFICIENTE DE QUALIDADE, CONFORTO E AFECTAÇÃO

Acórdão do STA de 18/11/2009, Processo 0765/09, ISABEL MARQUES DA SILVA

Sumário: I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração de coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq).

II - Não obstante os “critérios objectivos” para a determinação do valor patrimonial tributário fixados nos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI, desde a entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro que se permite que, quando a aplicação daqueles critérios conduza à fixação de um valor patrimonial tributário que se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção possa ser fixado por aplicação do método comparativo dos valores de mercado (cfr. o n.º 4 do artigo 76.º do Código do IMI, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 93.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), o que legitima que se tome em consideração na avaliação, os ónus incidentes sobre o prédio, como parece ser de justiça.

---

construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

<sup>13</sup> A análise jurisprudencial será efectuada sobre todos os coeficientes utilizados habitualmente pela Requerida no cálculo do VPT dos terrenos para construção, cuja fundamentação é instrumental, mas o presente processo respeita unicamente ao coeficiente de localização e à majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI;

III - O facto de a nova redacção do artigo 76.º do Código do IMI apenas ter entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 2009 não constitui obstáculo à sua aplicabilidade à segunda avaliação que venha a ser efectuada na sequência da anulação da sindicada nos presentes autos, pois que a norma em causa, relativa à segunda avaliação de prédios urbanos (cfr. a epígrafe do artigo 76.º do Código do IMI), é de cariz procedimental, logo é de aplicação imediata a menos que tal aplicação prejudique garantias, direitos e interesses legítimos dos contribuintes (cfr. o n.º 3 do artigo 12.º da Lei Geral Tributária), o que no caso não ocorre.

Acórdão do STA de 20/4/2016, Processo 0824/15, FONSECA CARVALHO

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

II - Os coeficientes de afectação e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto.

Acórdão do STA de 15/3/2017, 15-03-2017, Processo 0127/15, DULCE NETO

Desde já se adiantará que o recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões explanadas no acórdão do Pleno desta Secção do STA, de 21/09/2016, no processo nº 01083/13, onde se deixou firmado, por unanimidade, o seguinte entendimento:

- Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq);
- O artigo 45 do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção;
- O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não

pode ser aplicado analogicamente por ser susceptível de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto.

Trata-se de jurisprudência consolidada, que mais uma vez se acolhe e reitera, até porque a recorrente não aduz argumentação nova susceptível de a infirmar, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a matéria ficou dito no aludido acórdão do Pleno desta Secção:

Acórdão do TCAS de 16/11/2017, Processo 907/09.0BELRA, JOAQUIM CONDESSO

Sumário: 1. O Imposto Municipal sobre Imóveis, criado pelo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (I.M.I. - aprovado pelo dec.lei 287/2003, de 12/11), tributo que substituiu a Contribuição Autárquica, deve considerar-se um imposto sobre o património que incide sobre o valor dos prédios situados no território de cada município, dividindo-se, de harmonia com a classificação dos mesmos prédios, em rústico e urbano. O sujeito passivo da relação jurídico-tributária de I.M.I. é aquele que em 31 de Dezembro do ano a que diz respeito o tributo tenha o uso e fruição do prédio, seja proprietário ou usufrutuário, e a matéria colectável do imposto (pressuposto objectivo genérico de qualquer relação jurídico-tributária) é constituída pelo valor tributável dos prédios, o qual consiste no seu valor patrimonial (cfr.preâmbulo e artºs.1, 2, 7 e 8, do C.I.M.I.).

2. O sistema de avaliações do I.M.I. consta dos artºs. 38 a 70, do respectivo Código. O objectivo do sistema é determinar o valor de mercado dos imóveis urbanos, a partir de uma fórmula matemática enunciada no artº.38, do C.I.M.I.

3. A avaliação assenta em seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo, os quais se podem agregar em dois conjuntos:

a) Os coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto - trata-se dos coeficientes que não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto económico e urbanístico em que se insere. São factores de variação do valor que não são intrínsecos a cada prédio, mas exteriores, apesar de serem sempre dele indissociáveis. Estes coeficientes aplicam-se, por natureza, a vários prédios e não apenas a um. São eles o valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) e o coeficiente de localização (CL);

b) Os coeficientes específicos ou individuais - são os que respeitam a características intrínsecas dos próprios imóveis concretamente avaliados. Estamos a falar da área (A), do



coeficiente de afectação (Ca), do coeficiente de qualidade e conforto (Cq) e do coeficiente de vetustez (Cv).

4. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artº.45, do C.I.M.I. O modelo de avaliação é igual ao dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto. É que o valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr.artº.6, nº.3, do C.I.M.I.).

5. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq) supra identificados.

6. Não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo artº.42, do C.I.M.I. O que significa que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no artº.38, do mesmo diploma.

Acórdão do STA de 9/10/2019, processo 0165/14.4BEBRG, Ascensão Lopes

Sumário: I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq).

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

III - O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor

---

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

→ LOCALIZAÇÃO QUALIDADE E CONFORTO

Acórdão do STA de 28/6/2017, Processo 0897/16, ARAGÃO SEIA

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

II - Os coeficientes de afectação e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto.

III - Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI.

Acórdão do TCAS de 8/2/2018, Processo 117/14.4BELLE, CRISTINA FLORA

Sumário: I. Na determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção não tem aplicação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) previsto no art. 43.º do CIMI, devendo a avaliação ser efectuada nos estritos termos do art. 45.º do mesmo código que dispõe sobre o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção;

II. Também não tem aplicação no cálculo do VPT dos terrenos para construção a aplicação do coeficiente de localização (Cl), na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI.

Acórdão do STA de 23/10/2019, Processo: 0170/16.6BELRS 0684/17, JOSÉ GOMES CORREIA

---

Sumário: I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração dos coeficientes de localização, qualidade e conforto.

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

III - Os coeficientes de localização, qualidade e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afectação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).

#### → COEFICIENTE DE LOCALIZAÇÃO

Acórdão do STA de 5/4/2017, Processo, 01107/16, CASIMIRO GONÇALVES

Sumário: Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI.

Acórdão do TCAS de 16/11/2017, Processo 907/09.0BELRA, JOAQUIM CONDESSO

Sumário: 1. O Imposto Municipal sobre Imóveis, criado pelo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (I.M.I. - aprovado pelo dec.lei 287/2003, de 12/11), tributo que substituiu a Contribuição Autárquica, deve considerar-se um imposto sobre o património que incide sobre o valor dos prédios situados no território de cada município, dividindo-se, de harmonia com a classificação dos mesmos prédios, em rústico e urbano. O sujeito passivo da relação jurídico-tributária de I.M.I. é aquele que em 31 de Dezembro do ano a que diz respeito o tributo tenha o uso e fruição do prédio, seja proprietário ou usufrutuário, e a matéria colectável do imposto (pressuposto objectivo genérico de qualquer relação jurídico-tributária) é constituída pelo valor tributável dos prédios, o qual consiste no seu valor patrimonial (cfr.preâmbulo e artºs.1, 2, 7 e 8, do C.I.M.I.).

2. O sistema de avaliações do I.M.I. consta dos artºs.38 a 70, do respectivo Código. O objectivo do sistema é determinar o valor de mercado dos imóveis urbanos, a partir de uma fórmula matemática enunciada no artº.38, do C.I.M.I.

3. A avaliação assenta em seis coeficientes, todos eles de carácter objectivo, os quais se podem agregar em dois conjuntos:

a) Os coeficientes macro, de enquadramento ou de contexto - trata-se dos coeficientes que não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto económico e urbanístico em que se insere. São factores de variação do valor que não são intrínsecos a cada prédio, mas exteriores, apesar de serem sempre dele indissociáveis. Estes coeficientes aplicam-se, por natureza, a vários prédios e não apenas a um. São eles o valor base dos prédios edificados ( $V_c$ ) e o coeficiente de localização ( $CL$ );

b) Os coeficientes específicos ou individuais - são os que respeitam a características intrínsecas dos próprios imóveis concretamente avaliados. Estamos a falar da área ( $A$ ), do coeficiente de afectação ( $Ca$ ), do coeficiente de qualidade e conforto ( $Cq$ ) e do coeficiente de vetustez ( $Cv$ ).

4. O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artº.45, do C.I.M.I. O modelo de avaliação é igual ao dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto. É que o valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr.artº.6, nº.3, do C.I.M.I.).

5. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação ( $ca$ ) e de qualidade e conforto ( $cq$ ) supra identificados.

6. Não é aplicável, na fórmula de avaliação dos terrenos para construção, também o coeficiente de localização, de acordo com a sua definição constante do mesmo artº.42, do C.I.M.I. O que significa que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação a fórmula matemática consagrada no artº.38, do mesmo diploma.

Acórdão do STA de 14/11/2018, Processo, 0398/08.2BECTB 0133/18

Sumário: No cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no nº 3 do art. 45º do CIMI.

→ COEFICIENTE DE QUALIDADE E CONFORTO

Acórdão do STA, de 16/5/2018, Processo 0986/16, ASCENSÃO LOPES

Sumário: I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq).

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

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

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

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

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13/1/2021, Processo 0732/12.0BEALM, PAULO ANTUNES

Sumário: 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 (CI).

Encontramos também decisões do Tribunal Arbitral, exemplificativamente nos processos 428/2018-T, de 6/5/2019, e 554/2019, de 8/4/2020, publicados no site da CAAD, [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

Mas encontramos de forma mais detalhada o Acórdão arbitral da CAAD, exarado no processo 697/2019, de 29/9/2020, do qual extraímos o seguinte:

*“Tema: IMI – VPT – Coeficiente de localização – Terrenos para construção – Avaliação – Artigos 45.º e 76.º, CIMI – Fundamentação.*

*11. Pretende desta forma a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dos atos de fixação do Valor Patrimonial Tributário notificados em 17.09.2019, por ofício n.º ..., de 10.09.2019, resultado da 2ª avaliação realizada ao artigo ...º, de que resultou o VPT de € 4.044.320,00, conforme Termo da 2ª Avaliação e Ficha de Avaliação n.º ... e por ofício n.º..., de 10.09.2019, resultado da 2ª avaliação realizada ao artigo..., de que resultou o VPT de € 2.564.340,00, conforme Termo da 2ª Avaliação e Ficha de Avaliação n.º... .*

*É este, reafirma-se, o sentido praticamente, senão mesmo, unânime, da Jurisprudência do STA, ou seja, que, na ausência de remissão expressa do artigo 45.º do Código do IMI para a fórmula geral do artigo 38.º do Código do IMI, esta (maxime, os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto) não poderá ser aplicada analogicamente à avaliação dos terrenos para construção (Cfr, entre outros, os acórdãos do STA de 11-11-2009, 20-4-2016, 16-5-2018, prolatados nos processos n.ºs 0765/09, 0824/15 e 0986/16 e, em especial, o acórdão uniformizador de Jurisprudência proferido em 21-9-2016, pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA no processo n.º 010831/13, todos publicados em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e ainda e, pelo menos, dois acórdãos arbitrais proferidos, em 8-4-2020 e 6-5-2019, por Tribunais constituídos no âmbito do CAAD – Processos n.º 554/2019-T e 428/2018-T, publicados no site do CAAD – [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)).*

*Assinale-se finalmente, e em passant, que, no que respeita ao coeficiente de localização, este fator já se encontra estabelecido ou contemplado no citado artigo 45.º (2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas; 3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º) conforme tem sido decidido também pelo STA [cfr., v. g., Acórdão de 5-4-2017 – Proc n.º 01107/16: “ Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI”].*

*Em síntese: resulta do exposto que os atos de fixação de valor patrimonial tributário (VPT) dos mencionados terrenos para construção com recurso aos coeficientes de afetação, conforto, qualidade e localização, são ilegais por violação do disposto no artigo 45º, do CIMI.”*

Se toda esta jurisprudência e respectiva fundamentação não fosse suficiente, encontramos dois Acórdãos do Pleno da Secção do STA.

Um, o Acórdão do Pleno da Secção do STA, de 21/9/2016, proc. N.º 01083/13, ASCENSÃO LOPES, que em resumo, se acentuou a propósito do factor, ( o coeficiente de qualidade e conforto) que a regra específica constante do art. 45º do CIMI, onde «se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42, tendo em conta o projecto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45 do C.I.M.I, mas não outras características ou coeficientes», só pode significar «que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI ...»

Outro, o Acórdão do Pleno da Secção do STA, de 3/7/2019, Processo 016/10.9BELLE, ANA PAULA LOBO, também sobre o coeficiente de qualidade e conforto, que em resumo nos diz:  
Sumário: Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente de qualidade e conforto.

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

Este Acórdão do Pleno confirma integralmente o Acórdão anterior do mesmo Pleno, nos seguintes termos:

*“Sendo o acórdão fundamento um acórdão do Pleno da Secção do contencioso Tributário, proferido em 21/09/2016, sem se ter verificado qualquer divergência interpretativa posterior, e sem que o processo disponha de quaisquer argumentos que indiquem em sentido diverso, reafirmamos o que antes se concluiu no acórdão do Pleno que aqui serve de fundamento com o qual concordamos, mantendo o mesmo assentimento, remetendo para a sua fundamentação.”*

Mas não podemos deixar de mencionar o recente Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 23/3/2022, Processo 0653/09.4BELLE, FRANCISCO ROTHES, convocado para proceder a uniformização de jurisprudência, entre outras matérias, sobre as avaliações de terrenos para construção. Reza o mesmo:

*“2.2.4.4 É manifesta a divergência entre os acórdãos na resposta que deram à mesma questão de direito, no âmbito da vigência da mesma legislação, qual seja a de saber se na fórmula de avaliação dos terrenos para construção para efeitos de determinação do VPT são de considerar, ou não, os coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto. No acórdão recorrido sustentou-se a aplicação desses coeficientes e no acórdão fundamento sustentou-se a sua inaplicabilidade.*

*Verificada que está a oposição de acórdãos, cumpre apreciar e decidir do mérito do recurso quanto a esta questão.*

*2.2.4.5 A questão de saber se no caso sub judice o VPT foi determinado indevidamente por aplicação dos critérios aplicáveis aos prédios urbanos destinados a habitação comércio,*



*indústria e serviços, como resulta da consideração do Cl, Ca e Cq tem vindo a ser colocada perante este Supremo Tribunal e dele tem vindo a merecer resposta uniforme – pelo menos desde que foi proferido o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 21 de Setembro de 2016, no processo 1083/13 (Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/5150fecd6e9ad85b8025803b003e371a>. No mesmo sentido, a jurisprudência uniforme ulterior àquele acórdão do Pleno, de que são exemplo o acórdão, também do Pleno, de 3 de Julho de 2019, proferido no processo com o n.º 16/10.9BELLE, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/c3d4e7c43dd8a094802584410030840c> e os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

- de 5 de Abril de 2017, proferido no processo com o n.º 1107/16, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/4f60dc5dbfb5b42680258106003ada95>;*
- de 28 de Junho de 2017, proferido no processo com o n.º 897/16, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/0acc98158b1bd89f802581520049e94b>;*
- de 16 de Maio de 2018, proferido no processo com o n.º 986/16, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/75ac2d76656f0e8d802582910048976d>;*
- de 14 de Novembro de 2018, proferido no processo com o n.º 398/08.2BECTB (133/18), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/34853efd5455e3ff8025834c00394e9b>;*
- de 9 de Outubro de 2019, proferido no processo com o n.º 165/14.4BEBRG, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/969cab08fba22f6e8025849b004ab775>;*
- de 23 de Outubro de 2019, proferido no processo com o n.º 170/16.6BELRS (684/17), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/8d04e2c58d876fa4802584a2003928cc>;*
- de 13 de Janeiro de 2021, proferido no processo com o n.º 732/12.0BEALM (1348/17), disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/e6567e6a82db04018025865f0074c753>;*
- de 7 de Abril de 2021, proferido no processo com o n.º 919/07.8BEBRG, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/5a868df7a1fb96cc802586b200472135>;*
- de 6 de Outubro de 2021, proferido no processo com o n.º 118/09.4BEVIS (1293/17), disponível em*

*http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/f786d57dae34c5a88025876d0042aa6b.) – no sentido de que na determinação do VPT dos terrenos para construção adoptado pelo CIMI, e que constava do art. 45.º, na redacção anterior à que lhe foi introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), era muito semelhante ao dos edifícios construídos, partindo-se da avaliação das edificações autorizadas ou previstas, sendo, no entanto, que na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção, era de afastar a aplicação dos coeficientes de afectação, de localização (Note-se que não releva na decisão o facto de o art. 45.º do CIMI, após a redacção que lhe foi dada pelo Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2021), ter vindo a consagrar expressamente a aplicação do coeficiente de localização na fórmula para determinação do VPT dos terrenos para construção: é que essa nova redacção não tem, manifestamente, carácter interpretativo, antes constituindo uma clara alteração das regras até então vigentes, com o estabelecimento expresso da fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção.) e de qualidade e conforto.<sup>14</sup>*

*Em síntese, tem o Supremo Tribunal Administrativo vindo a considerar que o CIMI prevê especificamente o modo de determinar o VPT dos terrenos para construção, cujo cálculo resulta do «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» (art. 45.º, n.º 1, do CIMI). Por sua vez, relativamente às operações de avaliação, a determinação do VPT dos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços obedece à seguinte fórmula:  $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$  (art. 38.º, n.º 1, do CIMI).*

*Esta fórmula apenas tem aplicação aos prédios urbanos que já estão edificados e se destinam a habitação, comércio, indústria e serviços, não abrangendo os terrenos para construção, cujo VPT deve ser determinado de acordo com o art. 45.º do CIMI, norma específica onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente, não estando os restantes coeficientes aí incluídos, pois estes apenas podem respeitar aos edifícios, como tal.*

<sup>14</sup> Compreende-se a reacção legislativa em virtude da omissão existente;

*Tais coeficientes respeitam apenas ao edificado, mas não têm base real de sustentação na potencialidade que o terreno para construção oferece. Nos terrenos para construção visa-se taxar o valor da capacidade construtiva, geradora de acréscimo de valor patrimonial ou riqueza para o seu proprietário; e não factores ainda não materializados.*

*A aplicação destes factores na determinação do VPT dos terrenos de construção só poderia ser levada a cabo por analogia, que se deve ter por proibida, nos termos do disposto no art. 11.º da LGT, na medida em que a aplicação dos mesmos tem influência na base tributável, reflectindo-se na norma de incidência.*

*Assim os coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto relacionados com o prédio a construir não podiam nem deviam ser tidos em conta na avaliação do VPT do terreno para construção.*

*Não encontramos motivo para nos afastarmos dessa jurisprudência, antes se nos impondo o respeito pela mesma, atento o disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil.*

Conforme a matéria de facto dada como provada nos pontos 6, 7 e 8, foram utilizados para o cálculo do VPT dos terrenos para construção, o Coeficiente de localização e o Coeficiente de qualidade e conforto e a majoração do art.º 39.º, n.º 1 do CIMI.

A Requerente invoca a ilegalidade da aplicação do coeficiente de localização e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.

Assim sendo, a ilegalidade do recurso à fórmula de avaliação prevista para os edifícios construídos aplicando esses pressupostos é quanto basta para que os atos de fixação do VPT em causa nos autos devam ser anulados, na medida em que se constata a existência de um erro de direito por parte da Administração Tributária quanto ao método de cálculo do valor patrimonial dos terrenos para construção com a utilização de tais coeficientes. Tal erro determina necessariamente a existência de um vício de violação de lei.

Assim sendo, determina-se que a utilização do mencionado coeficiente é ilegal assim como a não expurgação da majoração prevista no art.º 39.º, n.º 1, do CIMI.

Pelo que devem proceder na integra o pedido.

## **VI. Decisão**

Pelo exposto decide este Tribunal Singular

- 1) Julgar totalmente procedente o presente pedido de pronuncia arbitral quanto à anulação parcial das liquidações e em consequência,
  - a) Determinar a anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2020..., de 30.06.2020, no montante de € € 35.526,36, (trinta e cinco mil, quinhentos e vinte e seis euros e trinta e seis cêntimos);
  - b) Condenar a Requerida a proceder ao reembolso das quantias pagas em excesso a título de AIMI no valor de € 35.526,36;
  - c) Ao reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4%, contados a partir do pagamento do imposto ora anulado;
  - d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas, atento o seu decaimento.

#### **VI.** Valor da causa

Atribui-se à causa o valor de € 35.526,36 (trinta e cinco mil, quinhentos e vinte e seis euros e trinta e seis cêntimos);

#### **VII.** Dos juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o art.º.43, n.º.1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A Requerente tem, pois, direito a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24, n.º.1, do RJAT), por força do acto anulado e, ainda, a

ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela AT, contados do pagamento do imposto ora anulado, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43, n.ºs.1 e 4, 35, n.º.10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria 291/2003, de 8 de Abril.

### **VIII.** Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 35.526,36 (trinta e cinco mil, quinhentos e vinte e seis euros e trinta e seis cêntimos);

### **IX.** Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, dois de Maio de 2022

O Árbitro

(António Pragal Colaço)