

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 532/2021-T

**Tema: AIMI – Terrenos para construção. Determinação e impugnação do VPT.
Acto de fixação da matéria tributável. Revisão do acto tributário.**

SUMÁRIO:

- I - A fórmula de avaliação dos terrenos para construção constante no artigo 45.º do CIMI, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (vigente até à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro), não previa que fossem aplicados os coeficientes de afectação e de localização previstos nos artigos 41.º e 42.º, nem a majoração de 25% a que se refere o n.º 1 do artigo 39.º, todos do mesmo Código, os quais eram aplicáveis apenas na avaliação de prédios urbanos edificados.
- II - Os erros cometidos na avaliação de prédios urbanos são autonomamente impugnáveis, depois de requerida segunda avaliação, no prazo de três meses após a notificação do valor patrimonial tributário ao contribuinte, conforme resulta dos artigos 86.º da LGT e 134.º do CPPT, não sendo susceptíveis de ser impugnados contra o acto de liquidação lançado com base nesse valor.
- III. A título excepcional, no prazo de três anos após o ano em que foi lançado o acto tributário da liquidação do imposto, pode (poder-dever), ao abrigo do disposto no artigo 78.º, números 4 e 5, da LGT, ser autorizada a revisão da matéria tributável que lhe serviu de base, desde que verificada injustiça grave ou notória, não devendo a revisão ser recusada se se verificar que a manutenção do referido acto configura esse tipo de injustiça.

DECISÃO ARBITRAL

A. Sérgio de Matos, árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), profere a seguinte decisão:

I. RELATÓRIO

A... LDA, contribuinte fiscal n.º..., em representação do FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO B..., contribuinte fiscal n.º ... (doravante “Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 28 de Janeiro (“RJAT” - Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), visando obter decisão arbitral de anulação da decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa que deduziu contra a Liquidação de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) - Liquidação de AIMI n.º 2020 ... de 30.06.2020, relativa aos terrenos para construção, prédios urbanos U-... e U-... (freguesia da ...) e U-... (freguesia de...) e, consequentemente, a anulação parcial desta liquidação. Pede ainda o reembolso da quantia paga em excesso a título de AIMI no valor de € 16.749,26, bem como o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% sobre as quantias indevidamente pagas a título de AIMI.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante “AT” ou “Requerida”.

Em 03-09-2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD

designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. Notificadas dessa designação, as Partes não se opuseram (artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 15 de Novembro de 2021.

Em 10-12-2021, a Requerida apresentou Resposta, na qual afirma que o que está em causa são os atos de fixação da matéria tributável e não o ato de liquidação, invoca a incompetência do tribunal arbitral para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial e enuncia o que entende serem as questões sob apreciação, em suma: saber se o ato que fixou o VPT está consolidado na ordem jurídica; 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; 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. Pediu a dispensa de junção do processo administrativo (“PA”) - ao que a Requerente não se opôs - e finaliza pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

Por despacho de 13-12-2021, convidou-se o Requerente a responder à matéria de exceção contida na resposta da AT, o que viria a suceder por requerimento apresentado em 12-01-2022, no qual o SP conclui pela improcedência das exceções suscitadas.

O Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais (arts. 16.º, al. c), e 29.º, n.º 2, do RJAT). Embora as partes estivessem dispostas a dispensar também a produção de alegações, em face da multiplicidade das questões equacionadas, por despacho de 25-03-2022, achou-se adequado a prossecução com alegações escritas, de facto e de direito, por prazo simultâneo de 15 dias. Em 04-04-2022, a Requerida apresentou alegações, nas quais

remeteu para a fundamentação expendida na resposta e aproveitando para juntar um conjunto de decisões arbitrais que diz favorecerem a sua posição. A Requerente ofereceu as suas alegações finais, em 22-04-2022, nelas tendo reiterado nuns aspectos e ampliado noutros a argumentação que vinha do PPA e da resposta às excepções, bem assim aproveitando também o ensejo para densificar a sustentação do seu entendimento com um acervo de jurisprudência dos tribunais superiores e arbitrais.

II. SANEAMENTO

QUESTÃO PRÉVIA - DA COMPETÊNCIA MATERIAL

A Requerida alega que “(...) 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”; acrescenta que o Tribunal Arbitral não tem competência para a “(...) apreciação de atos administrativos em matéria tributária” e que “As competências do tribunal arbitral encontram-se fixadas na lei, apenas abrangem a apreciação de atos de liquidação, não abrange o ato de fixação do VPT” - artigos 8.º, 19.º e 20.º da Resposta. Ainda que de forma enviesada, dado que mescla a questão da incompetência deste tribunal com a da consolidação dos actos tributários de fixação do VTP, a Requerida pretende sustentar-se em jurisprudência do STA, do TCA Sul e Arbitral a fim de alcançar a incompetência deste Tribunal Arbitral para conhecer da legalidade da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente (ato imediato do pedido arbitral) contra a liquidação de AIMI relativa ao ano de imposto de 2020 (ato mediato do pedido arbitral), com fundamento em ilegalidade da fórmula de cálculo aplicada na determinação dos VPT’s dos Terrenos para Construção.

Não se acompanha esta posição da Requerida, mais ainda com a nota de que a jurisprudência por si invocada *a lattere* nem se afigura sustentáculo da sua pretensão.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), aí se referindo 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 colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais (redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Segundo JORGE LOPES DE SOUSA, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT “*abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o indeferimento de pedido de revisão oficiosa de ato tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir*”, acrescentando que “*apesar de o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT fazer referência apenas a declaração de ilegalidade de atos, é inequívoco que nela se abrange a declaração de ilegalidade de indeferimentos tácitos, pois o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT faz referência aos «factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» e a «formação de presunção de indeferimento tácito» vem indicada na alínea d) do n.º 1 deste artigo 102.º.*” – Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in Guia da Arbitragem Tributária, Coord. de Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, Almedina, 2013, p. 122, 144 e 145.

Assim, é de considerar que se incluem também nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as necessárias para apreciar atos de segundo ou terceiro graus que tenham por objeto a apreciação da legalidade de actos do tipo dos previstos naquela norma (art. 2.º do RJAT), nomeadamente de actos que decidam reclamações gratuitas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como decorre das menções expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao artigo 102.º do CPPT, aos «*actos susceptíveis de impugnação autónoma*» e à «*decisão do recurso hierárquico*».

De resto, esta interpretação no sentido da identidade dos âmbitos de aplicação do

processo de impugnação judicial e do processo arbitral está em sintonia com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de que o processo arbitral tributário constitua *«um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

No caso vertente, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa que não foi apreciada no prazo previsto no artigo 57.º, n.º 5, da LGT, pelo que se formou indeferimento tácito.

Como se decidiu no P. Arbitral n.º 487/2020-T, nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado.

No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo. Por isso, presume-se o indeferimento tácito de meio de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo acto de liquidação que se baseia em razões substantivas e não por razões formais.¹

De harmonia com o exposto, no caso em análise, estando-se perante indeferimento tácito de uma reclamação graciosa que tem por objecto directo actos de liquidação, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade de actos de liquidação e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio

¹ Essencialmente neste sentido podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 2-2-2005, processo n.º 1171/04; de 8-7-2009, processo n.º 306/09; de 23-9-2009, processo n.º 420/09; e de 12-11-2009, recurso n.º 681/09.

alternativo o processo arbitral.

Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 6-10-2005, processo n.º 01166/04: *«o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação»;*
- de 02-02-2005, processo n.º 01171/04, de 08-07-2009, processo n.º 0306/09, de 23-09-2009, processo n.º 0420/09, de 12-11-2009, processo n.º 0681/09: *«o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial».*

Enquanto tal, no trilho desta jurisprudência, é de entender que o acto ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

Na mesma linha se pronunciaram, entre outras, as decisões arbitrais prolatadas no P. n.º 500/2020-T e no P. n.º 504/2020-T.

Ademais, evidencia a Requerente (itens 35.º do PPA e 132.º da resposta às excepções) ter acautelado *«na reclamação graciosa apresentada, que se a AT entendesse não ser a reclamação graciosa o meio adequado para solicitar a anulação parcial das Liquidações Contestadas, então a mesma sempre estaria obrigada “(...) nos termos legais, a convolar a presente reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa na medida em que estão preenchidos todos os pressupostos de aplicação do artigo 78.º da LGT.” - cf. artigo 123.º da reclamação graciosa.* E prossegue com referência ao TCA Norte, em Acórdão de 14 de abril de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 02010/12.6BEPRT: *“Atendendo a que a ATA se encontra obrigada, para além do mais, ao respeito pelo princípio da colaboração com os*

contribuintes (cf. art. 59.º da LGT e 48.º, n.º 1 do CPPT), assim como aos princípios da celeridade e eficiência [cf. arts. 55.º da LGT, e 10.º do CPA, na redação então em vigor, aplicável ex vi art. 2.º, alínea d) do CPPT], não estava legitimada a escudar-se na circunstância de as entidades competentes para a decisão da reclamação graciosa e do pedido de revisão serem diferentes, para negar a pretendida convolação do pedido de reclamação em pedido de revisão oficiosa. De facto, atendendo a que estava ao seu alcance sanar esta deficiência, cabia-lhe fazê-lo, desde logo nos termos do disposto no art. 19.º do CPPT, remetendo officiosamente o pedido para a entidade competente para a respetiva apreciação”.

Nestes termos, improcede a exceção de incompetência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, aliás sendo o Tribunal competente em razão da matéria para conhecer das liquidações de AIMI impugnadas, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (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).

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A. Em 01.01.2020, a Requerente era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ..., sob os artigos matriciais U-... e U-..., e do terreno para construção inscrito na matriz predial de ... sob o artigo matricial U-... - cf. cadernetas prediais, Doc. 2 junto ao PPA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.
- B. A Requerente foi notificada da Liquidação de AIMI n.º 2020 ..., de 30 de junho de 2020 (liquidação contestada), relativa ao ano de imposto de 2020, no valor global de € 58.321,44, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de setembro de 2020 – cf. Doc. 3 junto ao PPA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.
- C. Do valor global do AIMI liquidado em 2020, a quantia de € 24.777,45 diz respeito aos Terrenos para Construção e resulta da aplicação da taxa de AIMI em vigor no ano de 2020 (0,4%) relativamente aos valores patrimoniais tributários (“VPTs”) em vigor a 1 de janeiro de 2020 – cf. cits. Docs. 2 e 3 e tabela que segue:

Ano	Artigo Matricial	Afetação	VPT	AIMI
2020	...	Terreno para Construção	3.062.125,11	12.248,50
	...	Terreno para Construção	1.716.405,60	6.865,62
	...	Terreno para Construção	1.415.833,03	5.663,33
Total			6.194.363,74	24.777,45

- D. A Requerente procedeu ao pagamento integral da Liquidação Contestada no prazo que dispunha para o efeito – admitido por acordo.

- E.** A Requerente constatou que na determinação dos VPT's dos Terrenos para Construção que serviram de base à Liquidação Contestada a AT aplicou uma fórmula de cálculo na qual foram considerados indevidamente os coeficientes multiplicadores do VPT, designadamente os coeficientes de afetação e de localização, e considerada a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI – cf. cit. Doc. 2, junto ao PPA, e admitido por acordo.
- F.** Em concreto, na determinação dos VPTs dos Terrenos para Construção, a AT aplicou:
- um coeficiente de localização de 2,5 no terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial U-...;
 - um coeficiente de afetação de 1,1 e um coeficiente de localização de 1,9 no terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial U-...;
 - um coeficiente de localização de 2,6 relativamente à parcela do terreno para construção com edificação prevista ou autorizada para habitação e um coeficiente de localização de 2,55 e de afetação de 1,2 relativamente à parcela do terreno com edificação prevista ou autorizada para comércio no terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ... sob o artigo matricial U-... – cf. cit. Doc. 2, junto ao PPA, e admitido por acordo.
- G.** Considerando haver erros na fórmula de cálculo de determinação dos VTP's, e por via da reclamação das matrizes, nos termos do artigo 130.º, n.º 3, do CIMI, a requerente apresentou novos pedidos de avaliação dos Terrenos para Construção, nos quais pediu a actualização desses VTS's e a alteração da fórmula de avaliação, desconsiderando a respectiva afectação futura e meramente potencial, a majoração de 25% relativa ao valor do metro quadrado no terreno de implantação, estabelecida no artigo 39.º do CIMI, bem assim os coeficientes de localização e afectação dos ditos terrenos – cf. Doc. n.º 4, junto com o PPA, que aqui se dá por

integralmente reproduzido.

- H.** Em função da fórmula utilizada pela AT na avaliação dos referidos Terrenos para Construção resultou que a Requerente pagou um valor de AIMI mais de 50% superior àquele que seria devido – admitido por acordo.
- I.** Em resultado da consideração dos coeficientes de localização e de afetação e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI, existe um valor de excesso de coleta de AIMI de € 16.761,42 – admitido por acordo.
- J.** A Requerente apresentou, em 28.01.2021, portanto dentro do prazo legal de 120 dias a contar do termo do prazo do inerente pagamento voluntário, reclamação graciosa contra a da Liquidação Contestada, na qual suscitou diversas questões de ilegalidade do referido ato tributário e solicitou a anulação parcial do mesmo, com todas as consequências legais - cf. Doc. 1, junto ao PPA, que aqui se dá por integralmente reproduzido.
- K.** A Requerida não proferiu qualquer decisão no prazo legal de quatro meses de que dispunha para apreciar e decidir a reclamação graciosa, prazo esse que terminou no dia 28.05.2021, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito de tal reclamação graciosa - admitido por acordo.
- L.** Em 01 de Setembro de 2021, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

2. Factos não Provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado. Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos pela Requerente e / ou admitidos por acordo das partes.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em 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 Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se unicamente na análise crítica da prova documental junta aos autos e na matéria admitida por acordo, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

A Requerente impugna actos de liquidação de AIMI com fundamento em erros dos actos de fixação dos valores patrimoniais tributários (VPT) dos prédios sobre que incidiu o imposto, alegando que “... *na determinação dos VPTs dos Terrenos para Construção que serviram de base à Liquidação Contestada (objeto mediato do pedido arbitral) que foi objeto de reclamação graciosa, cujo indeferimento tácito configura o objeto imediato do pedido arbitral, a AT aplicou uma fórmula de cálculo ilegal na qual foram considerados indevidamente os coeficientes multiplicadores do VPT (i.e., os coeficientes de afetação e de localização), e considerada a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI*”.

1. Da (in)impugnabilidade do ato de liquidação com base em vícios da fixação valor patrimonial tributário

Nesta vertente, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende em suma:

- A presente ação não é sustentada nem fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o que está em causa são os atos de fixação da matéria tributável;

- Os vícios do acto que fixou valor patrimonial tributário (VPT) são destacáveis e autonomamente impugnáveis, não sendo suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base nos mesmos;

- Não tendo Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1.^a avaliação, requerendo uma 2.^a avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação;

- Na ausência de contestação, durante um certo lapso de tempo, o valor patrimonial tributário consolida-se na ordem jurídica, ao abrigo do princípio da segurança jurídica, razão pela qual não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT;

- Os atos de fixação do VPT, regulados no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário visam determinar a base tributável de imóveis, ou seja, determinam o valor de imóveis que posteriormente servirá de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou Impostos Municipal sobre a Transmissão de Imóveis (IMT);

- Os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis, aliás, o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária. (LGT);

- Ao estabelecer a sindicância direta destes atos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação da liquidação.

Na esteira do que vem sendo decidido, nomeadamente nos P. 487/2021-T e P. 41/2021-T, em Tribunais Arbitrais presididos pelo Exmo. Senhor Conselheiro Jorge Lopes de

Sousa, jurisprudência a que aderimos e seguiremos, é de haver como acertado este posicionamento da Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

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

A impugnação da avaliação directa de valores patrimoniais está regulada nos termos do artigo 134.º do CPPT, em que se estabelece:

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

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

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

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

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

Isto significa que os actos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objecto de impugnação

autónoma, não podendo na impugnação dos actos de liquidação que com base neles sejam efectuadas discutir-se a legalidade daqueles actos.

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

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

A natureza de actos destacáveis que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, desde o tempo em que regime idêntico ao do artigo 134.º, n.ºs 1 e 7 do CPPT, previsto nos n.ºs 1 e 6 do artigo 155.º do Código de Processo Tributário de 1991, quer em sede de Sisa, quer de contribuição autárquica, quer de IMI quer de IMT, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 30-06-1999, processo n.º 023160; de 02-04-2003, processo n.º 02007/02; de 06-02-2011, processo n.º 037/11; de 19-09-2012, processo n.º 0659/12 ²; de 5-2-

² Refere-se neste aresto:

Na verdade, em sede de IMI, a lei prevê um procedimento de determinação da matéria tributável – a avaliação do prédio (art. 14.º do CIMI) – que termina com o acto de fixação do VPT que serve de base à liquidação do imposto. Este acto, como é sabido, é um acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que é autonomamente impugnável, numa excepção ao princípio da impugnação unitária que, em regra, vigora no processo tributário (cfr. art. 134.º do CPPT) e que se encontra «em sintonia com o preceituado no art. 86.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que os actos da avaliação directa são directamente impugnáveis»

(...)

[t]ratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado

2015, processo n.º 08/13; de 13-7-2016, processo n.º 0173/16; de 10-05-2017, processo n.º 0885/16.

Pelo exposto, os alegados vícios dos actos de avaliação invocados pela Requerente, que não foram objecto de impugnação tempestiva autónoma, não podem ser fundamento de anulação das liquidações de IMI/AIMI.

Os princípios constitucionais invocados pela Requerente, designadamente os princípios da justiça, da legalidade tributária e da igualdade não contendem com tal regime de impugnação autónoma dos actos de avaliação de valores patrimoniais.

Este regime de impugnação autónoma justifica-se por razões de coerência do sistema jurídico tributário inerentes ao facto de cada acto de avaliação poder servir de suporte a uma pluralidade de actos de liquidação de impostos (liquidações anuais de IMI e eventuais liquidações de IMT) e ser relevante para vários efeitos a nível de IRS³, IRC⁴ e Imposto do Selo⁵, o que não se compagina com a possibilidade de plúrima avaliação incidental que se reconduzisse à fixação de diferentes valores patrimoniais tributários para o mesmo prédio, no mesmo momento.

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

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

com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa »

³ Artigos 10.º, n.º 6, alínea d), 31.º, n.º 13, alínea d), 41.º, n.º 4, 43.º, n.º 2, alínea b), 45.º, n.º 3, 46.º, n.º 3, e 51.º, n.º 2, do CIRS.

⁴ Artigos 56.º, n.º 2, 64.º, n.ºs 2, 3, alíneas a) e b), 4 e 5, 139.º, n.º 1, 2, e 3 do CIRC.

⁵ Artigos 13.º, n.ºs 1, 6 e 7, 31.º, n.º 2, , 32.º do Código do Imposto do Selo.

Contudo, apesar da não impugnabilidade normal de actos de liquidação com fundamento em vícios dos actos de avaliação de valores patrimoniais, os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os actos de fixação de valores patrimoniais, a título *excepcional*, «com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte». ⁶

Enquanto tal, alegado e dado como provado que, em função da fórmula utilizada pela AT na avaliação dos referidos Terrenos para Construção resultou que a Requerente pagou um valor de AIMI em mais de 50% superior àquele que seria devido, o que é igualmente suscetível de configurar uma injustiça grave ou notória nos termos e para os efeitos previstos no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, há que apreciar a questão de saber se estão reunidos os requisitos desta revisão excepcional.

2. Da admissibilidade de revisão oficiosa das liquidações ao abrigo do CIMI e do n.º 1 do artigo 78.º da LGT

Primeiramente, há que esclarecer que não estão reunidos os requisitos da revisão oficiosa ao abrigo do CIMI e do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

A Requerente invoca como fundamento de revisão oficiosa a alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do CIMI, que estabelece o seguinte:

Artigo 115.º

Revisão oficiosa da liquidação e anulação

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são oficiosamente revistas:

(...)

⁶ Essa possibilidade foi aceite no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31-10-2019, processo n.º 2765/12.8BELRS, invocado pela Requerente, embora com fundamentação não totalmente coincidente com a que o presente aresto se adopta.

c) Quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido;

Constata-se que este artigo 115.º inere à revisão oficiosa de **actos de liquidação** de IMI e não a actos de avaliação de valores patrimoniais.

Acresce que, como estas normas especiais são aplicáveis «*sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária*», a possibilidade de revisão oficiosa está limitada pelas condições aí indicadas, designadamente a de que, quando o pedido de revisão não é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, a revisão só pode ser efectuada se existir erro imputável aos serviços.

Na situação em análise, os actos de liquidação de IMI, em si mesmos, não enfermam de qualquer erro imputável aos serviços, pois, por força do disposto no artigo 113.º, n.º 1, do CIMI «*o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita*».

As liquidações foram efectuadas com base nos valores patrimoniais dos prédios que constavam das matrizes em 31-12-2018 e em 31-12-2020, pelo que não há erros da Administração Tributária ao efectuar as liquidações e, por isso, o indeferimento tácito da reclamação graciosa não enferma de ilegalidade.

3. Da admissibilidade de revisão oficiosa dos actos de avaliação de valores patrimoniais ao abrigo dos n.ºs 3 e 4 do artigo 78.º da LGT

A possibilidade de revisão oficiosa de actos de avaliação de valores patrimoniais não está prevista no CIMI.

Assim, só à face do regime geral da revisão oficiosa, previsto no artigo 78.º da LGT, se pode aventar a possibilidade de revisão.

O artigo 78.º da LGT estabelece o seguinte:

Artigo 78.º

Revisão dos actos tributários

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

2. *Revogado.*

3. *A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.*

4. *O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

5. *Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

6. *A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.*

7. *Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.*

Enquanto tal, das várias possibilidades de revisão oficiosa prenunciadas neste artigo 78.º da LGT, as dos n.ºs 1 e 6 reportam-se a actos de liquidação (como se infere do termo inicial do prazo de quatro anos previsto no n.º 1).

Apenas as situações previstas nos n.ºs 4 e 5 deste artigo 78.º se reportam a actos de fixação da matéria tributável, categoria em que se integram os actos de fixação de valores patrimoniais. Na verdade, no âmbito do IMI, os actos de fixação dos valores patrimoniais são os actos que fixam a matéria tributável (não vislumbrando motivo para dissentir, continuamos a acompanhar as citadas Decisões Arbitrais, mormente a proferida no P. 487/2020-T, de 10-05-2021).

Assim, apenas dentro do condicionalismo previsto nos n.ºs 4 e 5 se pode colocar a possibilidade revisão oficiosa.

Apesar de neste n.º 4 do artigo 78.º da LGT se referir que «o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente» a «revisão da matéria tributável», trata-se de um poder-dever, estritamente vinculado, cujo cumprimento é sujeito a controle jurisdicional, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo:

– «o facto de a lei determinar que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente,” a revisão, não obsta à possibilidade de convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever»; trata-se de «um poder estritamente vinculado»;⁷

– «a previsão constante do dito art. 78.º n.º 4, como excepcional, é de entender como correspondendo a um poder-dever que implica a sua aplicação a todos os casos, verificados que sejam os referidos requisitos».⁸

Por outro lado, a limitação de competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao conhecimento de pedidos de declaração de ilegalidade de actos para que é adequado o processo de impugnação judicial, não é obstáculo à apreciação do cumprimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira do dever de efectuar a revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave e notória, pois, como

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-10-2009, processo n.º 0476/09. No mesmo sentido, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 02-11-2011, processo n.º 329/11 e de 14-12-2011, processo n.º 366/11.

⁸ Neste sentido, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-02-2021, processo n.º 39/14.9BEPDL 0578/18.

também esclareceu o Supremo Tribunal Administrativo, «a *forma processual adequada à apreciação do pedido de anulação do acto de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória é, igualmente, a impugnação judicial (arts. 78º nº 3 da LGT e 97º nº 1 al. b) do CPPT)*».⁹

Nestas situações, em que o erro está na fixação da matéria tributável e não nos subsequentes actos de liquidação, a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas apenas que se esteja perante «*injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte*».

E ainda, como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no citado acórdão de 17-02-2021, a previsão da autorização como excepcional não afasta o «*poder-dever que implica a sua aplicação a todos os casos, verificados que sejam os referidos requisitos*».

4. Tempestividade do pedido de revisão oficiosa/reclamação graciosa

O prazo para ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido aos «*três anos posteriores ao do acto tributário*», previsto no n.º 4 do artigo 78.º.

Os «*três anos posteriores ao do acto tributário*» terminam no dia 31 de Dezembro do terceiro ano posterior àquele em que foi praticado o acto tributário.

A liquidação foi emitida em 2020 pelo que os três anos posteriores terminarão em 31-12-2023.

Aduz ainda a Requerida que as avaliações efetuadas há mais de cinco anos, em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor patrimonial tributários dos terrenos para construção, já não podem ser objeto de anulação administrativa, conforme decorre do artigo 168, n.º 1, do CPA.

Esta alegação não se ajusta ao caso *sub judice*, desde logo porque, como resulta da prova, todas as avaliações aqui tidas em conta datam de há menos de cinco anos. Pelo

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-10-2010, processo n.º 0455/10.

contrário, emerge das cadernetas prediais que os VTP's dos Terrenos para Construção foram determinados em 2018 e em 2020.

Por outro lado, como se expressou na Decisão Arbitral contida no P. 465/2021-T, estando o sistema fiscal munido de meios próprios para apreciar os erros e ilegalidades cometidos nos atos de fixação da matéria tributável e nos consequentes atos de liquidação, mormente através do artigo 78.º da LGT, é à luz deste preceito legal (invocado pela Requerente) que os eventuais erros e ilegalidades daquelas avaliações devem ser conhecidos e não ao abrigo do artigo 168.º do CPA para que apela a Requerida. Acresce que a alínea a) do artigo 2.º da LGT consagra a regra da prevalência da sua própria aplicação e apenas subsidiária e sucessivamente haverá lugar à aplicação da legislação complementar prevista nas suas alíneas b), c) e d), logicamente quando a solução do caso se não encontre na abrangência do seu compêndio normativo. Manifestamente, não é este o caso que se nos depara, aliás a solução reside no artigo 78.º da LGT, pelo que não é admissível recorrer ao CPA.

Aliás, a posição aqui adoptada pela Requerida é tanto mais de estranhar quando se conhece a Instrução de Serviço n.º.../2021, de 05.04.2021, da Direção de Serviços de Justiça Tributária da AT (invocada pela Requerente), na qual se colhe, entre o mais e em síntese o seguinte:

“- a intenção de a AT adaptar a sua atuação à jurisprudência do STA e dos tribunais centrais administrativos no que concerne à determinação do VPT dos terrenos para construção a qual deve ser efetuada de acordo com a regra constante do artigo 45.º do Código do IMI, não podendo ser considerados os coeficientes previstos no artigo 38.º do Código do IMI, como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e de conforto;

- nos processos e procedimentos pendentes, assim consideradas as situações de litígio entre os contribuintes e a administração tributária (...) a AT profira despacho favorável ao contribuinte nos procedimentos de contencioso administrativo pendentes de decisão e promova, nos termos e nos prazos previstos no artigo 112.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pela revogação do ato impugnado nos processos de impugnação judicial, bem assim que na pendência da impugnação judicial observe o que resulta da «Instrução n.º

15 –Divulgação de entendimento quanto à revisão oficiosa de ato tributário impugnado judicialmente»;

- que seja proferida decisão favorável aos contribuintes nos processos e procedimentos pendentes, nos termos explicitados, e que seja promovida a correção (anulação parcial) dos atos de liquidação que constituem o objeto do litígio entre os contribuintes e a administração tributária (...), cumprindo o desígnio legal de “reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado”, conforme disposto no artigo 100.º da Lei Geral Tributária”.

Incompreensivelmente, constata-se, pois, que o teor e alcance desta Instrução de Serviço foram totalmente ignorados pela Requerida, pelo menos no domínio do presente processo arbitral.

5. Da exigência de que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte

A fixação da matéria tributável foi efectuada pela Administração, com base numa fórmula prevista na lei, sem que se tenha demonstrado que a Requerente forneceu qualquer informação errada quanto à natureza dos prédios, pelo que o eventual erro na aplicação na fórmula de avaliação invocado pela Requerente não pode ser considerado imputável a um seu comportamento negligente.

6. Do erro imputado pela Requerente à fixação de valores patrimoniais relativo à aplicação de coeficientes aplicáveis a prédios edificados

O erro que a Requerente imputa à fixação de valores patrimoniais é o de ter aplicado à avaliação de terrenos para construção, normas legais relativas às avaliações dos prédios edificados.

O artigo 45.º do CIMI, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (vigente até à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro) prevê o seguinte:

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º.

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.

5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. (aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30-12).

O artigo 42.º, para que remete o n.º 3 deste artigo 45.º, estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

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

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir, uniformemente, na esteira Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 23-10-2019, processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17, que:

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

Na fundamentação deste acórdão refere-se o seguinte:

O terreno em causa nos autos integra uma das espécies de prédios urbanos na categoria de terreno para construção. E, tratando-se de uma das espécies de prédio urbano o valor patrimonial deverá ser determinado por avaliação directa (nº 2 do artigo 15 do CIMI) devendo ser avaliado de acordo com o disposto no artigo 45º do mesmo compêndio normativo pois que a fórmula prevista no nº 1 do artigo 38

do CIMI ($V_t = V_c \times A \times CA \times CL \times C_q \times C_v$) apenas tem aplicação aos prédios urbanos aí discriminados ou seja àqueles que já edificados estão para habitação, comércio, indústria e serviços (assim se decidiu no ac. deste STA de 20/04/2016 tirado no recurso 0824/15 disponível no site da DGSI - Jurisprudência do STA) onde se expendeu:

(...)

Todavia o legislador não incluiu aí os terrenos para construção que também classifica de prédios urbanos no artigo 6º do CIMI.

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos mesmos há a norma do artigo 45 já referida onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente e as características do nº 3 do artigo 42.

Os restantes coeficientes não estão aí incluídos porquanto apenas podem respeitar aos edifícios, como tal.

O coeficiente de afectação só pode relevar face à comprovada utilização do prédio edificado e bem assim o de conforto e qualidade.

Tais coeficientes multiplicadores do valor patrimonial tributário apenas respeitam ao edificado mas não têm base real de sustentação na potencialidade que o terreno para construção oferece.

A aplicação destes factores valorizadores na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos de construção só poderia ser levada a cabo por analogia com o disposto no artigo 38 do CIMI.

Mas porque a aplicação desses factores tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no nº 4 do artigo 11 da LGT por se reflectir na norma de incidência na medida em que é susceptível de alterar o valor patrimonial tributário.

A aplicação desses coeficientes na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção seria violadora do princípio da legalidade e da reserva de lei consagrado no artigo 103 nº 2 da CRP.

A própria remissão para os artigos 42 e 40 do CIMI constante do artigo 45 e mesmo a redacção dada ao artigo 46 relativo ao valor patrimonial tributário dos

prédios da espécie “outros” em que expressamente se refere que “o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38 com as necessárias adaptações “é demonstrativo de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não entram outros factores que não sejam o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação.

É que mesmo a remissão feita para os artigos 42 e 40 do CIMI não consagra a aplicação dos coeficientes aí referidos mas apenas acolhe, respectivamente as características que hão-de determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo.

O que se compreende face à definição de terrenos para construção do n° 3 do artigo 6 do C.I.M.I.(...)

Concordando e não olvidando a doutrina expressa por José Maria Fernandes Pires in Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo 2012, 2ª edição pp104 de que “o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio ou prédios com determinadas características e com determinado valor,” e que para a avaliação de terrenos para construção a lei manda separar duas partes do terreno (uma primeira parte a do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir) e uma segunda parte a restante constituída pelo terreno que fica livre no lote de terreno para construção expressando que para alcançar o valor da primeira parte é necessário proceder à avaliação do edifício a construir como se ele já estivesse construído.

Com o devido respeito, não se acolhe integralmente esta doutrina pelas dúvidas e imprecisões que pode acarretar e que em matéria fiscal devem ser evitadas. Desde logo a lei, no artº 6º n° 3 do CIMI classifica de terrenos para construção realidades que não têm aprovado qualquer projecto de construção pelo que a sua inexistência determina por si só a inviabilidade de efectuar o cálculo da chamada área de implantação do edifício porque inexistente mesmo em projecto e por outro lado, nos casos em que existe esse projecto (parece ser o caso dos autos uma vez que no processo administrativo apenso se faz referência a uma moradia unifamiliar (vide fls.48 a 56)) cumpre salientar que a qualidade e o conforto

têm de ser efectivos o que se compreende porque o direito tributário se preocupa com realidades e verdades materiais não podendo a expectativa ou potencial construção de um edifício com anunciados/programados índices de qualidade e conforto integrar um conceito que objectivamente, só é palpável e medível se efectivada a construção e se, realizada sem desvios ao constante da comumente conhecida “memória descritiva” que acompanha cada projecto de construção. Também é certo que a valorização imediata do prédio por efeito da atribuição do alvará de terreno para construção não deixará de ser levada em conta para efeitos de tributação, em caso de alienação, com a tributação noutra sede tributária.

Como se expressou no acórdão deste STA a que supra fizemos referência (...) Efectivamente o coeficiente de afectação tem a ver com o tipo de utilização do prédio já edificado e o mesmo se diga do coeficiente de qualidade e conforto.

Nos terrenos em construção as edificações aprovadas são meramente potenciais e é o valor dessa capacidade construtiva, geradora de acréscimo de valor patrimonial ou riqueza para o seu proprietário que se procura taxar. E não factores ainda não materializados (...).

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

Isto só pode significar que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente, aqui discutido, de qualidade e conforto relacionado com o prédio a construir. O que, faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já

está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial factores ainda não materializados. E, sendo verdade que para calcular o valor da área de implantação do edifício a construir a lei prevê que se pondere o valor das edificações autorizadas ou previstas (artº 45º nº 2 do CIMI) para tal desiderato, salvo melhor opinião não necessitamos/devemos entrar em linha de conta, necessariamente, com o coeficiente de qualidade e conforto pois que não estando materializado não é medível/quantificável, sendo consabido da experiência comum que um projecto de edificação contemplando possibilidades modernas de inserção acessória de equipamentos vulgarmente associados ao conceito de conforto tais como ar condicionado, videovigilância robótica doméstica, luzes inteligentes etc, se edificado/realizado com defeitos pode não se traduzir em qualquer comodidade ou bem estar, antes pelo contrário ser fonte de problemas/insatisfações e dispêndios financeiros.

Esta jurisprudência foi posteriormente reafirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, entre vários outros, pelos seguintes acórdãos:

– 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 factor 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 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. 45º do CIMI*»).

– de 16-05-2018, processo n.º 0986/16 (*«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)»*);

– 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. 45.º do CIMI»*);

– 23-10-2019, processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17 (*«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).»*);

– 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»*).

Na linha desta jurisprudência, é de entender que a avaliação dos terrenos para construção devia ser efectuada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização e de afectação.

Ora, no caso sob escrutínio e como resulta da al. F) dos Factos Provados, na determinação dos VPTs dos Terrenos para Construção, a AT aplicou:

- um coeficiente de localização de 2,5 no terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial U-...;

- um coeficiente de afetação de 1,1 e um coeficiente de localização de 1,9 no terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial U-...;

- um coeficiente de localização de 2,6 relativamente à parcela do terreno para construção com edificação prevista ou autorizada para habitação e um coeficiente de localização de 2,55 e de afetação de 1,2 relativamente à parcela do terreno com edificação prevista ou autorizada para comércio no terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ... sob o artigo matricial U-... .

Enquanto tal, atenta a jurisprudência referida, conclui-se que a fixação de valores patrimoniais destes prédios enferma dos erros que a Requerente lhes aponta, exclusivamente imputáveis à Administração Tributária que foi quem praticou os actos de avaliação.

7. Do erro na aplicação da majoração de 25% prevista o artigo 39.º, n.º 1, do CIMI

O artigo 39.º, n.º 1, do CIMI, na redacção anterior à Lei n. 75-B/2020, de 31 de Dezembro, estabelece que *«o valor base dos prédios edificados (Vc) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor»*.

A Requerente imputa ainda aos actos de avaliação erro por a fórmula de cálculo utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na avaliação dos terrenos para construção considerar indevidamente o valor base dos prédios edificados (€ 603,00) ao invés do valor médio de construção, por metro quadrado, em vigor até 2018 (€ 482,40) sem aplicação da majoração de 25% relativa ao valor do metro quadrado do terreno de implantação constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.

Como resulta do teor daquele artigo 39.º, n.º 1, a majoração de 25% nele prevista reporta-se apenas a «*prédios edificados*».¹⁰

Acresce que, o o artigo 45.º do CIMI, na redacção 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, nem contém qualquer alusão ao «valor base dos prédios edificados», que veio apenas a ser introduzida por aquela Lei.

Portanto, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre os coeficientes, é de entender que não havia suporte legal para aplicar a majoração prevista no artigo 39.º do CIMI a avaliação de terrenos para construção.

Enquanto tal, não tendo nas avaliações em causa sido aplicado aquele valor médio da construção por metro quadrado de € 482,40, mas antes o valor com a majoração de 25%, os actos de avaliação são também ilegais por violação dos artigos 39.º, n.º 1, e 45.º do CIMI, nas redacções referidas.

8. Da Injustiça grave ou notória

Um outro requisito da revisão oficiosa ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT é o de o apuramento da matéria tributável consubstanciar «*injustiça grave ou notória*».

O n.º 5 do artigo 78.º esclarece o alcance destes conceitos, estabelecendo que «*para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional*».

Na situação sob o foco nestes autos, é evidente a natureza «*grave*» da injustiça gerada com as erradas avaliações, pois a tributação em AIMI dos prédios referidos foi agravada em mais de 50%, como resulta da prova – Facto Provado H.

9. Em conclusão:

¹⁰ A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, deu nova redacção a este artigo 39.º, em que se suprime esta expressão, mas não é aplicável a factos anteriores à sua entrada em vigor.

Decorre do exposto estarem reunidos todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável, à luz do prevenido nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em lugar do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter efectuado a revisão e anulado parcialmente a liquidação impugnada.

Consequentemente, justifica-se a anulação do indeferimento tácito, bem como a anulação parcial da liquidação questionada, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

10. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente quantifica em €16.749,26 o valor de AIMI que pagou indevidamente, associando o efeito da desconsideração dos coeficientes multiplicadores do valor patrimonial tributário e o efeito da majoração do valor médio de construção previsto no artigo 39.º, n.º 1, do CIMI.

Esta quantificação não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, como consequência da anulação parcial da sobredita liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia de €16.749,26.

No que toca a juros indemnizatórios, o n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

O pedido de revisão do acto tributário e a reclamação graciosa são equiparáveis quando apresentados dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 0402/06.

Como também se refere no mesmo acórdão, «*nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT*».

No caso que nos prende, a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de

direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos «quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».

Como releva dos Factos Provados (J) a reclamação graciosa foi apresentada em 28-01-2021, pelo que apenas a partir de 28-01-2022 haverá direito a juros indemnizatórios, porquanto o pedido não foi apreciado.

Os juros indemnizatórios devem ser contados com base no valor de €16.749,26, desde 28-01-2022, até ao integral reembolso daquele montante, 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.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, decide este Tribunal Arbitral:

a) Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;

b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

c) Anular a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada;

d) Anular a liquidação de AIMI n.º 2020..., de 30.06.2020, referente ao ano de imposto de 2020, quanto ao valor de € 16.749,26;

e) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga em excesso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar o pagamento à Requerente da quantia de € 16.749,26;

f) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, calculados à taxa legal supletiva, sobre a quantia de € 16.749,26, desde 28-01-2022 até ao efectivo reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 16.749,26, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de **1.224,00 €**, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Maio de 2022.

O Árbitro,

(A. Sérgio de Matos)