

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 671/2021-T

**Tema:** AIMI: VPT de “terrenos para construção; Revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte - fundamentos.

### **SUMÁRIO:**

1 - No regime legal vigente ao tempo, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tinha aplicação integral a fórmula consagrada no artigo 38.º do CIMI por existirem regras específicas, previstas no artigo 45.º do CIMI.

2 - Os erros cometidos na determinação do valor patrimonial tributável são autonomamente impugnáveis, não sendo suscetíveis de fundamentar impugnação de liquidação emitida com base nesse valor.

3 - No prazo de três anos após o ano em que foi praticado o ato tributário, pode ser efetuada a revisão da matéria tributável com base em injustiça grave ou notória, não devendo a revisão ser recusada se se verificar que a manutenção do referido ato configura esse tipo de injustiça.

### **DECISÃO ARBITRAL**

A..., NIPC ..., representado por B..., NIPC ..., apresentou, nos termos legais, pedido de constituição de tribunal arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

#### **I - RELATÓRIO**

##### **A) O pedido**

O Requerente pede a apreciação da legalidade das liquidações de AIMI n.º 2017 144..., 2018 144..., 2019 012... e 2020 017..., no montante global de € 313.599,25, concluindo pela sua

---

anulação parcial e pela condenação da Requerida na devolução do montante de imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios.

### **B) Posição das partes**

O Requerente entende, em suma, que, na determinação dos VPT's dos terrenos para construção em causa, os quais serviram de base às liquidações impugnadas, a AT aplicou uma fórmula de cálculo ilegal, na qual foram considerados os coeficientes multiplicadores de localização, de afetação e de qualidade e conforto previstos no artigo 38.º do CIMI.

Na sua resposta, a Requerida limitou-se a invocar a exceção de inutilidade superveniente da lide. Quanto ao mérito do pedido, aceita que *“a jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais tem vindo a defender que na avaliação dos terrenos para construção não podem ser considerados os coeficientes de localização e afetação, por se entender que o artigo 45.º do CIMI, na redação anterior a 01-01-2021, não permitia a aplicação desses coeficientes”*.

Respondendo à exceção, a Requerida concluiu *“que o processo arbitral deve prosseguir os seus termos e, em concreto, apreciar a legalidade dos atos tributários de AIMI relativos a 2017, 2018 e 2019, encontrando-se prejudicado o prosseguimento da lide no que respeita à liquidação n.º 2020 017..., relativa a 2020”*.

### **C) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 18/10/2021.

O Requerente não procedeu à indicação de árbitro, tendo designação dos membros deste coletivo arbitral incumbido ao Conselho Deontológico do CAAD, a qual não mereceu oposição.

Os árbitros aceitaram tempestivamente as nomeações.

O tribunal arbitral ficou constituído em 27/12/2021.

A AT apresentou resposta, em que aduziu a exceção da inutilidade superveniente da lide, ao que o Requerente respondeu.

Por despacho arbitral de 11/04/2022, foi decidido prescindir da reunião do artigo 18.º do RJAT e fixado prazo para a produção de alegações.

As partes não apresentaram alegações no prazo para tal consignado.

## **II - SANEAMENTO**

### **II.1 – Competência em razão da matéria**

Relativamente à competência do tribunal arbitral em razão da matéria – questão não suscitada, mas que é do conhecimento oficioso – há que começar por salientar o carácter excecional da “via de acesso” procedimental utilizada pelo Requerente, o pedido de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam.

Partilhamos o entendimento de JORGE DE SOUSA (*Lei Geral Tributária Anotada*, Encontro da Escrita, 2012, p. 702, quando afirma “(...) a revisão prevista neste art. 78º tem o seu campo de aplicação em qualquer caso em que tenha havido um acto autónomo de fixação da matéria tributável ou um acto de liquidação e tem lugar após terminado o respetivo procedimento tributário. Sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação, mesmo quando inquinada por vício na quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer de tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido”.

Nesta linha de pensamento, fazemos nosso o entendimento do TCAS no acórdão que pôs termo ao processo 2765/12, de 31-10-2019. Citamos: “*De facto, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, embora com efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação. Defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir.*

*Assim, no plano do Direito, o artigo 115.º do CIMI<sup>1</sup> constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respetivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado.*

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

---

<sup>1</sup> Que remete para o artigo 78.º da LGT.

---

*Por conseguinte, não se pode falar em verdadeira impropriedade do meio, sendo certo que ainda que se admita essa hipótese, como a administração apreciou o direito da recorrida<sup>2</sup>, tal apreciação fez nascer na esfera jurídica desta o direito à impugnabilidade da decisão, nos termos do artigo 268.º, n.º 4, da CRP.*

*Restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado nessa norma constitucional”.*

Na realidade, a consideração dos atos de fixação do VPT como atos destacáveis tem razão de ser<sup>3</sup>: evitar a necessidade de o sujeito passivo ter de impugnar, sucessivamente, ao longo dos anos, cada uma das liquidações neles baseadas.

A previsão da impugnabilidade autónoma dos atos de fixação do VPT constitui assim um reforço das garantias dos contribuintes e não uma sua restrição, ou seja, a não utilização deste mecanismo não veda o normal recurso ao processo de impugnação das liquidações tidas por ilegais, ainda que, em caso de procedência, com eficácia restrita a tais liquidações.

Estando em causa um pedido de anulação parcial de liquidações, ainda que sendo invocada como causa de pedir a errónea quantificação dos VPT's subjacentes, há que concluir pela competência dos tribunais arbitrais para apreciarem o pedido.

## **II.2 – Injustiça grave e notória - tempestividade**

O único vício imputado às liquidações impugnadas é o erro de direito cometido nas avaliações que fixaram os VPT's subjacentes.

O artigo 86º, n.º 1, da LGT determina que a avaliação direta é suscetível de impugnação contenciosa direta, prevendo também o artigo 134.º do CPPT que os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados no prazo de 90 dias após a sua notificação, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Na verdade, por força do previsto no artigo 15.º do CIMI, a avaliação dos prédios urbanos é uma avaliação direta e, por isso, “suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta”, depois de esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão (artigo 86.º, n.ºs 1 e 2 da LGT).

---

<sup>2</sup> No caso, se absteve de apreciar.

<sup>3</sup> Existem outras, nomeadamente quando estejam em causa juízos técnicos, o que não é o caso.

Por sua vez, no artigo 134.º, n.º 1 do CPPT, é estabelecido que “*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*”, determinando o seu n.º 7 que “*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*”.

Os preceitos transcritos são reafirmados no Código do IMI com a exigência, no seu artigo 77.º, de se esgotarem previamente os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, impondo aos interessados, como condição de impugnabilidade, o ónus de requererem uma segunda avaliação nos termos do artigo 76.º do mesmo Código.

Ou seja, o erro imputável aos serviços (a ilegalidade na determinação dos VPT's em causa), cuja existência o Requerente invocou como fundamento da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, deveria ter sido contestado judicialmente nos termos (e nos prazos) das referidas disposições legais.

**Porém,**

Tal como a jurisprudência dominante vem considerando, com a qual este tribunal se identifica, pode não ser esta a solução definitiva para situações tributárias como as em causa neste processo.

Na verdade, em determinadas situações e condições, aceita-se que haja um desvio à referida regra e possam anular-se liquidações de IMI incidentes sobre o valor patrimonial tributário de prédios em que o único vício que lhes é imputado esteja justamente na determinação desse valor.

Excepcionalidade que tem assento na própria Lei Geral Tributária que, como é sabido, assume a qualidade de lei dotada de primado lógico que condiciona o conteúdo normativo, quer do Código do IMI quer do CPPT.

Com efeito, o n.º 4 do artigo 78.º da LGT admite, *excepcionalmente*, a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais, “*com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte*”.

Este tribunal arbitral considera que estão reunidas as condições substantivas para a correção da matéria tributável que serviu de base ao lançamento dessas liquidações.

Existe injustiça grave uma vez que o montante de imposto ilegalmente liquidado é de valor muito significativo (€ 313.599,25).

A injustiça é também notória, uma vez que os VPT's subjacentes às liquidações impugnadas foram determinados por aplicação de normas que, já ao tempo, a jurisprudência considerava ilegais no tocante a terrenos para construção, como melhor se dirá infra em IV.

O processo não fornece qualquer elemento que permita concluir que os erros cometidos na avaliação dos terrenos para construção em causa se tenham ficado a dever a um qualquer erro informativo fornecido pelos proprietários ou a qualquer outro comportamento negligente dos mesmos.

**Porém,**

Quanto ao prazo, a norma transcrita prevê que a revisão possa ocorrer nos três anos posteriores ao ano em que foi praticado o ato tributário da liquidação baseado na matéria tributável a corrigir.

As liquidações cuja revisão oficiosa foi pedida aconteceram nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020.

Ora, quando os pedidos de revisão foram apresentados, em 15 de junho de 2021 (infra, f) dos factos provados), tinham já decorrido mais de 3 anos sobre 31 de dezembro de 2017, ano em que foi emitida a liquidação de AIMI referente a esse ano.

Sendo extemporâneo o pedido de revisão oficiosa, e sendo esta condição de acesso à sindicância judicial ou arbitral, há que concluir que o peticionado relativamente à liquidação de AIMI n.º 2017 144... deve improceder por intempestividade.

O valor da correção à matéria coletável peticionada subjacente a tal liquidação é de € 125.115,40 (ponto 4 do requerimento apresentado pelo Requerente em 31/03/2022).

Quanto à revisão da matéria tributável com base na qual foram emitidos os demais atos de liquidação impugnados, os respetivos pedidos foram tempestivos.

### **II.3 - Inutilidade superveniente parcial da lide**

Como já referido, a Requerida, na sua resposta, alegou a inutilidade superveniente total da lide.

---

O Requerente, como também já referido, afirmou: “*encontrando-se prejudicado o prosseguimento da lide no que respeita à liquidação n.º 2020 017..., relativa a 2020*”.

Não foi carreada para o processo documentação comprovativa de decisão administrativa de fazer reportar os resultados das novas avaliações dos terrenos aos anos anteriores, ou seja, de um procedimento no sentido de correção oficiosa das liquidações relativas a 2017, 2018 e 2019.

Pelo que, e dado o já concluído relativamente à liquidação de 2017, se entende que o processo deve prosseguir, por manter utilidade a decisão a ser proferida, no relativo às liquidações de 2018 e 2019.

Ainda no relativo à liquidação de 2017, não tendo sido também carreada para o processo a documentação comprovativa da data em que o Requerente foi notificado da fixação dos novos VPT's e atento o adiante dado por provado em c) e d), há que concluir que estamos perante uma inutilidade superveniente, motivada por factos que não ficou provado que o Requerente conhecia, por deles ter sido antes notificado, em momento anterior ao da interposição da presente ação arbitral.

**II.4** - O Tribunal encontra-se regularmente constituído. O processo não enferma de nulidades ou irregularidades. A cumulação de pedidos é legalmente admissível (artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não existem outras questões impeditivas da apreciação do mérito da causa.

### **III – PROVA**

#### **III.1 - Factos provados**

- a) Em 01-01-2017, 01-01-2018 e 01-01-2019, o Requerente constava na matriz predial como titular dos seguintes terrenos para construção:
- Freguesia dos Olivais - artigos 3..., 4...; 4...;
  - Freguesia do Parque das Nações - artigos 1..., 1..., 2...,2...,2..., 2... e 2....
  - Freguesia de Marvila - artigos 2..., 2...,2..., 2..., 2..., 2..., 2... e 3....

- b) Nas avaliações de tais terrenos ocorridas em 2019 e anos anteriores foram considerados os coeficientes de localização e de afetação previstos no artigo 38.º do CIMI.
- c) Os VPT's dos terrenos para construção sítos nas freguesias dos Olivais e Parque das Nações foram anulados administrativamente em 21-11-2021, estando em curso os procedimentos para a realização de novas avaliações.
- d) Os terrenos para construção inscritos na matriz predial da freguesia de Marvila, foram avaliados em 2020, com efeitos a 30-12-2019, e nestas avaliações já não foram considerados coeficientes de localização e afetação na determinação dos respetivos valores patrimoniais tributários.
- e) O Requerente não reagiu autonomamente contra as fixações de VPT referidas em b).
- f) Em 15 de junho de 2021, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações que ora impugnam, pedindo a sua anulação parcial pelos fundamentos que ora invocam, alegando a existência de erro imputável aos serviços.
- g) Tal pedido não foi objeto de decisão expressa, decorrido que foi o respetivo prazo legal.
- h) O Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado.

Os factos dados por provados resultam de documentação junta aos autos, sendo que esta factualidade não foi questionada pela AT na sua resposta.

### **III.2 - Factos não provados**

Não ficou provada a data da notificação à Requerente do despacho referido em c) dos factos provados

## **IV- O DIREITO**

**IV. 1** - O artigo 45.º do Código do IMI, sob a epígrafe Valor Patrimonial dos Terrenos para Construção, dispunha, até à entrada em vigor da *redação dada pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro*:

*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.*

Por seu lado, o artigo 38.º do Código do IMI estabelece uma fórmula geral de avaliação dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, na qual são especificamente considerados, designadamente, os coeficientes de afetação, de localização, de qualidade e conforto (que contribuem, em regra, para um aumento do VPT).

A questão que se coloca nos presentes autos é saber se, à luz da redação dos referidos normativos vigente ao tempo, os coeficientes de qualidade, conforto e localização, previstos na última das referidas normas, eram aplicáveis na determinação do VPT dos prédios classificados como “terrenos para construção”.

O tema é conhecido, tendo sido objeto de numerosas decisões, que constituem jurisprudência pacífica, nomeadamente do STA, das quais o Requerente apresenta enumeração significativa. Assim, bastará considerar que o Pleno da Seção do Contencioso Tributário do STA, no proc. 016/10, de 03/07/2019 decidiu: na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente de qualidade e conforto. Para a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção o legislador consagrou a regra específica constante do supra referido artigo 45.º do CIMI e não outra, onde se tem em conta o valor da área de implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação bem como as características de acessibilidade, proximidade, serviços e localização descritas no n.º 3 do artigo 42.º, tendo em conta o projeto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no n.º 2 do artigo 45.º do CIMI, mas não outras características ou coeficientes.

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

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

Não será necessária maior densificação da fundamentação, até porque a própria Requerida reconheceu, expressamente, a ilegalidade das avaliações em causa.

#### **V - Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

À Requerida incumbirá, em execução de sentença, quantificar os montantes que efetivamente foram pagos a mais em relação aos terrenos para construção de que o Requerente era proprietário incluídos na base tributária que deu origem às liquidações relativas a 2018 e 2019, uma vez que o Tribunal Arbitral não dispõe de elementos que lhe permitam aferir da exatidão dos cálculos efetuados pelo Requerente – que se admite serem corretos.

No que concerne a juros indemnizatórios, é jurisprudência pacífica que *“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 artigo 43.º, n.º 3, da LGT”*.

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 decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 15 de junho de 2021, pelo que apenas a partir 15 de junho de 2022 haverá direito a juros indemnizatórios, uma vez que o pedido não foi apreciado.

Do exposto resulta prejudicado o conhecimento das demais causas de pedir invocadas pelo Requerente.

### **DECISÃO**

Acordam os membros deste Tribunal Arbitral em:

- declarar a inutilidade superveniente da apreciação do pedido no relativo à liquidação de AIMI n.º 2020 017....
- julgar improcedente, por intempestivo, o pedido no relativo à liquidação de AIMI n.º 2017 144...,
- julgar procedente o pedido no relativo às liquidações de AIMI n.º 2018 144..., e n.º 2019 012..., as quais são parcialmente anuladas, devendo a Requerida proceder à sua reformulação em harmonia com o prescrito por este tribunal arbitral e restituir ao requerente o montante de imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva, contados desde 15 de junho de 2022.

#### **Valor do processo**

Fixa-se ao processo o valor em € 313.599,25.

#### **Custas**

Fixa-se o montante das custas em € 5.508,00 a cargo do Requerente na percentagem de 39,89% e no restante a cargo da Requerida, ou seja, na proporção dos respetivos decaimentos.

13 de maio de 2022

Os árbitros,

Rui Duarte Morais (relator)

A. Sérgio de Matos

Hélder Faustino