

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 670/2021-T

Tema: IMI – Errónea fixação do VPT de terrenos para construção

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

- I.** A errónea fixação de um valor patrimonial tributário, não obstante a sua previsão legal como ato destacável, pode ser apreciada em processo de impugnação de liquidação que o assumiu como matéria coletável quando esteja em causa erro de direito na determinação da lei aplicável.
- II.** Segundo a lei vigente à data dos factos, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não eram aplicáveis os coeficientes previstos na norma do artigo 38.º do CIMI.

Carla Almeida Cruz, árbitro das listas do CAAD, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral singular, constituído em 27-12-2021, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

1. RELATÓRIO

A..., com o número de identificação fiscal ..., aqui devidamente representado pela sua sociedade gestora B... (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ..., com sede na ..., em Lisboa, veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, (doravante, abreviadamente designado de “RJAT”),

requerer a constituição de Tribunal Arbitral, visando a declaração de ilegalidade da presunção do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, dos actos de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) n.ºs. 2017 462..., 2018 599... e 2019 109..., com referência, respectivamente, aos anos 2017, 2018 e 2019, no montante global de € 38.088,26.

A Requerente, no requerimento de pronúncia arbitral, peticiona que:

- a) Sejam parcialmente anulados os actos tributários que constituem o seu objecto, relativos às liquidações de AIMI supra identificadas referentes a 2017, 2018 e 2019, porque contrários à lei, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito;*
- b) Seja a AT condenada a reembolsar o Fundo do valor do AIMI pago em excesso, no montante global de € 38.088,26, relativamente às liquidações sub judice, e, bem assim, condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido.*

A título subsidiário, a Requerente requer ainda que:

- a) Seja desaplicado, no caso concreto, a norma pretensamente se extraída do artigo 45.º do Código do IMI, na redacção vigente à data da verificação do facto tributário, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção, por manifesta inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, insito na alínea i) do n.º 1 do artigo ...º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP e, conseqüentemente, seja declarada a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de AIMI sub judice, porque assentes em normas inconstitucionais, sendo os mesmos prontamente anulados, com todas as consequências legais.*

A Requerente, para fundamentar o pedido que deduz, alega em síntese, que:

- i. As liquidações cuja declaração de ilegalidade peticiona, tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de AIMI a pagar, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adoptada à data pela AT,*

- a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto.
- ii. Posteriormente, a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários de alguns dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes, contudo não procedeu à revisão das liquidações de AIMI dos anos anteriores.
 - iii. Relativamente ao conjunto de terrenos para construção objecto dos actos tributários de liquidação de IMI *sub judice*, se expurgarmos os coeficientes de localização, de afectação e / ou de qualidade e conforto aplicáveis aos valores patrimoniais tributários destes terrenos que serviram de base para cálculo da colecta de AIMI das liquidações, resultam diferentes valores patrimoniais tributários em montantes inferiores àqueles que foram efectivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto.
 - iv. Os valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” detidos pela Requerente nos anos 2017, 2018 e 2019 ainda consideravam a aplicação errónea dos coeficientes de localização, de afectação e / ou de qualidade e conforto, denotando-se erro na interpretação dos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, erro este da responsabilidade exclusiva da AT, e que, teve repercussões prejudiciais para o Fundo quanto ao AIMI devido (e pago) nos anos em apreço.
 - v. Nos encontramos perante um erro nos pressupostos de facto e direito do qual resulta em ilegais liquidações (parciais) de AIMI, especificamente um erro na determinação da matéria tributável deste imposto e da qual resulta uma colecta ilegal de tributo, no montante de € 38.088,26, cuja restituição peticiona.

A Requerente considera ainda que a determinação do VPT de terrenos para construção deverá ser efectuada exclusivamente com base no regime consagrado no artigo 45.º do Código do IMI (à data dos factos tributários), defendendo que a interpretação do artigo 45.º do Código do IMI (“CIMI”), no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do CIMI deverem atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios, sempre será

inconstitucional, por atentar contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigoº e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP.

A Requerente juntou 5 (cinco) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outros meios de prova.

É Requerida nestes autos a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida” ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18-10-2021 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nessa mesma data.

Nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral, com árbitro singular, a signatária, que manifestou a aceitação do encargo, no prazo legal.

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

Assim, e em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27-12-2021.

A Requerida, através de despacho arbitral proferido em 29-12-2021, foi notificada para os efeitos previstos no artigo 17.º da RJAT.

Em 02-02-2022, a Requerida, apresentou a sua Resposta, na qual se defendeu por exceção, tendo invocado expressamente as exceções da i) incompetência do Tribunal Arbitral e da ii) ilegalidade do pedido e por impugnação, tendo nesta sede, suscitado as questões da i) intempestividade do pedido de revisão oficiosa, ii) consolidação do ato tributário que determinou o VPT, iii) impugnabilidade dos ato de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT e iv) preclusão do prazo para anulação os atos de liquidação, peticionando a final, que:

a) Devem as exceções ser julgadas procedentes e a Requerida absolvida da instância, Ou, caso assim não se entenda,

b) Deve presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

Na sua Resposta, a AT veio clarificar que acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, pelo que não devem ser considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto. Contudo entende que, por força do artigo 168, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA) a correção da base de incidência do imposto, i. e., a correção do ato de avaliação qual resulta a fixação do VPT efetuadas há mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa.

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

Por despacho de 04-02-2022, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas, tendo o Requerente sido também notificado para, em sede de alegações, exercer o contraditório quanto à matéria da exceção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta.

Por requerimento de 07-02-2022, a Requerida juntou aos autos dois documentos e duas decisões arbitrais que tinha protestado juntar com a sua resposta.

Por despacho de 14-02-2022, foi determinada a notificação da Requerente, para, querendo, se pronunciar quanto aos documentos juntos pela AT em 07-02-2022.

Em 21-02-2021, o Requerente apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida na petição inicial e se pronunciou quanto à matéria da exceção invocada pela AT.

Em 22-02-2022 a AT apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a posição expressa na sua Resposta.

A AT não remeteu ao tribunal arbitral, cópia do processo administrativo (“PA”).

2. SANEAMENTO

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

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Considerando que a Requerida, na sua Resposta, invoca duas exceções, cabe ao Tribunal apreciá-las, o que passará seguidamente a fazer.

2.1. Da exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral

A AT invocou a exceção dilatória da incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

O âmbito da competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública pelo que o seu conhecimento procede o de qualquer outra matéria, atendendo ao disposto no art.º 16.º do CPPT e art.º 13.º do CPTA, que são subsidiariamente aplicáveis pela remissão pelo art.º 29º, n.º 1 a) e c). Invocada a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, impõe-se que esta seja de conhecimento prioritário e, caso esta seja julgada procedente, ficará prejudicado o conhecimento das demais.

A Requerida alega que a Requerente pretende a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT.

Vejamos.

Seguindo de perto as decisões proferida no âmbito do Processo n.º 540/2020-T e do Processo o n.º 510/2021-T, deste Centro, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais; (...)

Para além da apreciação direta da legalidade de atos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações gratuitas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações gratuitas), aos «atos suscetíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico».

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de 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» (n.º 2).

Mas, resulta do teor do artigo 2.º do RJAT que a arbitragem tributária não foi implementada quanto às matérias suscetíveis de serem objeto de ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois é manifesto que não se enquadram em qualquer das situações previstas.

De qualquer forma, extrai-se também da referida autorização legislativa, designadamente da alínea a) do n.º 4 do referido artigo 124.º, ao fazer referência aos «atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação», que não se pretendeu estender o âmbito da arbitragem tributária à apreciação de atos que, nos termos do CPPT, não podem ser objeto de impugnação judicial. Na verdade aquela expressão tem ínsita a exclusão dos «atos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação» e das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de atos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos

termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação. ()

Porém, como exceção a esta regra de delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa, poderão considerar-se os casos de impugnação de atos de indeferimento de reclamações gratuitas, independentemente do seu conteúdo, pelo facto de a utilização do processo de impugnação judicial ter sido prevista numa norma especial, que é o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, atualmente revogado, em de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. No mesmo sentido aponta a alínea c) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, ao referir «a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários». () ()

No caso em apreço, a Requerente não apresentou uma reclamação gratuita, mas sim um pedido de revisão oficiosa, que não foi apreciado no prazo previsto no artigo 57.º, n.º 5, da LGT, pelo que se formou indeferimento tácito.

Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de ato de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de ato destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objeto um ato de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado. No caso de impugnação administrativa direta de um ato de liquidação (através de reclamação gratuita ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do ato 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 gratuita ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objeto direto ato de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais. ()

Diferente é a situação nos casos em que se está perante o indeferimento tácito de um recurso hierárquico, subsequente a indeferimento expresso de reclamação gratuita, pois este não tem por objeto direto um ato de liquidação, mas sim um anterior ato de indeferimento da impugnação administrativa (reclamação gratuita ou pedido de revisão oficiosa). Se o ato

expresso proferido na impugnação administrativa não conheceu da legalidade de ato de liquidação (por ter entendido existirem obstáculos formais, como a ilegitimidade ou a intempestividade), o indeferimento tácito presume-se ter mantido o ato anterior e, por isso, se este não comporta a apreciação da legalidade de ato de liquidação, o indeferimento tácito do recurso hierárquico também não a comporta. ()

Com efeito, nos casos de recurso hierárquico, em que é impugnado um anterior ato expresso, existe já um anterior ato impugnável, pelo que, no caso de indeferimento tácito do recurso hierárquico, é esse anterior ato expresso e não o indeferimento tácito o objeto da impugnação, como resulta do preceituado no artigo 198.º, n.º 4, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT: o decurso do prazo para decisão do recurso hierárquico «sem que haja sido tomada uma decisão, conferem ao interessado a possibilidade de impugnar contenciosamente o ato do órgão subalterno ou de fazer valer o seu direito ao cumprimento, por aquele órgão, do dever de decisão». Assim, o ato do subalterno, que se presume confirmado tacitamente no caso de o recurso hierárquico não ser decidido no prazo legal, é o relevante para aferir a idoneidade do meio processual.

É neste sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre o indeferimento tácito de recurso hierárquico (à face do artigo 175.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, que, para este efeito, tem alcance substancialmente idêntico ao artigo 198.º, n.º 4, do Código do Procedimento Administrativo de 2015), como pode ver-se pelo acórdão de 21-11-2007, processo n.º 0444/07, em que se entendeu: «Nos casos de indeferimento tácito de recurso hierárquico considera-se indeferido o recurso (art. 175.º, n.º 3, do CPA), pelo que, quando a decisão da reclamação graciosa impugnada conheceu da legalidade de ato de liquidação (no caso, deferindo parcialmente a pretensão formulada), aquele indeferimento tácito considera-se também ter por objeto a legalidade do ato de liquidação cuja legalidade foi apreciada na decisão da reclamação.»

Assim, nos casos de indeferimento tácito de recurso hierárquico interposto de ato expresso, é à face do conteúdo deste ato recorrido que se afere se foi ou não apreciada a legalidade de ato de liquidação. De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objeto direto atos de

liquidação, é de considerar que o ato ficcionado conhece da legalidade de atos 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 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 ato 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 ato que comporta a apreciação da legalidade de ato 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 ato silente atribuído a diretor-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um ato de liquidação de um tributo é a impugnação judicial».

Assim, na linha da jurisprudência referida, considerando que no caso em concreto, nos encontramos perante o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo actos de liquidação, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade de actos de liquidação e que, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

Nestes termos, julga-se improcedente a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

2.2. Da exceção dilatória inominada - ilegalidade do pedido

A Requerida alega que o Tribunal não tem competência para proferir despachos de deferimento dos pedidos de revisão oficiosa, sob pena de violação do princípio constitucional da separação de poderes.

Vejamos então o pedido da Requerente e analisemos se, no caso em concreto, é petitionado a este Tribunal Arbitral que profira despacho no sentido do deferimento do pedido de revisão oficiosa.

A Requerente no pedido de pronúncia que apresentou começa, na identificação do pedido arbitral (cf. artigos 22º e 23º da PI) por referir que vem suscitar “a apreciação da legalidade

dos actos tributários de liquidação de AIMI n.º 2017 462..., 2018 599..., 2019 109..., com referência, respectivamente, aos anos de 2017, 2018 e 2019, no montante global de € 38.088,26 (cf. Documento 2). “, peticionando a final que:

- a) *Sejam parcialmente anulados os actos tributários que constituem o seu objecto, relativos às liquidações de AIMI supra identificadas referentes a 2017, 2018 e 2019, porque contrários à lei, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito;*
- b) *Seja a AT condenada a reembolsar o Fundo do valor do AIMI pago em excesso, no montante global de € 38.088,26, relativamente às liquidações sub judice, e, bem assim, condenada ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido.*

Do exposto decorre que a Requerente não pede ao Tribunal Arbitral a prática de um ato de deferimento do pedido de revisão oficiosa em substituição do ato omitido pela Autoridade Tributária.

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

Nestes termos, julga-se improcedente a exceção dilatória inominada da ilegalidade do pedido, invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. FUNDAMENTAÇÃO

3.1. MATÉRIA DE FACTO

3.1.1. Factos provados

Com relevância para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é um fundo especial de investimento imobiliário fechado, constituído por subscrição particular, gerido e administrado pela sociedade gestora B...
- B) No âmbito da sua actividade, a Requerente é proprietária de diversos prédios, designadamente dos prédios urbanos, que constituem terrenos para construção, inscritos na respetiva matriz, sob os artigos ...22, ...31, ...32, ...26, ...23,...24 e ...07, todas da

União das freguesias de Charneca de Caparica e Sobreira [cfr. documentos ns.º 3 e 4 juntos à P.I.¹];

- C) A Requerente, com referência aos referidos terrenos para construção, foi notificada dos seguintes actos tributários de liquidação de AIMI [cfr. documento n.º 2 junto à P.I.];
- i. Liquidação com o n.º 2017 462..., referente ao ano 2017, no montante total de € 40.969,63;
 - ii. Liquidação com o n.º 2018 599..., referente ao ano 2018, no montante total de € 40.969,63.
 - iii. Liquidação com o n.º 2019 109..., referente ao ano 2019, no montante total de € 33.765,85.
- D) A Requerente procedeu ao pagamento, das liquidações de AIMI identificadas no antecedente ponto C);
- E) Em parte, as liquidações de IMI identificadas em C) tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de AIMI a pagar pela Requerente, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula adoptada à data pela AT, que considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto [cf. documento n.º 3, junto à P.I.];
- F) Posteriormente às liquidações identificadas em C), em 2020, os prédios da Requerente, inscritos na matriz, sob os artigos ...22, ...31 e ...32, da União das freguesias de Charneca de Caparica e Sobreira, foram objecto de reavaliação pela AT, que corrigiu o cálculo e a fixação dos respetivos valores patrimoniais tributários, deixando de aplicar tais coeficientes, nos termos que constam no documento 4 junto à P.I. e nas tabelas 1, 2 e 3 referidas em 29º da petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;
- G) A AT, relativamente aos prédios que foram objecto da reavaliação em 2020, identificados na alínea antecedente, não rectificou as respectivas colectas de AIMI referentes aos anos de 2017 a 2019, verificando-se as diferenças de AIMI, constantes das tabelas 1, 2 e 3, referidas em 29º da petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no valor de 3.125,03 € com referência ao ano de 2017, de

¹ Petição inicial do Requerente.

3.125,03 € com referência ao ano de 2018, e de 3.125,03 € com referência ao ano de 2019, num total de € 9.375,09.

- H) Os prédios da Requerente inscritos na matriz, sob os artigos ...26, ...23,...24 e ...07 da União das freguesias de Charneca de Caparica e Sobreda, não foram objeto de reavaliação pela AT, que, com referência aos anos de 2017, 2018 e 2019, manteve a aplicação dos coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto, nos termos que constam no documento 4 junto à P.I. e nas tabelas 4, 5 e 6 referidas em 34º da petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido de onde decorre uma diferença de coleta de AIMI, no valor de 14.321,75 € relativamente ao ano de 2017, de 7.195,71 € relativamente ao ano de 2018, e de 7.195,71 € relativamente ao ano de 2019, num total de 28 713,17 €.
- I) Relativamente ao conjunto dos terrenos para construção objeto dos atos tributários de liquidação de AIMI identificados em B), se expurgados os coeficientes de localização, de afectação e/ou de qualidade e conforto aplicáveis aos valores patrimoniais tributários destes terrenos, que serviram de base para cálculo da coleta de AIMI destas liquidações, resultam valores patrimoniais tributários de montantes inferiores, àqueles que foram efetivamente utilizados para efeitos deste cálculo do imposto;
- J) Os terrenos para construção objeto dos atos tributários de liquidação de AIMI identificados em B), tinham, à data daquelas liquidações, valores patrimoniais tributários, em montantes inferiores àqueles que lhe seriam fixados, caso a AT não tivesse considerados na fórmula de cálculo destes valores, os coeficientes de localização, de afectação e / ou de qualidade e conforto, tendo nesta sequência sido efetuada uma liquidação e pagamento em excesso de AIMI, no montante de 38.088,26€, cujo reembolso é peticionado nesta ação;
- K) A Requerente em 15-06-2021, apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação de AIMI, identificados em C) [cf. documento n.º 1, junto com a PI];
- L) A AT não se pronunciou sobre o pedido de revisão oficiosa até à data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

M) Em 17-10-2021, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD].

3.1.2. Factos considerados não provados

Não foram considerados como não provados nenhuns dos factos alegados, com efetiva relevância para a boa decisão da causa.

3.1.3. Fundamentação da decisão 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 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto, pelo que no tocante à matéria de facto dada como provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, bem como na análise crítica da prova documental que consta dos autos, designadamente os documentos juntos pelo Requerente, cuja correspondência à realidade não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

Finalmente, importa sublinhar que a questão essencial a decidir é de direito e assenta na prova documental junta aos autos pela Requerente, não contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. MATÉRIA DE DIREITO

Verificada a improcedência das exceções invocadas pela Requerida, cabe apreciar as demais questões prévias suscitadas por esta na sua resposta, o que se passa a fazer.

3.2.1. Da tempestividade do pedido de revisão oficiosa

A Requerida, na sua resposta, invocou a exceção da intempestividade do pedido de revisão oficiosa, tendo alegado que o prazo não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido dos 3 anos posteriores ao do ato tributário, previsto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT e que tendo o pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI sido calculado com base em valores patrimoniais tributários fixados em anos de 2017 a 2013, tem de se concluir pela intempestividade do pedido de revisão.

Vejamos.

A Requerente apresentou em 15-06-2021 o pedido de revisão oficiosa a solicitar a anulação dos atos de liquidação de AIMI dos anos de 2017, 2018 e 2019, por considerar que estão em causa atos de liquidação que tiveram por base um valor patrimonial tributário ilegal, por aplicação indevida dos coeficientes de localização, afetação, qualidade e de conforto, isto é, foi aplicada a fórmula matemática prevista no artigo 38.º do CIMI, quando os terrenos para construção devem ser avaliados à luz dos normativos do artigo 45.º do CIMI, in casu, na redação anterior à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

A Requerente solicitou a revisão dos atos de liquidação de AIMI dos anos de 2017 a 2019, e não a revisão do valor da matéria tributável – valor patrimonial tributário – dos terrenos para construção, pedido de revisão que, esse sim, apenas poderia, à luz do normativo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, ser formulado nos três anos posteriores ao do ato tributário, pedindo 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.

O que esteve em causa no pedido de revisão apresentado ao abrigo do artigo 78.º da LGT foi a anulação dos atos de liquidação de AIMI compreendidos entre os anos de 2017 e 2019, e não a revisão da matéria tributável apurada – valor patrimonial tributário, pelo que a matéria controvertida é enquadrável no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, visto que os atos de liquidação são ilegais, porquanto tiveram por base um valor patrimonial tributário que enferma de vícios por errada aplicação da lei, em concreto, aplicação da fórmula matemática prevista no artigo 38.º do CIMI, quando a avaliação dos terrenos para construção deve ser realizada com base nos normativos do artigo 45.º na redação vigente à data dos factos. Nesta medida, importa concluir pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente.

Com efeito, o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato o pedido de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e este visava a anulação dos atos de liquidação de AIMI dos anos de 2017 a 2019, pelo que assim, sendo o objeto mediato do ppa é a apreciação da legalidade dos atos de liquidação, sobre cujo mérito nos pronunciaremos de seguida.

Com efeito, em face da jurisprudência do STA, não apenas o pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, aproveitam ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial em caso de indeferimento tácito – (cfr. proc.º 01950/13, de 02.06.2014). O pedido de revisão oficiosa do ato tributário constitui um meio de garantia que acresce aos demais, nomeadamente à reclamação graciosa. Sendo tempestiva a utilização de tal, a decisão sobre ele proferida ou a omissão de decisão, decorrido o prazo legal, abrem a possibilidade de recurso contencioso/arbitral, desde que respeitado o referido prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, conjugado com a alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Assim e visto que o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente tem por objeto a anulação de atos de liquidação e não a revisão dos atos de fixação do valor patrimonial tributário, importa, portanto, concluir pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa em relação a todos os atos de liquidação impugnados.

Em face do exposto, impõe-se concluir que o pedido de revisão oficiosa é tempestivo, pelo que improcede a exceção da intempestividade, invocado pela Requerida.

3.2.2. Da consolidação do ato tributário que determinou o VPT e da impugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT

Relativamente à questão da consolidação do ato tributário, a Requerida, vem suscitar esta questão, defendendo em síntese que:

- i. O procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral, que se não for impugnado nos termos e prazo fixado, se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher.

- ii. A impugnação do procedimento avaliativo não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação.
- iii. Não tendo a Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1.^a avaliação, requerendo uma 2.^a avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.
- iv. Que 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.

Para sustentar a sua tese, a AT, invoca o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 633/14 de 15/2/2017, e a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 40/2021-T e a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 510/2021-T de 25-01-2022 (ainda não transitada em julgado), concluindo que no caso em apreço os atos de liquidação não podem ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT, por se encontrar consolidada a fixação do respetivo valor patrimonial tributário.

Relativamente à questão da impugnabilidade do ato de liquidação, a Requerida defende, em síntese, que:

- i. Os atos de fixação do VPT, regulados no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) 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).
- ii. Os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, são atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis.
- iii. Não é, nem legal nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Para sustentar a sua posição, a Requerida, invoca, de entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 10.05.2017, no processo n.º 0885/16, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.10.2018, proferido no processo n.º 1808/12.0BEPRT,

o Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 25.04.2010, proferido no processo n.º03586/09 e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 12.02.2008, proferido no processo n.º02125/07, e ainda os Acórdãos do Tribunal Arbitral n.ºs 540/2020-T e n.º. 487/2020-T, de 10 de Maio, cujo coletivo foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, concluindo que, no caso em apreço os atos de liquidação não podem ser anulados com fundamento em erros *nas avaliações dos prédios*, por se encontrar consolidada a fixação do respetivo valor patrimonial tributário.

A Requerente, por seu turno, defende que os actos tributários de liquidação de IMI podem ser impugnados com fundamento na errónea fixação dos valores patrimoniais tributários, e que a susceptibilidade de impugnação autónoma dos actos instrumentais / destacáveis de fixação destes valores não obsta à possibilidade de impugnação do acto conclusivo do procedimento assente no fundamento acima referido, tendo em síntese, alegado que:

- i. *Um dos exemplos de actos destacáveis – i.e. actos interlocutórios do procedimento tributário susceptíveis de impugnação autónoma (face ao acto final) – é o acto de fixação do valor patrimonial tributário de bens imóveis nos termos das regras de avaliação estabelecidas no Código do IMI.*
- ii. *Relativamente à avaliação / fixação da matéria colectável, em termos gerais, o artigo 86.º da LGT e o artigo 134.º do CPPT prevêm a possibilidade de impugnação contenciosa directa dos actos de avaliação ou fixação da matéria colectável, concretamente dos actos de fixação dos valores patrimoniais, no prazo de 3 meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade (cf. n.º 1 do artigo 134.º do CPPT).*
- iii. Um sujeito passivo que não tenha efectuado a impugnação / reclamação dos actos preparatórios ou interlocutórios em apreço, não fica impossibilitado de vir a contestar o acto final/definitivo daquele procedimento tributário (nomeadamente o acto tributário de liquidação de AIMI) com fundamento em vícios e/ou ilegalidades que afectem os actos preparatórios ou interlocutórios daquele acto final (e que, consequentemente, também afectem o próprio acto final do procedimento tributário).

- iv. *A posição defendida pela AT, constitui uma violação crassa do princípio da tutela jurisdicional efectiva, ao impedir um contribuinte de reclamar/ impugnar/ contestar um acto tributário de liquidação de um tributo, acto este, por excelência, que é lesivo na esfera jurídica deste contribuinte, pelo mero facto do contribuinte não se ter socorrido de uma prévia contestação do acto interlocutório, passível de impugnação autónoma nos termos das excepções ao princípio da impugnação unitária, do qual se originou a ilegalidade que vicia o acto de liquidação.*
- v. *As excepções ao princípio da impugnação unitária foram criadas para assegurar o pleno cumprimento do princípio da tutela jurisdicional efectiva, sendo contraproducente tais excepções serem indiscriminadamente invocadas de uma forma que possa colocar em causa este mesmo princípio da tutela jurisdicional efectiva.*
- vi. *A legislação procedimental e processual tributária não determina expressamente que um acto de liquidação de um tributo nunca poderá ser contestado pelo contribuinte, quando o fundamento de ilegalidade daquele acto resulte de um vício de um determinado acto prévio / interlocutório que poderia ter sido, mas não o foi efectivamente, objecto de impugnação autónoma por aquele contribuinte.*
- vii. *Jurisprudencialmente, tem sido admitida a contestação de actos tributários de liquidação de IMI com base em ilegalidades que afectam actos interlocutórios, passíveis de impugnação autónoma (i.e. actos destacáveis), do procedimento tributário relevante para aquela liquidação, nomeadamente em resultado de valores patrimoniais tributários cuja determinação padece de ilegalidade.*

O Requerente, para contrariar o entendimento da AT e sustentar a posição que defende, invoca a nível de jurisprudência, designadamente, o Acórdão de 31 de Outubro de 2019 do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”), proferido no âmbito do processo n.º 2765/12.8BELRS, o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), em 29 de Março de 2017, no processo n.º 0312/15 e o Acórdão do STA de 27 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 01725/13. Invocando a nível de jurisprudência arbitral, a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, em 02-07-2021, no processo n.º 760/2020-T.

Importa apreciar.

A propósito desta questão, acompanhamos o entendimento constante do Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 31/10/2019 (Benjamim Barbosa), proferido no processo n.º 2765/12.8BELRS, que determinou o seguinte:

“O acto de fixação do VPT não se encaixa neste conceito, visto que é encarado, de forma pacífica, como acto administrativo em matéria tributária, destacável e autonomamente impugnável. É verdade que uma vez firmada a fixação do VPT, por não ter sido utilizado qualquer dos meios de defesa ao dispor do contribuinte, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei 267/2003, esse VPT servirá de base às liquidações de IMI subsequentes, até eventual alteração do seu valor.

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 constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respectivo 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 colecta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1].

Acompanhamos também a posição expressa na decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, em 02-07-2021, no processo n.º 760/2020-T, onde se refere que:

“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 prevêm a impugnabilidade judicial autónoma de atos administrativos que constituem pressuposto de outros atos administrativos.

Estas razões serão, essencialmente, três:

- (i) O ato 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 ato 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).**
- (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 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.

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 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.”

Subscrevemos e aderimos na íntegra à douta fundamentação constante da decisão Arbitral citada, sendo assim de concluir que assiste à Requerente o direito de impugnar com fundamento em qualquer ilegalidade, designadamente na errónea quantificação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em questão, não nos parecendo, em conformidade com o princípio da tutela judicial efectiva que a Requerente fique impedida de invocar a ilegalidade das liquidações, com fundamento no facto de ter ocorrido previamente uma fixação do valor patrimonial.

Termos em que se julgam improcedentes as exceções da consolidação do ato tributário que determinou o VPT e da inimpugnabilidade dos atos de liquidação invocadas pela AT.

3.2.3. Da preclusão do prazo para anulação dos atos de liquidação

Sustenta, ainda, a Requerida que “se encontra precludido o prazo para anulação administrativa do ato que fixe valor patrimonial tributário o qual se encontra sanado e produz

efeitos jurídicos, nomeadamente para efeitos de cálculo de AIMI” (artigo 78.º da Resposta) e que “Se assim não fosse estar-se-ia a admitir que a liquidação de AIMI pudesse ser calculada contra legem, i.e. com base no valor que não é o que consta na respetiva matriz predial” (artigo 79.º da Resposta).

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

Consequentemente, entende-se que o regime da anulação administrativa não é relevante para a decisão do caso *sub judice*, não tendo aqui aplicação.

Termos em que se julga também improcedente a exceção da preclusão do prazo para anulação dos atos de liquidação invocada pela AT.

Apreciadas as exceções e demais questões suscitadas pela AT na sua Resposta, importa agora analisar o pedido formulado pela Requerente, o que passaremos de seguida a fazer.

3.2.4. Da ilegalidade das liquidações de IMI

A Requerente considera que a coleta de AIMI para cada um dos terrenos para construção descritos supra foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido, em virtude de a AT ter aplicado uma fórmula errada de cálculo dos valores patrimoniais tributários, na qual considerou critérios não previstos no artigo 45.º do CIMI.

A Requerida, por seu turno sustenta que acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção relevar a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, mas que não era legalmente possível corrigir as liquidações de AIMI de anos anteriores, uma vez que, por força do artigo 168.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA) a correção da base de incidência do imposto, i. e., a correção do ato de avaliação do qual resulta a fixação do VPT efetuada há mais de cinco anos já não pode ser objeto de anulação administrativa.

A jurisprudência consolidada do STA aponta no sentido de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, que constitui a norma específica que regula essa matéria, pelo que não há lugar à consideração dos coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto a que se refere o artigo 38.º do Código do IMI.

Acompanhamos e subscrevemos integralmente esta orientação.

Tal como resulta do artigo 135.º-B do Código do IMI (CIMI), o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular (n.º 1), excluindo-se os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código (n.º 2).

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

O artigo 38.º do CIMI, contém as regras para determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, dispondo, na parte que mais interessa considerar, que:

“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. (...)”

Por seu turno, o artigo 45º do CIMI contém as regras para determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

O artigo 45.º do CIMI, na redação da Lei 64-B/2011, 30 de Dezembro, vigente à data dos factos tributários em apreciação neste processo dispunha o seguinte:

“Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

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

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

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

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

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.”

Da análise da norma do artigo 45.º do CIMI, resulta evidente que esta não prevê a aplicação dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto aos terrenos para construção, os quais estão apenas previstos no art. 38.º CIMI, como aplicáveis aos prédios urbanos. Assim sendo, a utilização destes coeficientes corresponde a uma aplicação analógica de uma norma de incidência, a qual é vedada pelo princípio da tipicidade fiscal.

Relativamente à aplicação do coeficiente de qualidade e conforto, acompanhamos o Acórdão STA Pleno de 21/9/2016 (Ascensão Lopes), processo 0183/13, que uniformizou a jurisprudência, no sentido de 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 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".

Essa tem sido a posição unânime da jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Administrativo. Veja-se, a título de exemplo e de entre outros, os Acórdãos proferidos no âmbito do processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, de 13 de janeiro de 2021, do processo n.º 0170/16.6BELRS 0684/17, de 23 de outubro de 2019, do processo n.º 0165/14.4BEBRG, de 9 de outubro de 2019, do processo n.º 016/10.9BELLE, de 3 de julho de 2019, do processo n.º 0398/08.2BECTB, de 14 de novembro de 2018, do processo n.º 0986/16, de 16 de maio de 2018, e do processo n.º 01461/17, de 31 de janeiro de 2018.

Todos os acórdãos enumerados, relativos ao tema da avaliação de terrenos para construção, regulado pelo artigo 45.º do Código do IMI, julgam não ser de aplicar os coeficientes ou características que não se encontrem especificamente previstas neste preceito, nomeadamente os contemplados no artigo 38.º deste Código, suscetíveis de alterar a base tributária e de interferir na incidência do imposto, por tal configurar aplicação analógica.

Considera-se, também, ser de afastar o coeficiente de localização, em virtude de este fator já estar contemplado na percentagem prevista no artigo 45.º, n.º 3 do Código do IMI, pois, de outro modo tal fator [de localização] relevaria, por duas vezes, na determinação do VPT dos terrenos para construção (vide, também neste sentido, a decisão arbitral proferida em 24-06-2021, no âmbito do processo n.º 500/2020-T).

A propósito desta questão, acompanhamos também o entendimento plasmado no acórdão (do Pleno) do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de julho de 2019, proferido no processo n.º 016/10, que refere que:

“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.”

Em relação ao coeficiente de localização, a mesma posição foi expressa no Acórdão STA de 5/4/2017 (Casimiro Gonçalves), processo 01107/16, onde se considerou que:

"(...) 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"

Relativamente à aplicação aos terrenos para construção, dos coeficientes previstos no artigo 38º do CIMI, nos Acórdãos STA de 9/10/2019 (Ascensão Lopes), processo 0165/14.4BEBRG, e de 23/10/2019 (José Gomes Correia), processo 0170/16.6BELRS, considerou-se que:

"(...) 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)".

No mesmo sentido, também na decisão arbitral de 22/7/2021 (Rui Duarte Morais), proferida no processo 760/2020-T, se entendeu que:

"independente das opções legislativas posteriores, também entendemos que a afetação, a qualidade e o conforto são realidades só apreciáveis perante um imóvel construído e não perante um terreno para construção, relativamente ao qual apenas poderão ser tidas em conta expectativas (que poderão não vir a ser concretizadas)".

Nestes termos, e atento todo o exposto, há que concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas, uma vez que a Requerida não devia ter aplicado aos terrenos para construção acima identificados os coeficientes de localização, qualidade e conforto e de afetação que geraram a liquidação de imposto em excesso, pelo que se julga procedente o pedido de anulação (parcial) dos atos tributários de liquidação de AIMI *sub judice*, no montante de € 38.088,26, formulado pela Requerente.

3.2.5. Do reembolso do imposto pago em excesso e pagamento de juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, formulado pela Requerente, o artigo 43.º, 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.

No caso, o erro que afeta as liquidações parcialmente anuladas é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que o praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Assiste assim, direito à Requerente a ser reembolsada da quantia de €38.088,26, que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do ato anulado.

Relativamente aos juros, tal como tem sido entendimento, que acompanhamos, seguido nos mais recentes arestos do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (processos 058/19.9BASLB e 051/19.1BASLB, ambos de 11/12/2019; processo n.º 0630/18.4BALSBS, de 20/05/2020, processo 040/19.6BALSBS e processo 038/19.4BALSBS), os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, e não desde a data do pagamento indevido do imposto.

Deste modo e considerando que o pedido de revisão foi apresentado em 15-06-2021, os juros indemnizatórios contar-se-ão a partir do termo do ano posterior à apresentação da referida revisão, ou seja a partir de 15-06-2022.

Assim, o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios será 15-06-2021 data em que se completou um ano sobre a formulação do pedido de revisão oficiosa das liquidações, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, 3, alínea c) e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

4. DECISÃO

Nos termos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar integralmente procedente o pedido formulado pela Requerente, e em consequência:
 - i. Anular parcialmente os actos tributários de liquidação do AIMI referentes a 2017, 2018 e 2019, melhor identificados em C) dos factos provados, respeitantes a terrenos para construção, no montante global de € 38.088,26;
 - ii. Condenar a Requerida no reembolso à Requerente do imposto pago em excesso, no montante de € 38.088,26;
 - iii. Condenar a Requerida no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios, contados a partir de 15-06-2022, calculados sobre o montante de € 38.088,26.
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

5. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 38.088,26 (trinta e oito mil e oitenta e oito euros e vinte e seis cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

6. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de junho de 2022

O Árbitro

(Carla Almeida Cruz)