

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 668/2021-T

Tema: IMI; valor patrimonial tributário; terrenos para construção; revisão oficiosa

SUMÁRIO:

I. Os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, sujeitos a impugnação autónoma, pelo que não cabe discutir, no âmbito da impugnação dos atos de liquidação neles assentes, a legalidade daqueles atos de avaliação, salvo ocorrendo os pressupostos para a aplicação do art. 78.º, n.º 4, da LGT, caso em que pode ser apreciado, no âmbito da impugnação da liquidação de imposto, o erróneo apuramento do valor patrimonial tributário.

II. A fixação do valor patrimonial tributário de terreno para construção assente na aplicação de coeficientes de afetação, qualidade e conforto e localização infringe o disposto no artigo 45.º do CIMI na redação antecedente à alteração promovida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31.12.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório¹

a) Partes e pedido de pronúncia arbitral

1. A...- FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO ABERTO, com o número de identificação fiscal ..., representado pela sua sociedade gestora **B...- SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A**, com o número

¹ Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, com actualização, em conformidade, da grafia constante das citações efetuadas.

de identificação fiscal ... (a seguir o Requerente), apresentou, em 17.10.2021, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.1, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia arbitral (a seguir, abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (a seguir, Requerida ou AT), no qual peticiona, na sequência do indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa que apresentou, que: i) sejam parcialmente anulados, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito, os atos tributários de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e ..., referentes aos anos de 2018 e 2019, no montante parcial de €3.975,52; ii) a AT seja condenada a reembolsar o Requerente do valor do IMI pago em excesso, no montante global de € 3.975,52, bem como no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral; iii) a título subsidiário, seja declarada a ilegalidade dos referidos atos tributários de liquidação de IMI por assentes na norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI (CIMI), na redação vigente à data da verificação do facto tributário, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo Código deveriam ter aplicação na determinação do valor patrimonial tributário (VPT) de terrenos para construção, por manifesta inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

b) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não apresentaram recusa.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 27.12.2021.

4. O Tribunal foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3) e encontram-se devidamente representadas.

c) Dinâmica processual

5. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticiona, a título principal, que seja declarada a ilegalidade e conseqüente anulação parcial dos atos tributários de liquidação de IMI n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e ..., com referência aos anos de 2018 e 2019, no montante parcial de €3.975,52, e do indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa que sobre eles formulou, bem como a condenação da Requerida no reembolso do valor do IMI pago em excesso e no pagamento dos juros indemnizatórios à taxa legal.

6. Em sustentação do assim peticionado, alega o Requerente, em súmula, o seguinte:

a) em relação ao terreno para construção a que respeitam as liquidações dos autos, a AT, nos anos de 2018 e de 2019, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário, aplicou uma fórmula que integrava a aplicação de coeficientes de localização, de afetação e/ou de qualidade e conforto;

b) a AT veio a corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes, na sequência da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e do disposto na atual redação do art. 45.º do CIMI;

c) verificou-se, assim, que a AT liquidou um montante de imposto superior ao montante legalmente devido face ao valor patrimonial tributário que deveria ter sido considerado à data para efeitos de cálculo da coleta de IMI, nos seguintes termos:

Tabela 1 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI, com referência aos anos 2018 e 2019

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018 E 2019	VPT - após avaliação	Taxa IMI	Colecta IMI	Colecta IMI - após avaliação	Diferença de colecta de IMI/ano
...	U- ...	1 499 885,80	837 300	0,300%	4 499,66	2 511,90	1 987,76
		1 499 885,80	837 300,00		4 499,66	2 511,90	1 987,76

d) apesar de a AT ter corrigido a fórmula de cálculo dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, não procedeu à revisão das liquidações de IMI anteriores, não obstante saber que procedeu erroneamente à fixação do VPT do referido imóvel com a consideração dos coeficientes de localização, de afetação e/ou de qualidade e conforto;

e) ocorre erro nos pressupostos de facto e direito, especificamente erro na determinação da matéria tributável de IMI, do qual resulta uma ilegal liquidação (parcial) de IMI;

f) na redação do art. 45.º do CIMI vigente à data dos factos, antes da alteração da Lei n.º 75-B/2020, de 31.12, os coeficientes de afetação (estabelecido no artigo 41.º), de localização (definido no artigo 42.º), de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º) não são aplicáveis aos “terrenos para construção”, não fazendo parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI, sem prejuízo de este mesmo cálculo poder considerar elementos e características igualmente relevantes para efeitos de determinação destes coeficientes;

g) a jurisprudência do STA tem sido constante e reiterada de que a fórmula de cálculo/determinação do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção” não deve considerar (i) o coeficiente de localização, (ii) o coeficiente de afetação, e (iii) o coeficiente de qualidade e conforto, jurisprudência esta que foi fundamental para a recente alteração do paradigma da fórmula final que deverá ser aplicada para a avaliação dos prédios que integram a espécie de terrenos para construção;

h) a própria AT reconheceu, recentemente, o erro por si cometido ao longo dos últimos anos quanto à determinação (e avaliação) destes valores patrimoniais

tributários, tendo alterado o método (ilegal) por si utilizado, passando a desconsiderar, conforme os termos fixados na lei, os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto;

i) como os valores patrimoniais tributários dos “terrenos para construção” detidos pelo Fundo nos anos de 2018 e de 2019 ainda consideravam a aplicação (errónea) dos coeficientes de localização, de afetação e/ou de qualidade e conforto, existe um erro flagrante nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação do VPT do imóvel em causa, erro este da responsabilidade exclusiva da AT;

j) nos casos em que sejam determinados valores patrimoniais tributários em montante superior àquele que resultaria da aplicação correta das normas de determinação daqueles valores, e, subsequentemente, seja liquidado IMI num montante superior àquele que seria legalmente devido, tal liquidação de IMI deverá ser anulada na parte correspondente ao montante de imposto liquidado em excesso, em resultado direto de ter sido considerado, para efeitos de cálculo deste imposto, um valor de matéria tributável superior àquele que deveria ter sido verificado;

k) a errada fixação do VPT pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações, nos termos conjugados dos artigos 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 115.º do CIMI, ainda que o contribuinte não tenha reagido atempadamente contra essa fixação.

7. A título subsidiário, o Requerente alega na sua PI que a interpretação do artigo 45.º do Código do IMI, no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo CIMI deverem ser atendidos no apuramento do VPT dos terrenos para construção atenta contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP, pelo que será inconstitucional a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do CIMI, quando interpretada no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo Código se aplicarem na determinação do valor patrimonial tributário de terrenos para construção.

8. A AT, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentou resposta (a seguir abreviadamente R.) em que se defendeu por exceção e por impugnação, nos termos que a seguir se sumariam:

a) por exceção, invocou a incompetência do Tribunal Arbitral, com base na consideração de que o Requerente pretende a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT, pois não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento, mas o que se contesta é apenas o ato de fixação da matéria tributável; dado que o pedido formulado se prende com a ilegalidade de um ato destacável, ele próprio autonomamente impugnável, e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT, o tribunal arbitral é incompetente para apreciar vícios de atos de fixação do valor patrimonial, nos termos dos artigos 2.º n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, do RJAT, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (CPC) *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT (arts. 13.º a 21.º da R.);

b) por exceção dilatória inominada, invocou a ilegalidade do pedido, considerando que o Requerente peticiona que o Tribunal Arbitral emita despacho de deferimento de pedido de revisão oficiosa, sendo que “pedidos de deferimento de revisão oficiosa são ilegais e inconstitucionais por violação do princípio de separação de poderes, previsto nos artigos 266.º, n.º 2 e 111.º da Constituição da República Portuguesa, o que acarreta como consequência a sua improcedência” (arts. 22.º a 30.º da R.);

c) invocou que as liquidações foram efetuadas com base no valor patrimonial do prédio que constava da matriz a 31 de dezembro do respetivo ano, o qual, por força do decurso do tempo, dado que o Requerente não colocou em causa o valor patrimonial obtido pela 1.ª avaliação, requerendo uma 2.ª avaliação, ficou fixado, não sendo

possível conhecer em posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação, pelo que já não pode ser objeto de anulação administrativa por se encontrar consolidado na ordem jurídica (arts. 32.º e 38.º e segs. da R.);

d) alegou que o pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI calculadas com base em valores patrimoniais tributários fixados em 2013 que foi apresentado a 15/06/2021 é intempestivo dado o prazo de 3 anos previsto no n.º 4 do art. 78.º da LGT (arts. 35.º a 37.º da R.);

e) alegou a inimpugnabilidade dos atos de liquidação com fundamento em vícios próprios do ato de fixação do VPT, pois os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, mas sim atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis, sendo que o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da LGT (arts. 49.º e segs. da R.);

f) invocou que, por força do artigo 168.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA), as avaliações, em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor patrimonial tributários dos terrenos para construção, efetuadas há mais de cinco anos, já não podem ser objeto de anulação administrativa por determinação legal, encontrando-se 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 IMI (arts. 65.º e segs. da R.)

g) alegou, relativamente à inconstitucionalidade invocada pelo Requerente e à pretensão de desaplicação da norma pretensamente extraída do art. 45.º da LGT, que o que releva nesta sede não é a violação do princípio da igualdade tributária, mas sim a constitucionalidade do regime da consolidação dos atos administrativos tributários por falta da sua impugnação atempada, sendo que fazer prevalecer a argumentação do Requerente, isso é que implicaria a violação do princípio da igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente (arts. 74.º e segs. da R.);

h) invocou, por fim, que o Tribunal Arbitral não pode julgar de acordo com critérios de equidade e que a AT se encontra vinculada ao princípio da legalidade (arts. 83.º e segs. da R.).

9. Em face da defesa por exceção apresentada pela AT, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar consagrado no art. 16.º, al. c) do RJAT e em ordem ao cumprimento do disposto nas als. a) e b) do mesmo art. 16.º, por despacho de 28.1.2022, para exercício do contraditório, determinou a notificação do Requerente para, querendo, se pronunciar por escrito, o que foi concretizado pela resposta apresentada em 9.2.2022, em que se rejeitou a verificação das exceções deduzidas.

10. Por despacho de 17.2.2022, o Tribunal Arbitral, tendo em atenção a desnecessidade da definição de trâmites processuais específicos, que não foram requeridas diligências de prova e que foi facultado e exercido pelo Requerente o contraditório relativamente às exceções invocadas pela Requerida, dispensou a realização da reunião prevista no n.º 1 do art. 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações.

Nos termos do n.º 2 do artigo 18.º e do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, foi designado, por último, o dia 31.5.2022 como data final para a prolação da decisão arbitral.

II. Questões a resolver

11. O *thema decidendum* respeita à legalidade das liquidações de IMI n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e ..., dos anos de 2018 e 2019, por erro nos pressupostos de facto e de direito no que concerne à aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e qualidade e conforto quanto ao cálculo do valor patrimonial tributário do terreno para construção inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ... e, subsidiariamente, pela necessidade de desaplicação, por desconformidade à Constituição, da norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal.

Em face dos articulados das partes, para além da substância do litígio acima descrita, é necessário preliminarmente apreciar as questões invocadas pela Requerida (vd. *supra* n.º 8) que incidem sobre pressupostos processuais atinentes à competência do tribunal arbitral e ao pedido e à possibilidade e termos de conhecimento, em sede de impugnação de atos de liquidação de IMI, de vício do ato de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário em que assentaram aquelas liquidações.

Para dilucidação da matéria assim em julgamento, importa principiar por fixar a factualidade relevante.

III. Matéria de facto

12. Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão das questões em apreciação:

I. O Requerente é um fundo de investimento imobiliário aberto, gerido e administrado pela sociedade gestora B...— SOCIEDADE GESTORA DE ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO, S.A, que nos anos de 2018 e de 2019 era proprietário do terreno para construção com a área de 2.368m² sito em ...-..., Lote..., Lisboa, inscrito no artigo matricial U-... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, com o VPT de €1.499.885,80 (conforme reconhecimento de factos constante dos arts. 24.º e 25.º da PI e caderneta predial urbana emitida em 31.1.2020 junta como doc. n.º 3 à PI).

II. O Requerente foi notificado dos atos tributários de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) com os n.ºs..., ..., ..., referentes ao ano de 2018, cuja data limite de pagamento da última prestação foi o dia 30.11.2019, e com os n.ºs ..., ... e ..., referentes ao ano de 2019, cuja data limite de pagamento da última prestação foi o dia 30.11.2020 (conforme resulta do detalhe das notas de cobrança juntas como doc. n.º 2 à PI e é objeto de acordo das partes nos termos dos arts. 26.º da PI e 1.º da R.).

III. Para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelo Requerente, o valor patrimonial tributário do indicado

terreno para construção foi fixado mediante fórmula ($V_t = V_c \times A \times C_l \times C_a \times C_q$) que considerava a aplicação de coeficientes de localização (1,80), de afetação (1,00) e de qualidade e conforto (1,000), do que resultou o VPT em 2018 e 2019 de €1.499.855,80, com a coleta de IMI correspondente de €4.499,66 (cfr. notas de cobrança juntas como doc. n.º 2 à PI e da caderneta predial urbana junta como doc. n.º 3 à PI).

IV. Consta da referida caderneta predial urbana junta como doc. n.º 3 à PI, que aqui se dá por reproduzida, o seguinte em sede de “*Dados de avaliação*”:

“Ano de inscrição na matriz: 2002 Valor patrimonial atual (CIMI): €1.499.885,80 Determinado no ano: 2018”

“Mod1 do IMI n.º: ... Entregue em: 2013/01/15 Ficha de avaliação n.º: ... Avaliada em: 2019/01/06”.

V. O Requerente não procedeu à impugnação da avaliação reportada na caderneta predial junta como doc. n.º 3 à PI (reconhecimento de facto resultante da PI, respetivo art. 92.º, e do requerimento de 9.2.2022, respetivos arts. 19.º e 20.º).

VI. O Requerente efetuou o pagamento dos montantes de imposto objeto das liquidações indicadas, conforme indicação constante das notas de cobrança juntas como doc. n.º 2 à PI.

VII. No ano de 2020, foi determinado o VPT do indicado terreno para construção com base na fórmula então consagrada no artigo 45.º do Código do IMI ($V_t = V_c \times A$), do que resultou o VPT de €837.300,00, com a coleta de IMI correspondente de €2.511,90, conforme caderneta predial emitida em 11.3.2021 junta como doc. n.º 4 à PI.

VIII. Consta da referida caderneta predial urbana junta como doc. n.º 4 à PI, que aqui se dá por reproduzida, o seguinte em sede de “*Dados de avaliação*”:

“Ano de inscrição na matriz: 2002 Valor patrimonial atual (CIMI): €837.300,00 Determinado no ano: 2020”

“Mod1 do IMI n.º: ... Entregue em: 2020/06/24 Ficha de avaliação n.º: ... Avaliada em: 2020/09/29”.

IX. O Requerente apresentou, em 15.6.2021, um pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º da LGT, com fundamento em “erro imputável aos serviços”, relativamente às liquidações de IMI n.ºs..., ..., ..., ..., ... e ..., referentes aos anos de 2018

e 2019, quanto ao montante parcial de €3.975,52 (conforme doc. n.º 1 junto à PI e acordo das partes resultante dos arts. 2.º da PI e 4.º da R).

X. Decorridos 4 meses desde a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, a AT não emitiu pronúncia sobre o mesmo (arts. 2.º e 21.º da PI não impugnados pela Requerida).

XI. O Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 17.10.2021.

13. Não se descortina factualidade que releve dar como não provada.

14. Os factos provados acima elencados no n.º **12** resultaram assentes, conforme se indica nos diversos números do probatório, por confissão (art. 46.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), por acordo das partes ou não impugnação especificada (art. 110.º, n.º 7 do CPPT) e pelos documentos bastantes juntos pelo Requerente com a PI. A AT não juntou o processo administrativo, tendo pedido a sua dispensa.

IV. Da matéria de exceção

15. Fixados os factos relevantes, segue-se apreciar as questões suscitadas pela Requerida que relevam de matéria de exceção.

a) a alegada incompetência material

16. Foi invocada pela Requerida, conforme acima descrito no n.º **8, al. a)**, a incompetência em razão da matéria deste Tribunal, o que constitui exceção dilatória de conhecimento prioritário, conforme disposto nos arts. 13.º e 89.º, n.º 4, al. a) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, pelo que há que principiar pela sua apreciação.

Consabidamente, a competência material do tribunal, como pressuposto processual, é aferida pela forma como o demandante conforma o pedido e a respetiva causa de pedir,

determinando-se, pois, pelos termos em que a ação é configurada pelo autor e em que são expostos a pretensão deduzida em juízo e os factos com relevância jurídica (vd. os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 28.11.2019, proc. n.º 44/19.9BCLSB e de 7.4.2022, proc. n.º 56/21.2BCLSB).

Em consequência, para determinação da competência material do Tribunal, cabe atender estritamente aos factos articulados e à pretensão jurídica formulada pelo demandante na sua petição inicial.

17. O pedido de pronúncia arbitral, como resulta do petitório final e dos arts. 2.º e 38.º da PI, dirige-se contra o indeferimento presumido da revisão oficiosa apresentada em 15 de Junho de 2021 e os atos de liquidação de IMI subjacentes, relativamente aos quais o Requerente peticiona a sua anulação parcial “porque contrários à lei, por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito”.

Note-se, antes de mais, que na sua PI (arts. 3.º e seguintes), o Requerente invoca expressamente a competência do Tribunal Arbitral para conhecer do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em atenção à conjugação da al. a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT com a al. d) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT.

Efetivamente, o indeferimento expresso ou presumido (cfr. art. 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT) da revisão oficiosa de atos tributários prevista no art. 78.º da LGT que respeite à legalidade da liquidação é suscetível de impugnação judicial nos termos do art. 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d) da LGT e do art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, facultando igualmente pedido de pronúncia arbitral (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT).

Muito embora tenha sido questionada a competência de Tribunais arbitrais para a apreciação de pedidos formulados na decorrência de indeferimentos de pedidos de revisão oficiosa, pode considerar-se atualmente estabilizado jurisprudencialmente que, na previsão legal do art. 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugada com o âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais tributários do CAAD definido pelo art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3 (cfr. art. 4.º do RJAT), está compreendida a declaração de ilegalidade de atos (expressos ou presumidos) de segundo e terceiro grau incidentes sobre atos de liquidação, o que abrange a impugnação arbitral do indeferimento presumido de pedido de

revisão de liquidação tributária assente na alegação de vício substantivo de violação de lei que, dado o silêncio administrativo, não foi acolhido.

Assim, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais do CAAD compreende os atos de liquidação em si considerados ou quando assumidos ou incorporados em atos de segundo e de terceiro grau que os mantenham ou simplesmente tenham por objeto em atenção a ilegalidades substanciais (decisões de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou de revisão oficiosa). Como se decidiu recentemente no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul) de 12.5.2022, proc. n.º 3/18.9BCLSB, a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de impostos pode ser realizada jurisdicionalmente, no âmbito da jurisdição arbitral, como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau que confirme um ato de liquidação, assumindo, com essa confirmação, a sua ilegalidade, sendo que, simetricamente, apenas se abrangem nessa competência os atos de indeferimento nos meios impugnatórios administrativos que apreciem da legalidade dos atos tributários.

De qualquer modo, em sede de impugnação jurisdicional de indeferimento presumido de meios impugnatórios administrativos é inquestionavelmente objeto real da impugnação os atos de liquidação e não o indeferimento resultante da inércia administrativa (configurado uma vez decorrido certo prazo), o qual serve apenas como meio de facultar a abertura da via contenciosa, judicial ou arbitral, e para fixação do termo inicial para a apresentação do pedido de resolução jurisdicional do litígio correspondente (cfr. art. 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT e 102.º, n.º 1, al. d) do CPPT). Com efeito, a presunção de indeferimento tácito prevista no art. 57.º, n.º 5 da LGT constitui uma ficção jurídica destinada a permitir o recurso dos particulares à tutela contenciosa em face da ausência indevida de decisão pela Administração (cfr. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31.3.2016, proc. n.º 0411/15).

18. Da factualidade acima dada como provada (pontos **IX**, **X** e **XI**), resulta que a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos atos tributários de liquidações de IMI dos anos de 2018 e de 2019 em 15.6.2021, o qual não foi objecto de decisão por parte da AT no prazo de 4 meses previsto no art. 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT, tendo o presente pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 17.10.2021 sido deduzido tempestivamente (art. 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT).

Dado estar em causa, nos termos da relação jurídica controvertida tal como é configurada pelo autor, a impugnação e anulação de liquidações de IMI sindicadas, na sequência do indeferimento presumido de pedido de revisão oficiosa, com base na ilegalidade daquelas liquidações, o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar as liquidações impugnadas nos autos, atento o dispositivo do art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

19. Alega, porém, a AT que o Requerente pretende a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT, contestando, assim, o ato de fixação da matéria tributável e não o ato de liquidação, sendo 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.

A competência dos tribunais arbitrais, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1 do RJAT, 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 coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

No pedido de pronúncia arbitral apresentado, conforme acima descrito (n.º 6), o Requerente formula a pretensão de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de IMI respeitantes aos anos de 2018 e de 2019 relativas ao terreno para construção inscrito no artigo matricial U-... da freguesia de ..., concelho de Lisboa (facto provado **I**), invocando, para o efeito, a errónea aplicação, na determinação do valor tributável do imóvel, dos coeficientes de localização, afetação e qualidade e conforto. Deste modo, é manifesto que o Requerente impugna as liquidações de IMI em apreciação, invocando vícios que se reportam ao ato de fixação do valor patrimonial tributário.

Sucedem que não há que confundir a *competência* para a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de tributos com a *inviabilidade* de isso se fazer com base em fundamentos que respeitem aos atos de fixação do VPT, por estes estarem sujeitos, como atos destacáveis, a

impugnação autónoma, com a consequência de, na falta da sua impugnação tempestiva, se consolidarem como *caso resolvido*, o que se impõe para efeitos da liquidação do IMI.

O sujeito passivo pode impugnar, invocando erróneo apuramento do VPT do prédio, a liquidação de IMI junto de Tribunal arbitral, o qual é competente para a sua apreciação (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT), como, aliás, também é competente para a apreciação da ilegalidade de atos de fixação de valores patrimoniais (art. 2.º, n.º 1, al. b) do RJAT). No exercício dessa competência, o Tribunal arbitral está, porém, vinculado a não acolher, como fundamentos de anulação, vícios imputados em relação a antecedentes atos de avaliação do VPT que, por não terem sido objeto oportunamente dos competentes meios de reação autónoma, se consolidaram em definitivo na ordem jurídica. Esta matéria, contudo, respeita à inimpugnabilidade da liquidação por verificação de caso decidido ou caso resolvido, não à competência do Tribunal.

Improcede, em consequência, a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

b) Impugnabilidade das liquidações sindicadas com fundamento em vício do ato de fixação do VPT

20. Se o parâmetro excetivo da incompetência do Tribunal Arbitral não procede, atento o acabado de expor, releva enfrentar seguidamente o parâmetro, também invocado pela AT e respondido pelo Requerente, suscetível de obstar ao julgamento de mérito, da inimpugnabilidade das liquidações de IMI com base em vícios do ato de fixação do valor patrimonial tributário por formação de caso decidido ou caso resolvido. Trata-se aqui igualmente de matéria de exceção dilatória, conforme resulta do art. 89.º, n.º 4, alínea i), do CPTA, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

A este propósito, como acima se deu conta (vd. *supra* als. **c)** e **e)** do n.º **8**), sustenta a Requerida que o Requerente não aponta qualquer vício específico aos atos tributários de liquidação do IMI em causa, questionando tão só o VPT que suportou as mesmas, cuja avaliação constitui ato destacável do procedimento de liquidação para efeitos de impugnação

contenciosa, que já não pode ser objeto de anulação administrativa por se encontrar consolidado na ordem jurídica.

21. Dispõe o art. 15.º, n.º 2 do CIMI que a avaliação dos prédios urbanos é direta, o que implica, dado o disposto no n.º 1 e no n.º 2 do art. 86.º da LGT, que é “*suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta*” e que a “*impugnação da avaliação direta depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão*”.

Determina, depois, o artigo 134.º do CPPT 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*” (n.º 1); “*Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação*” (n.º 2); “*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).

Nos termos do art. 76.º, n.º 1 do CIMI, quando o sujeito passivo não concorde com o resultado da avaliação direta de prédio urbano pode requerer uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data da notificação da primeira avaliação. Do resultado da segunda avaliação, com que se esgotam os meios gratuitos do procedimento de avaliação, cabe, então, impugnação judicial, em conformidade com o disposto no citado art. 134.º do CPPT.

Em face deste regime, deve-se reconhecer que os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI constituem atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, sendo suscetíveis de impugnação direta e autónoma, em derrogação do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT).

Decorre daqui que, caso não se proceda à impugnação autónoma do ato destacável no prazo e pelos meios legalmente previstos, produz-se a estabilização da situação definida mediante caso decidido ou caso resolvido, o que exclui a impugnação da consequente liquidação do imposto com fundamento em vícios que atinjam o ato destacável que daquela é pressuposto, não podendo, pois, discutir-se a legalidade daquele ato na impugnação do ato de liquidação que, com base nele, foi efetuado. Assim, caso não seja impugnado tempestivamente o ato de fixação do VPT, forma-se caso decidido ou resolvido quanto a essa

avaliação, que determina a liquidação do IMI, tendo presente que, nos termos do art. 113.º do CIMI, o IMI “*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*”.

Em suma, por força da formação de caso decidido ou caso resolvido, apesar da impugnabilidade contenciosa do ato de liquidação – e da competência do Tribunal para a sua apreciação – relativamente ao que concerne a esse próprio ato de liquidação, os vícios de que padecia o ato destacável – cuja arguição tinha que ocorrer na competente impugnação autónoma deduzida no prazo legal e após esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação (art. 134.º, n.ºs 1 e 7 do CPPT) – não podem ser apreciados na impugnação da liquidação do imposto, dada a sua estabilização definitiva.

22. A preclusão da possibilidade de invocação dos vícios que sejam pertinentes ao ato destacável de avaliação no âmbito da impugnação do ato posterior de liquidação de IMI por falta de impugnação autónoma do ato destacável no prazo e pelos meios legalmente previstos conhece, todavia, a derrogação que resulta da disposição do art. 78.º da LGT, dado que o n.º 4 deste dispositivo prevê que: “*O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato 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*”, estabelecendo o n.º 5 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*”.

Note-se, ainda, que o art. 115.º, n.º 1, al. c) do CIMI, epigrafiado “*Revisão oficiosa da liquidação e anulação*”, ao prever, designadamente, que *as liquidações são oficiosamente revistas quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido*, ressalva, preliminarmente, “[*s*]em prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária”.

Pois bem, a “*revisão da matéria tributável apurada*” prevista no n.º 4 do art. 78.º da LGT abrange atos de fixação de valores patrimoniais quando ocorra “*injustiça grave ou notória*”. Admite-se, assim, na sequência do entendimento adotado, por exemplo, nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 487/2020-T, 540/2020-T, 41/2021-T, 253/2021-T e 676/2021-T, a possibilidade de revisão oficiosa de atos de avaliação de valores patrimoniais ao abrigo do disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT.

Pois bem, afigura-se que no caso *sub judice* se mostram preenchidos, *prima facie*, os pressupostos para a aplicação do disposto naqueles n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT, porquanto:

- o pedido de revisão oficiosa deduzido pelo Requerente em relação às liquidações de IMI referentes aos anos de 2018 e de 2019, emitidas, respetivamente, em 2019 e 2020 (cfr. factualidade provada no n.º **II**), foi formulado em 15.6.2021 (cfr. facto provado n.º **IX**), portanto, dentro do prazo de *três anos posteriores ao do ato tributário*, o qual termina no dia 31 de Dezembro do terceiro ano posterior, o que ainda não foi verificado;

- está em causa a possibilidade de injustiça grave e notória dado o valor das liquidações de IMI ter sido manifestamente superior ao que resultaria após a expurgação dos vícios alegados pelo Requerente, a envolver uma diferença de coleta de aproximadamente 43%, adveniente de, pela fórmula de cálculo adotada na determinação do VPT dos terrenos para construção, ter sido fixado para o terreno para construção inscrito no artigo matricial U-... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, nos anos de 2018 e de 2019, um VPT de €1.499.855,80 em vez do VPT de €837.300,00 (cfr. factos provados n.ºs **III** e **VII**);

- o erro não pode ser reputado imputável a comportamento negligente do contribuinte porquanto, não obstante a ausência de impugnação pelo Requerente do ato de fixação do VPT (cfr. facto provado n.º **V**), o cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela Administração com base em fórmula atinente aos prédios edificados que considerou resultar do disposto no art. 45.º do CIMI.

Deste modo, por estarem verificados os pressupostos para a aplicação da revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, não se mostra conforme com a lei o indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa formulado e fica arredada a pretendida inimpugnabilidade, por caso decidido ou resolvido, das liquidações sindicadas com base em erro nos pressupostos de facto e direito, especificamente erro na determinação da

matéria tributável de IMI, por erro na fórmula de cálculo da avaliação do VPT dos terrenos para construção, e a consequente ilegalidade da liquidação (parcial) de IMI, o que pode, pois, ser apreciado por este Tribunal em consonância com o disposto na al. a) do art. 99.º do CCPT.

23. Dado ser o regime acima descrito o aplicável ao caso, improcedem, consequentemente, os motivos invocados pela Requerida (vd. *supra* als. **d**) e **f**) do n.º **8**) relativamente à intempestividade do pedido de revisão oficiosa (sendo certo que, segundo o que foi dado como provado no n.º **IV** a data que surge indicada como correspondendo à avaliação do terreno dos autos foi 2019/01/16) e à preclusão do prazo para a anulação do ato de fixação do VPT nos termos do art. 168.º, n.º 1 do CPA, cuja aplicação é afastada pelo disposto na norma especial do art. 78.º da LGT conforme exposto, do que não resulta, evidentemente, qualquer ofensa do princípio da igualdade “tributária”, pois todos os sujeitos passivos têm igual acesso aos meios de reação legalmente previstos.

c) a exceção dilatória inominada de ilegalidade do pedido

24. Antes de passar à apreciação da questão de fundo da legalidade das liquidações sindicadas por erro nos pressupostos de facto e de direito atinentes à fixação do VPT do imóvel em causa, é necessário ainda considerar, não obstante a sua patente falta de fundamento, a alegada exceção dilatória inominada atinente à ilegalidade do pedido de deferimento da revisão oficiosa alegadamente formulado pelo Requerente.

Invoca a Requerida (como acima se reportou na al. **b**) do n.º **8**), que os tribunais não podem, sob pena de violação do princípio constitucional de separação de poderes, substituir-se aos órgãos administrativos e tributários praticando atos próprios das suas competências, pelo que é ilegal o pedido do Requerente de que o Tribunal Arbitral profira despacho de deferimento do pedido de revisão oficiosa.

Sucedem que, como refere o Requerente na sua resposta às exceções (arts. 97.º e 98.º), não foi pedido ao Tribunal Arbitral a prática de ato de deferimento do pedido de revisão oficiosa em substituição da Autoridade Tributária e Aduaneira. Com efeito, o peticionado nos presentes autos, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de

revisão oficiosa deduzido, concerne à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial dos atos tributários de liquidação de IMI n.ºs..., ..., ..., ..., ... e ..., com referência aos anos de 2018 e 2019, no montante parcial de €3.975,52, bem como a condenação da Requerida no reembolso do valor do IMI pago em excesso e no pagamento dos juros indemnizatórios à taxa legal, e, a título subsidiário, a desaplicação da norma do artigo 45.º do Código do IMI, com fundamento em inconstitucionalidade.

No mais, no que concerne à arbitrabilidade de ato de indeferimento presumido de pedido de revisão oficiosa relativa à ilegalidade de liquidações de imposto, é suficiente remeter para o que se explanou acima no ponto n.º 17.

Não estando em juízo, pois, qualquer deferimento de pedido de revisão oficiosa, manifestamente carecem de objeto as questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerida.

Improcede, pois, a exceção dilatória inominada de ilegalidade do pedido que foi alegada.

V. Da ilegalidade das liquidações de IMI impugnadas

25. Centrando agora a apreciação na matéria de fundo da ilegalidade das liquidações de IMI sindicadas, em atenção ao cálculo do VPT que esteve na sua base, importa começar por assinalar que parece não haver dissídio entre as partes quanto à concretização do disposto no art. 45.º do CIMI na redação vigente à data dos factos, dado que a Requerida consigna no art. 7.º da R. que “a Autoridade Tributária 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” (verificando-se mesmo que, no art. 8.º da R., a Requerida aceita o que o Requerente alega no art. 29.º da PI).

Resulta daqui que a Requerida não questiona a ocorrência de erro na determinação do valor patrimonial tributário do terreno para construção em causa nas liquidações impugnadas.

26. Justamente, conforme se pode ver, entre muitos, do acórdão do STA de 23.10.2019, proferido no processo n.º 0170/16.6BELRS 0684/17, constitui jurisprudência uniforme 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 dos coeficientes de localização, qualidade e conforto.

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

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

Para o efeito, este acórdão arrima-se, designadamente, no seguinte discurso fundamentador:

“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 direta (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 afetação 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 fatores 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 fatores tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no n.º 4 do artigo 11 da LGT por se refletir na norma de incidência na medida em que é suscetível 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 n.º 2 da CRP.

A própria remissão para os artigos 42 e 40 do CIMI constante do artigo 45 e mesmo a redação 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 38º com as necessárias adaptações “é demonstrativo de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não entram outros fatores 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, respetivamente 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.º 3 do artigo 6 do C.I.M.I.(...)”.

Mais recentemente, cite-se o acórdão do STA de 23.3.2022, proc. n.º 0653/09.4BELLE:

“A questão de saber se no caso sub judice o VPT foi determinado indevidamente por aplicação dos critérios aplicáveis aos prédios urbanos destinados a habitação comércio, indústria e serviços, como resulta da consideração do Cl, Ca e Cq tem vindo a ser colocada perante este Supremo Tribunal e dele tem vindo a merecer resposta uniforme (...) no sentido de que na determinação do VPT dos terrenos para construção adotado pelo CIMI, e que constava do art. 45.º, na redação anterior (...) introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), era muito semelhante ao dos edifícios construídos, partindo-se da avaliação das edificações autorizadas ou previstas, sendo, no entanto, que na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção, era de afastar a aplicação dos coeficientes de afetação, de localização (Note-se que não releva na decisão o facto de o art. 45.º do CIMI, após a redação que lhe foi dada pelo Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2021), ter vindo a consagrar expressamente a aplicação do coeficiente de localização na fórmula para determinação do VPT dos terrenos para construção: é que essa nova redação não tem, manifestamente, carácter interpretativo, antes constituindo uma clara alteração das regras até então vigentes, com o estabelecimento expresso da fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção) e de qualidade e conforto.

Em síntese, tem o Supremo Tribunal Administrativo vindo a considerar que o CIMI prevê especificamente o modo de determinar o VPT dos terrenos para construção, cujo cálculo resulta do «somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação» (art. 45.º, n.º 1, do CIMI). Por sua vez, relativamente às operações de avaliação, a determinação do VPT dos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços obedece à seguinte fórmula: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ (art. 38.º, n.º 1, do CIMI).

Esta fórmula apenas tem aplicação aos prédios urbanos que já estão edificados e se destinam a habitação, comércio, indústria e serviços, não abrangendo os terrenos para construção, cujo VPT deve ser determinado de acordo com o art. 45.º do CIMI, norma específica onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno

adjacente, não estando os restantes coeficientes aí incluídos, pois estes apenas podem respeitar aos edifícios, como tal.

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

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

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

27. Seguindo este Tribunal a jurisprudência assim perfeitamente consolidada quanto ao entendimento do art. 45.º do CIMI (na redação vigente à data dos factos), impõe-se declarar que, como não há lugar à aplicação dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto a que se refere o artigo 38.º do CIMI em relação a terrenos para construção, as liquidações de IMI impugnadas, por assentarem em VPT que atendeu a tais coeficientes (cfr. factos provados n.ºs **II**, **III** e **IV**), não se mostram em conformidade com o referido art. 45.º, padecendo de errónea determinação e quantificação do valor patrimonial tributário, por implicarem um VPT superior àquele que seria fixado sem a consideração de tais coeficientes, o que implica a ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito, das indicadas liquidações de IMI n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e ..., referentes aos anos de 2018 e 2019, no montante parcial de €3.975,52 e determina a sua correspondente anulação, nos termos do art. 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

28. Em face do assim decidido, fica prejudicada, por inútil, a apreciação das demais questões suscitadas nos presentes autos, designadamente da questão, subsidiariamente

colocada, da inconstitucionalidade da interpretação do art. 45.º do CIMI no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo CIMI deverem ser atendidos no apuramento do VPT dos terrenos para construção (artigo 608.º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

29. Peticiona, por fim, o Requerente a devolução do valor do IMI pago em excesso acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, até ao reembolso integral do referido montante.

Resulta do ponto **VI** do probatório que o Requerente procedeu ao pagamento dos montantes objeto das liquidações de IMI impugnadas.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.

Por outra parte, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que: *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

Prescreve, aliás, o art. 24.º, n.º 5 do RJAT que é devido o pagamento de juros, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

Ora, no caso em apreço, está-se em presença de pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo de reclamação graciosa (cfr. n.º 1 do art. 43.º e n.º 1 do art. 78.º da LGT), pelo que cabe aplicar o disposto na al. c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, segundo o qual são devidos juros indemnizatórios *“[q]uando a revisão do ato tributário por iniciativa do*

contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”. Em consequência, dado que, como acima estabelecido no n.º IX dos factos provados, o pedido de revisão oficiosa, que não foi apreciado, foi formulado em 15.6.2021, apenas existirá direito a juros indemnizatórios decorrido que seja um ano sobre a data deste pedido.

Nestes termos, dada a ilegalidade, pelas razões expostas, das liquidações de IMI objeto do pedido de pronúncia arbitral procede o pedido do Requerente de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal, conforme se estatui no art. 43.º, n.º 3, al. c) da LGT, desde a data de 15.6.2022 até integral reembolso da quantia indevidamente paga.

VI. Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) julgar procedente o pedido objeto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular parcialmente os atos tributários de liquidação de IMI n.ºs ..., ..., ..., ..., ... e..., referentes aos anos de 2018 e 2019, no montante parcial de €3.975,52, com as legais consequências;
- c) condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data de 15.6.2022 até integral reembolso;
- d) condenar a Requerida nas custas processuais.

VII. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de €3.975,52 (três mil novecentos e setenta e cinco euros e cinquenta e dois cêntimos), que constitui a importância das liquidações cuja anulação parcial é objeto do pedido de pronúncia arbitral.

VIII. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência do pedido de anulação parcial dos atos tributários objeto dos autos.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Maio de 2022.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)