

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 509/2021-T

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

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, nem a majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI.

DECISÃO ARBITRAL

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 03-11-2021, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

1. RELATÓRIO

A..., S.A., NIPC 514 125 861 e B..., S.A., NIPC ..., ambas com sede na ..., ...-... Lisboa (doravante abreviadamente designadas por “Requerentes”), vieram, 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, com vista à análise da legalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra as liquidações do IMI dos anos de 2018 e 2019 e das liquidações do AIMI dos anos de 2019 e 2020, bem como a análise da legalidade destes atos de liquidação, incidentes sobre os terrenos para construção, identificados através dos artigos matriciais U-..., U-... e U-... todos da freguesia de ... e da propriedade da primeira Requerente nos anos identificados e U-... da União das Freguesias de ... e ..., da propriedade da segunda Requerente nos anos identificados, que apuraram um valor a pagar no montante global de € 11.859,78.

As Requerentes, no requerimento de pronúncia arbitral, peticionam:

- a) *“a anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelas Requerentes junto do Serviço de Finanças de Lisboa ...;*
- b) *a anulação dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2018 e 2019 e AIMI referentes aos anos de 2019 e 2020, acima melhor identificadas;*
- c) *restituição do IMI e AIMI indevidamente pagos.”*

As Requerentes, para fundamentarem o pedido que deduzem, alegam em síntese, que:

- i) *As liquidações de IMI e AIMI emitidas, entre os anos de 2018 e 2020, relativamente aos lotes de terreno acima melhor identificados padecem de ilegalidade, por terem como base VPTs determinados em virtude da aplicação de fórmulas manifestamente ilegais, por duplicação de critérios.*
- ii) *A AT não aplicou devidamente a lei na determinação dos VPTs dos terrenos para construção acima melhor identificados, nomeadamente, em virtude da aplicação do coeficiente de localização e do coeficiente de qualidade e conforto, constantes do artigo 38.º do Código do IMI – especificamente aplicáveis a prédios edificados – duplicando, assim, os critérios utilizados, o*

que resultou na determinação de VPTs excessivos e, conseqüentemente, na emissão de liquidações de IMI e AIMI igualmente excessivas.

- iii) À data da determinação dos VPTs dos terrenos aqui em análise, a AT considerou dois coeficientes - mais concretamente o coeficiente de localização e o coeficiente de qualidade e conforto – que não estavam previstos na lei, como a contrario resulta, no que ao coeficiente de localização respeita, da expressa menção a este coeficiente na nova fórmula do artigo 45.º efetuada no artigo 392.º da LOE 2021, em vigor desde 01.01.2021.*
- iv) O VPT dos terrenos para construção é determinado de acordo com uma fórmula específica, a qual se encontra prevista no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI;*
- v) Por sua vez, o n.º 2 do artigo 45.º determina que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas;*
- vi) Na fixação desta percentagem – conforme determina a remissão do artigo 45.º, n.º 3 do Código do IMI para o artigo 42.º, n.º 3 do Código do IMI – são tidas em consideração as acessibilidades existentes, a proximidade de equipamentos sociais, a existência, ou não, de transportes, bem como a eventual localização em zona de elevado valor de mercado imobiliário.*
- vii) No cálculo do VPT dos terrenos para construção, ao contrário do que foi a prática da AT, não podem aplicar-se os coeficientes que constam da fórmula geral de determinação do VPT previstos no artigo 38.º do Código do IMI, porquanto esse se destina a ser aplicado a prédios edificados, sob pena de existir uma dupla incidência de critérios de determinação do VPT e de manifesta ilegalidade relativamente aos terrenos para construção.*
- viii) Ao contrário do que sucede na avaliação dos prédios da espécie “Outros”, em que existe uma remissão expressa para a fórmula geral de avaliação prevista no artigo 38.º do Código do IMI, a avaliação dos terrenos para construção é*

feita nos termos do artigo 45.º do Código do IMI, não existindo qualquer remissão para o disposto no artigo 38.º do mesmo Código.

- ix) *Assim, estando em causa nos autos terrenos para construção, o VPT dos mesmos tinha que ter tido por base, os critérios definidos na redação em vigor do artigo 45.º do Código do IMI à data em que foram efetuadas as avaliações – mais precisamente, como acima referido, em 16.01.2013 (relativamente aos artigos ..., ... e ...) e em 22.12.2019 (relativamente ao artigo ...), que remete para o valor da área de implantação do edifício a construir, acrescido do valor do terreno adjacente à implantação, definindo também esta norma os próprios termos em que se calcula o valor da área de implantação do edifício a construir (cfr. n.º 2 e n.º 3) e o valor da área adjacente à construção (cfr. n.º 4), cujo somatório permite fixar o VPT do terreno para construção.*
- x) *A AT não poderia, na determinação do VPT dos terrenos para construção em apreço, ter aplicado a fórmula geral estabelecida no artigo 38.º do Código do IMI e, não poderia, neste caso concreto, ter considerado os coeficientes de localização e de qualidade e conforto, ali referidos por ausência total de base legal para esse efeito.*
- xi) *É entendimento consolidado da jurisprudência que é inequívoco que na determinação do VPT dos terrenos de construção não poderão considerar-se os coeficientes de afetação, localização, e qualidade e conforto, a que alude o artigo 38.º do Código do IMI, até porque a aplicação destes coeficientes, ainda que por analogia, potenciaria a alteração da base tributável interferindo assim, de forma inadmissível, na incidência do imposto*
- xii) *A determinação do VPT dos terrenos para construção deverá ser efetuada por avaliação direta, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do Código do IMI e de acordo com o disposto no artigo 45º do mesmo Código, pois a fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38º apenas poderá ser aplicada aos prédios urbanos aí discriminados, isto é, àqueles que já estão edificados para propósitos de habitação, comércio, indústria e serviços.*

- xiii) *Ao determinar o VPT dos lotes de terreno para construção propriedade das Requerentes, a AT procedeu à aplicação quer da fórmula prevista à data no artigo 45.º do Código do IMI, quer, analogicamente, da fórmula de cálculo geral estabelecida nos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI, aplicável exclusivamente na avaliação de prédios edificados.*
- xiv) *Assim, do recurso simultâneo ao método do artigo 45.º e ao coeficiente de localização previsto no 38.º do Código do IMI, resultaram VPTs manifestamente excessivos e desajustados da realidade que lhes subjaz.*
- xv) *O recurso a uma fórmula claramente desprovida de base legal na determinação do VPT dos terrenos para construção em causa resultou num acréscimo ilegal de IMI e AIMI a pagar pelas Requerentes por referência aos períodos de tributação de 2018 e 2019 (IMI) e 2019 e 2020 (AIMI), o que se invoca para os devidos efeitos legais, mormente para efeitos da anulação das liquidações ilegalmente emitidas.*
- xvi) *O valor a considerar na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção deve ser o do custo médio de construção por metro quadrado sem qualquer majoração (i.e., € 482,40 em 2013 e € 492,00 em 2019) ao invés do valor base dos prédios edificados (€ 603,00 em 2013 e € 615,00 em 2019) indevidamente aplicados pela AT no cálculo do VPT dos terrenos para construção aqui em causa, uma vez que o valor base dos prédios edificados (Vc) previsto na fórmula geral do artigo 38.º do Código do IMI – tal como o próprio nome indica – só pode aplicar-se ao que já está edificado.*
- xvii) *Os terrenos em causa são terrenos para construção, pelo que não possuem qualquer edificação, sendo, assim, alvo de tributação específica na qual, não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial fatores ainda não materializados.*
- xviii) *A majoração de 25% estabelecida no artigo 39.º do Código do IMI aplica-se exclusivamente aos prédios edificados, não devendo ser considerada na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção.*

- xix) *O VPT dos terrenos para construção resulta já do somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, devidamente ponderada pela percentagem de área de implantação e o coeficiente de ajustamento de áreas, acrescido do valor do terreno adjacente à implantação.*
- xx) *O valor que advém da majoração do próprio terreno que contribui para a formação do valor base dos prédios edificados é duplamente considerado na fórmula aplicada pela AT na determinação do VPT dos terrenos para construção.*
- xxi) *A aplicação da referida majoração de 25% no caso dos terrenos para construção é inteiramente desprovida de suporte legal, na medida em que o artigo 39.º do Código do IMI, na redação em vigor à data em que tiveram lugar as avaliações dos terrenos aqui em causa, se refere expressamente a prédios edificados, pelo que é evidente a intenção do legislador de não aplicar esta majoração aos terrenos de construção, que sempre implicaria a dupla consideração do referido valor na avaliação destes terrenos.*
- xxii) *À luz da letra da lei em vigor à data da determinação do VPT dos terrenos em discussão, que esteve na base dos valores de IMI e AIMI ora sindicados, a AT não podia – por não ter base legal que o permitisse – aplicar a majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI aos terrenos propriedade das Requerentes em apreço nos presentes autos.*
- xxiii) *A consideração, no caso em análise, do coeficiente de localização, do coeficiente de qualidade e conforto e da majoração de 25% do valor médio de construção, mediante aplicação analógica dos artigos 38.º e 39.º, n.º 1, do Código do IMI implica a determinação de um VPT excessivo, sendo, como tal, ilegal.*
- xxiv) *Verifica-se que na determinação do VPT dos terrenos em questão:*
- Foi aplicado um coeficiente de localização de 2,50 aos artigos matriciais...,
... e ... e um coeficiente de localização de 1,20 ao artigo matricial ...,
apresentando assim todos os terrenos um Cl superior a 1;

- Foi aplicado um coeficiente de qualidade e conforto de **1,150** relativamente aos artigos matriciais ... e ...; e que

- Foi aplicado um Vc de € **603,00**, ao invés de € 482,40, aos artigos matriciais..., ... e ... e de € **615,00**, ao invés de € 492,00, ao artigo matricial ..., ou seja, com a majoração de 25%, ao invés do custo médio de construção por metro quadrado sem qualquer majoração.

xxv) *Encontrando-se o VPT dos terrenos para construção ora identificados incorretamente fixado, são consequentemente ilegais, os atos tributários que lhe sobrevieram, nomeadamente, as liquidações de IMI e AIMI ora sindicadas no presente pedido de pronuncia arbitral.*

As Requerentes juntaram 7 (sete) 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 30-08-2021 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em 31-08-2021.

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 15-10-2021 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.

Em 19-10-2021, as Requerentes requereram a junção aos autos da Instrução de Serviço n.º 60318/2021, de 05.04.2021, da Direção de Serviços de Justiça Tributária, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

Em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 03-11-2021.

A Requerida, através de despacho arbitral proferido em de 03-11-2021, foi notificada para os efeitos previstos no artigo 17.º da RJAT.

Em 03-12-2021, a Requerida, apresentou a sua Resposta, na qual, ainda que não o tenha feito de forma expressa, se defendeu por exceção, tendo invocado a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral e por impugnação, tendo nesta sede, suscitado as questões da i) inimpugnabilidade do ato de liquidação, ii) consolidação do ato tributário que determinou o VPT e da iii) preclusão do prazo para anulação os atos de liquidação, peticionando a final, que:

- a) *“Devem ser julgadas procedentes as exceções invocadas 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.”*

Por despacho de 09-12-2021, 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 as Requerentes sido também notificadas para, em sede de alegações, exercerem o contraditório quanto à matéria da exceção invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta.

Em 12-01-2022, as Requerentes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram a posição anteriormente assumida na petição inicial e se pronunciaram quanto à matéria de exceção invocada pela AT.

Em 20-01-2022 a AT apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a posição expressa na sua Resposta e juntou cópia da decisão arbitral proferida no processo n.º 40/2021-T.

Por despacho de 02-05-2021, foi determinada, nos termos do disposto na norma do artigo 21º-2 do RJAT, a prorrogação, pelo período de dois meses, do prazo para ser proferida a decisão arbitral nestes autos, designando-se para o efeito a data de 01-07-2022.

A AT remeteu ao Tribunal 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 (ainda que não expressamente) a exceção da incompetência, cabe ao Tribunal apreciá-la, 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 (cf. artigos 27º a 28º da Resposta), por entender, em síntese que, está consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, e que assim sendo não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT, matéria para a qual o Tribunal Arbitral não tem competência, pois a sua competência apenas abrange a apreciação de atos de liquidação e não atos de fixação do 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 graciosas dos atos tributários». () ()

No caso em apreço, as Requerentes apresentaram 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 graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do 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 graciosa 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 graciosa, pois este não tem por objeto direto um ato de liquidação, mas sim um anterior ato de indeferimento da impugnação administrativa (reclamação graciosa 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.

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 A..., S.A., à data a que se reportam as liquidações de IMI e de AIMI em causa nos presentes autos, era proprietária dos seguintes prédios urbanos, que constituem lotes de terreno para construção [cfr. documento n.º 1 junto à P.I.¹]:

ARTIGO	DISTRITO	CONCELHO	FREGUESIA
U-...	Faro	Loulé	...
U-...	Faro	Loulé	...
U-...	Faro	Loulé	...

¹ Petição inicial das Requerentes.

B) A Requerente B..., S.A., à data a que se reportam as liquidações de IMI e de AIMI em causa nos presentes autos, era proprietária do seguinte prédio urbano, que constitui lote de terreno para construção [cfr. documento n.º 1 junto à P.I.]:

ARTIGO	DISTRITO	CONCELHO	FREGUESIA
U-...	Setúbal	Grândola	União das Freguesias de ... e ...

C) Os Valores Patrimoniais Tributários (“VPT” ou “VPTs”) dos mencionados terrenos para construção foram apurados, em 16.01.2013, relativamente aos artigos ..., ... e ..., e em 22.12.2019, relativamente ao artigo ... [cfr. documento n.º 1 junto à P.I.].

D) Os VPT dos mencionados terrenos para construção foram apurados de acordo com a aplicação de uma fórmula de determinação do VPT que teve em consideração os coeficientes de localização e de qualidade e conforto, bem como o Vc majorado, nos termos seguintes [cfr. documento n.º 1 junto à P.I.]:

A..., S.A.

U-...	
Percentagem para cálculo do valor da área de implantação: 37,00 % Tipo de coeficiente de localização:	
Habitação Coordenada X: 208.956,00 Coordenada Y: 8.515,00	
$\frac{Vt^*}{160.300,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{92,4630} \times \frac{Cl}{2,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,150}$	
<p>Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo $A = (Aa + Ab) \times Caj \times \% + Ac + Ad$, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação, $(Aa + Ab) \times Caj = 100 \times 1,0 + 0,90 \times (160 - 100) + 0,85 \times (220 - 160) + 0,80 \times (Aa + Ab - 220,0000)$.</p> <p>Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.</p> <p>* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.</p>	
Mod1 do IMI nº :	Entregue em : 2013/01/16 Ficha de avaliação nº: Avaliada em :
2013/10/17	

U-...

Percentagem para cálculo do valor da área de implantação: 37,00 % Tipo de coeficiente de localização:

Habitação Coordenada X: 208.311,00 Coordenada Y: 11.894,00

$$\frac{Vt^*}{79.410,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{52.6710} \times \frac{Cl}{2,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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

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

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

Mod1 do IMI nº : **Entregue em :** 2013/01/16 **Ficha de avaliação nº:** **Avaliada em :**
2014/04/09

U-...

Percentagem para cálculo do valor da área de implantação: 37,00 % Tipo de coeficiente de localização:

Habitação Coordenada X: 208.965,00 Coordenada Y: 8.475,00

$$\frac{Vt^*}{156.490,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{90,2830} \times \frac{Cl}{2,50} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,150}$$

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

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

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

Mod1 do IMI nº : **Entregue em :** 2013/01/16 **Ficha de avaliação nº:** **Avaliada em :**
2013/10/17

B..., S.A.

U-...

Percentagem para cálculo do valor da área de implantação: 25,00 % Tipo de coeficiente de localização:

Habitação Coordenada X: 162.946,00 Coordenada Y: 134.989,00

$$\frac{Vt^*}{819.710,00} = \frac{Vc}{615,00} \times \frac{A}{1.110,7100} \times \frac{Cl}{1,20} \times \frac{Ca}{1,00} \times \frac{Cq}{1,000}$$

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

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

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

Mod1 do IMI nº :

Entregue em : 2019/12/22 Ficha de avaliação nº:

Avaliada em :

2020/01/11

- E) As Requerentes efetuaram o pagamento das liquidações de IMI e AIMI, que lhes foram notificadas entre os anos de 2018 e 2020, por referência aos referidos lotes de terreno para construção, as quais foram calculadas por aplicação da taxa de IMI e de AIMI ao VPT que se encontrava inscrito na caderneta predial à data a que respeitava o imposto em causa.
- F) As Requerentes, com referência aos anos de 2018 e 2019 liquidaram os seguintes montantes a título de IMI:
- A..., S.A.** [cfr. documento n.º 2 junto à P.I.]:

LIQUIDAÇÕES IMI 2018							
FREGUESIA	ARTIGO	AN	V.	TAXA	COLECT	LIQUIDAÇÃO	
A	O	O	PATRIMONIAL		A	O	
...	U-...	201	162 704,50	0,3%	488,11	2018 ...	
		8				2018 ...	
...	U-...	201	80 601,15	0,3%	241,80	2018 ...	
		8					
...	U-...	201	158 837,35	0,3%	476,51		
		8					
TOTAL					1 206,42		
L							

LIQUIDAÇÕES IMI 2019							
FREGUESIA	ARTIGO	ANO	V. PATRIMONIAL	TAXA	COLECTA	LIQUIDAÇÃO	
A	O	O			A	O	
...	U-...	2019	162 704,50	0,3%	488,11	2019 ...	
...	U-...	2019	80 601,15	0,3%	241,80		
...	U-...	2019	158 837,35	0,3%	476,51		
TOTAL					1 206,42		
L							

B..., S.A. [cfr. documento n.º 3 junto à P.I.]:

LIQUIDAÇÕES IMI 2019							
FREGUESIA	ARTIGO	ANO	V. PATRIMONIAL	TAXA	COLECTA	LIQUIDAÇÃO	
A	O	O		A	A	O	
...	U-...	2019	819 710,00	0,36%	2 950,96	2019 ...	

G) As Requerentes, com referência aos anos de 2019 e 2020, liquidaram também, os seguintes montantes a título de AIMI:

A..., S.A. [cfr. documento n.º 4 junto à P.I.]:

LIQUIDAÇÕES AIMI 2019							
FREGUESIA	ARTIGO	ANO	V. PATRIMONIAL	TAXA	COLECTA	LIQUIDAÇÃO	
IA	O	O			A	ÃO	
...	U-...	2019	162 704,50	0,4%	650,82	2019 ...	

		9				
...	U-...	201	80 601,15	0,4%	322,40	
		9				
...	U-...	201	158 837,35	0,4%	635,34	
		9				
TOTAL					1 608,57	
L						

LIQUIDAÇÕES AIMI 2020							
FREGUESIA	ARTIGO	ANO	V. PATRIMONIAL	TAXA	COLECTA		LIQUIDAÇÃO
...	U-...	202	162 704,50	0,4%	650,82		2020 ...
		0					
...	U-...	202	80 601,15	0,4%	322,40		
		0					
...	U-...	202	158 837,35	0,4%	635,34		
		0					
TOTAL					1 608,57		
L							

B..., S.A. [cfr. documento n.º 5 junto à P.I.]:

LIQUIDAÇÕES AIMI							
FREGUESIA	ARTIGO	ANO	V. PATRIMONIAL	TAXA	COLECTA		LIQUIDAÇÃO
...		202	819 710,00	0,4%	3 278,84		2020 ...
		0					

- H) As Requerentes em 29-01-2021, apresentaram junto do Serviço de Finanças de Lisboa..., pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2018 e 2019 e de AIMI dos anos de 2019 e 2020, tendo solicitando a anulação daqueles atos de liquidação [cfr. documento n.º 6 junto à P.I.].
- I) A AT não se pronunciou sobre o pedido de revisão oficiosa até à data em que as Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.
- J) Em 26-08-2021, as Requerentes apresentaram 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 pelas Requerentes, não contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. MATÉRIA DE DIREITO

Verificada a improcedência da exceção da incompetência material do Tribunal, invocada pela Requerida, cabe apreciar as questões prévias por si suscitadas, o que passaremos de seguida a fazer.

3.2.1. Da inimpugnabilidade dos atos de liquidação e da consolidação do ato tributário

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

- i. O ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável, pelo que os vícios da fixação do VPT, não sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica.
- ii. Os atos de fixação do VPT, regulados no artigo 134.º do Código de Procedimento e Processo Tributário visam determinar a base tributável de imóveis, ou seja, determinam o valor de imóveis que posteriormente servirá de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou Impostos Municipal sobre a Transmissão de Imóveis (IMT).
- iii. Os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação, mas sim atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis.

No que concerne à questão da consolidação do ato tributário, a Requerida, alega em síntese que:

- i. O ato de fixação do VPT encontra-se consolidado na ordem jurídica.
- ii. A ausência de contestação dos atos tributários durante um certo lapso de tempo determina a sua consolidação na ordem jurídica ao abrigo do princípio da segurança jurídica.

- iii. Dada a sua intrínseca correlação, os atos de liquidação posteriores serão contaminados com a apreciação que vier a ser efetuada sobre o ato de fixação do VPT, caso o mesmo seja impugnado dentro prazo legalmente estabelecido e ainda não esteja consolidado na ordem jurídica, o que não se verificou no caso em apreço.
- iv. Os atos de fixação dos valores patrimoniais são atos destacáveis diretamente suscetíveis de impugnação autónoma, que, se não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica e a posterior liquidação não poderá deixar de acatar.
- v. Por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os atos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT.

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 18.10.20118, 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, n.º. 487/2020-T, de 10 de Maio e n.º. 41/2021-T de 10 de maio de 2021, 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.

As Requerentes, por seu turno, defendem que os actos tributários de liquidação de IMI e AIMI em questão 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 a que, não o tendo sido, possa ainda ser sindicado em sede de impugnação da liquidação do tributo.

As Requerentes, para contrariarem o entendimento da AT e sustentar a posição que defendem, invocam 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, invocando a nível de jurisprudência arbitral, a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, em 24.06.2021, no processo n.º 500/2020-T e 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 prevêem 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 às Requerentes 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 as Requerentes fiquem impedidas 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 questões da inimpugnabilidade dos atos de liquidação e da consolidação dos atos tributários, invocadas pela AT na sua Resposta.

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

Sustenta, ainda a Requerida que as avaliações efetuadas há mais de cinco anos, em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor patrimonial tributários dos terrenos para construção, já não podem ser objeto de anulação administrativa, nos termos do disposto no artigo 168, n.º 1, do CPA.

Sucedem, que no caso em apreço as Requerentes não pretendem a anulação do ato de fixação do VPT, mas sim dos atos de liquidação de IMI e de AIMI, pelo que, o que importa saber é se estes atos de liquidação 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 questão da preclusão do prazo para anulação dos atos de liquidação, invocada pela AT.

Apreciadas a exceção da incompetência do Tribunal e demais questões suscitadas pela AT na sua Resposta, importa agora analisar o pedido formulado pelas Requerentes, o que passaremos de seguida a fazer.

3.2.3. Da ilegalidade das liquidações de IMI e de AIMI

As Requerentes consideram que a coleta de IMI e 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, não contesta que a jurisprudência, tem entendido que, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, na redação do artigo 45.º do CIMI anterior a 1 de janeiro de 2021, não há lugar à consideração do coeficiente de afetação e do coeficiente de localização. Contudo, considera que não é legalmente possível corrigir as liquidações de IMI e 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.

Creemos que a questão que aqui se discute, é hoje pacífica na jurisprudência.

Efetivamente, 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, nem da majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.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;

Ca = coeficiente de afectação;
Cl = coeficiente de localização
Cq = coeficiente de qualidade e conforto;
Cv = coeficiente de vetustez. (...)”

O artigo 39.º do CIMI, na redação vigente à data dos factos tributários em apreciação neste processo, dispunha que:

“Artigo 39.º

Valor base dos prédios edificados

1 - O valor base dos prédios edificados (Vc) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25/prct. daquele valor”

Por seu turno, o artigo 45º do CIMI, que contém as regras para determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, 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. Da análise da norma do artigo 45.º do CIMI, resulta também evidente que esta não prevê a aplicação da majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI, apenas aplicável a prédios edificados.

Assim sendo, a utilização destes coeficientes e da majoração citada, correspondem 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 nº 3 do artigo 42, tendo em conta o projecto de construção aprovado, quando exista, e o disposto no nº 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. 45.º do CIMI"

Relativamente à aplicação aos terrenos para construção, dos coeficientes previstos no artigo 38.º 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 afectação, 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 afectação e a majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI, que geraram a liquidação de imposto em excesso, pelo que se julga procedente o pedido de anulação do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, conseqüentemente, o pedido de

anulação dos atos de liquidação de *IMI e de AIMI sub judice*, no montante de € 11.859,78, formulado pelas Requerentes.

3.2.4. Da restituição do imposto pago em excesso

Quanto ao pedido de reembolso do imposto pago em excesso, assiste assim, direito às Requerentes a serem reembolsadas da quantia de €11.859,78, que pagaram indevidamente, nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT por força do ato anulado.

4. DECISÃO

Nos termos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar integralmente procedente o pedido formulado pelas Requerentes, e em consequência:
 - i. Anular a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelas Requerentes.
 - ii. Anular os actos de liquidação de IMI dos anos de 2018 e 2019 e AIMI referentes aos anos de 2019 e 2020, melhor identificados em F) e G) dos factos provados, no montante global de €11.859,78;
 - iii. Condenar a Requerida na restituição às Requerentes do imposto pago em excesso, no montante de € 11.859,78;
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

5. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 11.859,78 (onze mil oitocentos e cinquenta e nove euros e setenta e oito 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 € 918,00, 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, 30 de junho de 2022

O Árbitro

(Carla Almeida Cruz)