

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 10/2022-T

**Tema:** IMI. Revisão do Ato Tributário. Ato de fixação da matéria tributável.  
Impugnação do valor patrimonial tributário. Competência.

### **SUMÁRIO:**

1. O tribunal arbitral é materialmente competente para apreciação da legalidade do ato de liquidação de tributo que tenha sido objeto de pedido de revisão oficiosa, interposto ao abrigo do artigo 78.º da LGT, indeferido tacitamente.
2. O artigo 45.º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção.
3. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) previsto no artigo 43.º do CIMI, devendo a avaliação ser efetuada nos estritos termos do artigo 45.º do mesmo código que dispõe sobre o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.
4. Não tem aplicação no cálculo do VPT dos terrenos para construção a aplicação do coeficiente de localização (Cl), na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do CIMI.
5. Ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, com fundamento em injustiça grave ou notória, deve ser, ainda que a título excepcional, autorizada a revisão do valor da matéria tributável – conceito que integra o valor patrimonial tributário – e a revisão do ato tributário de liquidação, quando na base da sua realização esteja uma matéria tributável, quantificada ou determinada de forma ilegal, por erro imputável aos serviços (n.º 1 do artigo 78.º da LGT).

### **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (árbitro-presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Professor Doutor Jónatas Machado, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22.03.2022, acordam no seguinte:

## **I. Relatório**

1. O **A...**, **SA.**, com o número de identificação de pessoa coletiva..., e com sede social em ..., ...-... Porto, (doravante designado por Requerente), apresentou em 09.01.2022, um pedido de pronúncia arbitral (ppa), ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo 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 designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. O Requerente formula pretensões no sentido de obter pronúncia arbitral em que o Tribunal declare
  - a) a anulação do indeferimento tácito resultante da não apreciação do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente junto dos Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira – Serviço de Finanças Porto ...;
  - b) a anulação parcial dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis, designado de IMI, identificados sob os n.ºs 2016 ..., 2016 ..., 2016 ..., 2017 ..., 2017 ..., 2017 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., 2019 ..., 2019 ... e 2019 ..., relativos aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, no montante global de € 665.085,55.
  - c) A restituição ao Requerente dos valores de IMI indevidamente pagos;
  - d) O pagamento de juros indemnizatórios.

3. O Requerente pede a anulação do ato de indeferimento tácito resultante da não apreciação do pedido de revisão oficiosa apresentado em 31.08.2021, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), através do qual solicitou a anulação parcial dos atos de liquidação de IMI supra identificados, relativos aos anos de 2016 a 2019, no valor total de € 665.085,55.
4. O Requerente pede a anulação parcial dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, com fundamento na circunstância da liquidação destes atos ter tido por base um valor patrimonial tributário ilegal, visto que teve na sua conformação coeficientes que, nos termos da lei, são aplicáveis aos prédios edificados, mas não são aplicáveis aos terrenos para construção. Outrossim, pede a restituição do valor pago indevidamente e o pagamento de juros indemnizatórios nos termos da lei.
5. Como o requerente pede o pagamento de juros indemnizatórios, e visto que nos autos não constam elementos probatórios inequívocos, o tribunal acolhe a afirmação do Requerente (cf. Art.º 31.º do ppa) de que procedeu ao pagamento das notas de liquidação do IMI, relativas aos atos de liquidação supra identificados, a que acresce a circunstância da Requerida não ter impugnado esta factualidade.
6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.º Presidente do CAAD em 10 de janeiro de 2022 e automaticamente notificado à AT.
7. Atento o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou os árbitros, que de imediato aceitaram o encargo. As Partes, devidamente notificadas, não manifestaram qualquer oposição à designação dos árbitros feita pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
8. Em conformidade com o preceituado no n.º 8 e na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação que lhe foi dada pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 22 de março de 2022.

- 
9. Em 22 de março de 2022 foi notificada a Exm.<sup>a</sup> Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT.
10. Em 06.05.2022, a Requerida apresentou a resposta, a qual aqui se dá por integralmente reproduzida, tendo-se defendido por exceção e por impugnação. A Requerida invocou a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, a qual fundamenta nos aspetos seguintes:
- a) O Requerente pretende a anulação dos atos impugnados com fundamento em vícios, não dos atos de liquidação, mas sim dos atos de fixação do valor patrimonial tributário (VPT);
  - b) Os atos de fixação do valor patrimonial tributário são atos destacáveis e autonomamente impugnáveis e encontram-se consolidados na ordem jurídica;
  - c) Os vícios dos atos que definiu o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não são suscetíveis de ser impugnados nos atos de liquidação que sejam praticados com base no mesmo VPT;
  - d) O pedido formulado pelo Requerente prende-se com a ilegalidade de atos destacáveis, eles próprios autonomamente impugnáveis e não com a declaração de ilegalidade de qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT.
11. Em 24.05.2022, e ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, e dos princípios da celeridade, da simplificação, da informalidade processual, da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), não obstante a Requerida ter apresentado a resposta e a natureza das questões a decidir ser matéria de direito, em ordem a fazer a correta aplicação do direito, o Tribunal decidiu: i) Dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, porquanto, não foi requerida a produção de prova adicional, para lá da prova documental incorporada nos autos; ii) Facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentar alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, a contar da notificação do despacho de 24.05.2022, podendo a Requerente pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida; iii) Que a

prolação e notificação da decisão final será efetuada até ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT.

12. A Requerida optou por não apresentar alegações, tendo o Requerente procedido à apresentação das suas alegações em 15 de junho de 2022.

## **II. RAZÕES ADUZIDAS PELAS PARTES**

### **II.1 Pelo Requerente**

13. O Requerente considera que os atos de liquidação de IMI emitidos pelos serviços da AT, referente aos anos de 2016 a 2019, e relativamente aos terrenos para construção infra identificados, padecem de ilegalidade, em virtude de terem por base um valor patrimonial tributário (VPT) determinado através da aplicação de uma fórmula manifestamente ilegal, por duplicação de critérios.
14. Em concreto, o Requerente alega que a AT não efetuou as avaliações nos termos da lei, nomeadamente, em virtude da aplicação dos coeficientes de afetação e de localização, constantes do artigo 38.º do Código do IMI, – especificamente aplicáveis a prédios edificados – na determinação do VPT dos terrenos para construção, duplicando, assim, os critérios utilizados, o que resulta na determinação de um VPT excessivo e, consequentemente, na emissão de liquidações de IMI igualmente excessivas e ilegais.
15. O Requerente considera que no cálculo do VPT dos terrenos para construção, ao contrário do que tem sido 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, este se destina a ser aplicado a prédios edificados, sob pena de existir uma dupla incidência de critérios na determinação do VPT e, consequentemente, se verificar uma manifesta ilegalidade na determinação do VPT relativo aos terrenos para construção.

16. O Requerente invoca que o VPT dos referidos terrenos para construção, o qual serviu de base para a liquidação de IMI realizada pela AT, foi determinado de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IMI, e nas referidas avaliações foram considerados os coeficientes de localização, de afetação e o coeficiente de qualidade e conforto, os quais não são aplicáveis aos terrenos para construção, uma vez que a avaliação dos terrenos para construção é feita nos termos do artigo 45.º do Código do IMI.
17. Atentas as diversas decisões jurisprudenciais, quer dos tribunais judiciais, quer dos tribunais arbitrais, o Requerente conclui ser inequívoco que os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, previstos na fórmula geral do artigo 38.º, n.º 1 do Código do IMI, não podem ser aplicados à determinação do VPT dos terrenos para construção, sob pena de ilegalidade e duplicação de critérios, na medida em que esses coeficientes estão especificamente destinados à avaliação de prédios edificados.
18. O Requerente alega que os atos de avaliação foram realizados pela Administração Tributária e Aduaneira, pelo que os erros na fixação dos valores patrimoniais tributários lhe são exclusivamente imputáveis, tendo fundamentado o pedido de revisão, interposto ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, em erro imputável aos serviços.

## **II.2 Pela Requerida**

19. A Requerida sublinha que não tendo o Requerente colocado em causa o valor patrimonial resultante da 1.ª avaliação, requerendo uma 2.ª avaliação, o VPT fixou-se no ordenamento jurídico, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação, e que a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial tributário apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação, e não na impugnação do posterior ato de liquidação, tendo sustentado os seus argumentos na invocação de posições doutrinárias e de jurisprudência dos tribunais judiciais e dos tribunais arbitrais.

20. A Requerida invoca que, no que respeita à avaliação dos terrenos para construção, 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 01 de janeiro de 2021, não há lugar à consideração do coeficiente de afetação e do coeficiente de localização.
21. A Requerida refere, ainda, que, nos termos do artigo 79.º da Lei Geral Tributária, os atos de fixação de valores patrimoniais podem ser objeto de anulação administrativa nos termos do Código de Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força da alínea c) do artigo 2.º da LGT, quando verificadas as condições legais e dentro dos prazos legais consignados, aplicando-se, para o efeito, o regime jurídico previsto no artigo 168.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).
22. Todavia, a Requerida sublinha que, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 168.º do CPA, os atos administrativos não constitutivos de direitos podem ser objeto de anulação administrativa, com fundamento em invalidade, “no prazo de seis meses, a contar do conhecimento pelo órgão competente da causa de invalidade, ou, nos casos de invalidade resultante de erro do agente, desde o momento da cessação do erro, em qualquer dos casos desde que não tenham decorrido cinco anos a contar da respetiva emissão”.
23. A Requerida reconhece que as avaliações dos terrenos para construção subjacentes aos atos de liquidação de IMI, e em que os atos de fixação dos valores patrimoniais tenham tido em consideração os coeficientes de localização e de afetação, de acordo com o entendimento jurisprudencial consolidado, tais avaliações poderão ser anuladas, desde que ainda não tenham decorrido cinco anos desde a respetiva emissão.
24. A Requerida considera que os eventuais vícios que inquinam os atos das avaliações já se encontram sanados, pelo decurso do prazo de cinco anos ou pela cessação dos respetivos efeitos, e, nessa medida, se encontram consolidados juridicamente. Isto é, em síntese, a Requerida considera que

- a) Os atos de avaliação impugnados já se encontram consolidado na ordem jurídica, não sendo passíveis de anulação;
  - b) O ato de fixação do valor patrimonial tributário é um ato destacável autonomamente impugnável que se consolida nos termos legais caso o mesmo não seja impugnado;
  - c) Os vícios do valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
25. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, a Requerida considera que, de acordo com jurisprudência do STA para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade, *ex vi* os artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.
26. Porém, a existir lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, a Requerida considera que, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 31.08.2021, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, o pagamento de juros indemnizatórios apenas será devido um ano após a data da apresentação do pedido de revisão, isto é, a partir de 01.09.2022, e será incidente sobre a importância do imposto indevidamente paga.

### III. EXCEÇÃO INVOCADA PELA REQUERIDA

27. A Requerida na sua resposta invoca a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, sendo que, em função das razões invocadas pela Requerida e supra sumariadas, importa analisar as mesmas em ordem a tomar sobre a exceção uma decisão. Vejamos, então:
- a) Não está em causa a circunstância dos atos de fixação do valor patrimonial tributário serem atos destacáveis e autonomamente impugnáveis e, consequentemente, não serem invocáveis na impugnação dos subsequentes atos de

liquidação do tributo os vícios de que padeçam os atos de fixação do valor patrimonial tributário.

- b) Com efeito, o n.º 7 do artigo 134.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece que “a impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação”, o que significa que o interessado, caso não concorde com o valor patrimonial tributário resultante da 1.ª avaliação, nos termos do artigo 76.º do CIMI, tem de requerer uma segunda avaliação e, caso não concorde com o resultado desta, nos termos do artigo 77.º do CIMI e do artigo 134.º do CPPT, pode, ainda, impugnar o ato de fixação do valor patrimonial tributário.
- c) Assim, quando o contribuinte não acionar tais meios de reação, o ato de fixação da matéria tributável consolida-se na ordem jurídica. Todavia, importa considerar que o legislador consagrou nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, com fundamento em injustiça grave e notória, desde que esta não seja imputável a comportamento negligente imputável ao sujeito passivo, a possibilidade do dirigente máximo do serviço poder autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada, o que engloba o ato de fixação do valor patrimonial tributário.
- d) Através do pedido de revisão formulado nos termos do artigo 78.º da LGT, o contribuinte requereu a revisão dos atos tributários de liquidação de IMI, relativos aos anos de 2016 a 2019, com fundamento em erro imputável aos serviços e com fundamento em injustiça grave e notória, e não a revisão dos atos de fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.
- e) Independentemente de se considerar, neste momento, se a consideração na avaliação de terrenos para construção de coeficientes que, nos termos da lei, apenas devem ser considerados na avaliação de prédios edificados configura uma situação de injustiça grave ou notória, importa sublinhar que o Requerente

apresentou nos serviços da AT um pedido de revisão nos termos do artigo 78.º da LGT, o qual, por força do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, devia ter sido alvo de decisão expressa no prazo de quatro meses a contar da sua entrada no serviço competente (cfr. art.º 56.º da LGT).

- f) A ausência de decisão conduziu à formação do ato tácito de indeferimento (cfr. n.º 5 do art.º 57.º da LGT), pelo que, tendo em consideração a melhor doutrina, estamos perante um ato ficcionado suscetível de apreciação jurisdicional, porquanto, assim nos ensina o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, quando diz que “o indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas.”.
- g) Acresce ainda o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa que «[a] pesar de o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT fazer referência apenas a declaração de ilegalidade de atos, é inequívoco que nela se abrange a declaração de ilegalidade de indeferimentos tácitos, pois o n.º 1 do seu artigo 10.º do RJAT faz referência aos «factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário» e a «formação da presunção de indeferimento tácito» vem indicada na alínea d) do n.º 1 deste artigo 102.º» – cfr. Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 144-145.
- h) Importa realçar que o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente tem por objeto imediato a impugnação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão e, por objeto mediato, os atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019.
- i) Nesta medida, o tributável arbitral é competente para apreciação da matéria controvertida, pelo que o tribunal considera improcedente a exceção de incompetência invocada pela Requerida.

#### **IV. SANEAMENTO**

28. O tribunal arbitral é materialmente competente, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
29. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e têm legitimidade nos termos dos 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.
30. O processo não enferma de nulidades.
31. Em face do disposto no normativo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente.
32. Não se verificam quaisquer circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa ou que impeçam o Tribunal de apreciar e de decidir.

#### **V. MATÉRIA DE FACTO**

##### **V.1. Factos provados**

33. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:
- 34.1 Em 31.08.2021, o Requerente apresentou, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, um pedido de revisão oficiosa a solicitar a anulação dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, com fundamento em erro imputável aos serviços e em justiça grave e notória, em

virtude de existir erro na fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção que constituem o objeto da relação jurídica tributária.

34.2 À data da realização dos procedimentos de liquidação, o Requerente era o proprietário dos terrenos para construção que motivaram os atos de liquidação de IMI infra identificados:

- i) Liquidações com os n.ºs 2016 ..., 2016 ..., 2016 ... referentes ao ano 2016, no montante global de € 12.899.614,18;
- ii) Liquidações com os n.ºs 2017 ..., 2017..., 2017 ... referentes ao ano 2017, no montante global de € 12.733.712,10;
- iii) Liquidações com os n.ºs 2018 ..., 2018 ..., 2018 ..., referentes ao ano 2018, no montante global de € 12.003.386,97;
- iv) Liquidações com os n.ºs 2019 ..., 2019 ... e 2019 ..., referentes ao ano 2019, no montante global de € 11.168.142,29.

34.3 São estes atos de liquidação de IMI que são parcialmente impugnados no presente pedido de pronúncia arbitral, impugnação esta que tem por objeto mediato a apreciação da legalidade destes atos tributários de liquidação de IMI n.º 2016..., 2016..., 2016..., 2017..., 2017..., 2017..., 2018..., 2018..., 2018..., 2019..., 2019... e 2019..., referentes, respetivamente, aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, e que correlativamente visa a anulação parcial do valor global de € 665.085,55 - (cf. Documento 2 do ppa).

34.4 Os atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019 foram realizados pelos serviços da AT e notificados ao Requerente, e este procedeu ao seu pagamento nos termos previstos na lei, conforme alegado no pedido de pronúncia arbitral (cf. art.º 31 do ppa), facto que não foi impugnado pela Requerida.

34.5 O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 31.08.2021, pelo que, à face do normativo dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, o ato de indeferimento tácito constitui-se em 31.12.2021.

34.6 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 09.01.2021.

## **V.2. Factos não provados**

35. Não há factos essenciais com relevo para apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

## **VI. MATÉRIA DE DIREITO**

36. Em ordem a decidir sobre a matéria controvertida nos presentes autos de arbitragem tributária, importa elencar e escarpelizar o direito aplicável.

37. O Requerente vem impugnar parcialmente os atos de liquidação de IMI, no valor de € 665.085,55 relativos aos anos de 2016 a 2019, com fundamento em erros nos atos de fixação do valor patrimonial tributário (VPT) de prédios urbanos – terrenos para construção – sobre os quais incidiu o Imposto Municipal sobre Imóveis, designado por IMI.

38. O Requerente verificou que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, o qual serviu de base à realização dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, atos estes que constituem o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, a AT aplicou indevidamente uma fórmula de cálculo ilegal na qual foram considerados, indevidamente, os coeficientes multiplicadores de VPT (i.e. os coeficientes de localização, afetação, de qualidade e de conforto).

39. O erro que o Requerente imputa à fixação dos valores patrimoniais tributários é o que se traduz na circunstância de ter sido aplicado à avaliação dos terrenos para construção, normas legais relativas às avaliações dos prédios edificados.

- 
40. A Requerida, na sua resposta sublinhou que o Tribunal Arbitral está limitado pelo princípio do pedido, vide art.º 609.º, n.º 1 do Código de Processo Civil aplicável ex vi art.º 29.º do RJAT e que o Requerente vem pedir a anulação parcial dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, impugnados com base na impugnação do Valor Patrimonial Tributário (VPT), nomeadamente, invocando erros na fórmula de cálculo que foi utilizada pela AT para efeitos de determinação dos VPTs dos terrenos para construção.
41. Nesta medida, e uma vez que constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina o entendimento de que os atos de avaliação do valor patrimonial tributável constituem atos destacáveis, autonomamente impugnáveis, e que os vícios de que enfermam os atos de fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade dos respetivos atos de liquidação, porquanto, os mesmos, são atos destacáveis e antecedentes do ato de liquidação, e já se consolidou na ordem jurídica. Aliás, ao estabelecer a sindicância direta destes atos, qualificando-os como atos destacáveis com autonomia e lesividade própria, o legislador teve em vista alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efetivação do ato de liquidação.
42. Há que referir que, em face das normas do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, os prédios urbanos são divisíveis nas espécies seguintes: i) Habitacionais; ii) Comerciais, industriais ou para serviços; iii) Terrenos para construção, e iv) Outros.
43. Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos.

44. O n.º 2 do artigo 15.º do CIMI estabelece que a avaliação dos prédios urbanos é direta, normativo que articula com os n.ºs 1 e do artigo 86.º da LGT e com o artigo 134.º do CPPT. Quanto à iniciativa do procedimento de avaliação dispõe o n.º 1 do artigo 37.º do CIMI que “a iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha”. A avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição ou atualização do prédio na matriz e para o efeito, em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projeto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.
45. Há que sublinhar que nos presentes autos o que está em causa não são os aspetos formais relativos aos procedimentos de avaliação, mas sim questões de natureza substantiva atinentes à aplicação da lei no tocante a identificação e aplicação de critérios para efeitos de atribuição do valor patrimonial tributário aos terrenos para construção.
46. No capítulo VI do CIMI, secção II, constam as normas jurídicas aplicáveis às operações de avaliação com vista à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos. Os normativos do artigo 38.º do CIMI estabelecem que
- “1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:
- $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ , em que:
- $V_t$  = valor patrimonial tributário;
- $V_c$  = valor base dos prédios edificados;
- $A$  = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;
- $C_a$  = coeficiente de afectação;
- $C_l$  = coeficiente de localização
- $C_q$  = coeficiente de qualidade e conforto;
- $C_v$  = coeficiente de vetustez.

- 2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.
- 3 - Os prédios comerciais, industriais ou para serviços, para cuja avaliação se revele desadequada a expressão prevista no n.º 1, são avaliados nos termos do n.º 2 do artigo 46.º (Aditado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)
- 4 - A definição das tipologias de prédios aos quais é aplicável o disposto no número anterior é feita por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos. (Aditado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)”.  
47. Os normativos dos artigos 39.º a 44.º do CIMI definem, estabelecem e regulamentam os aspetos e critérios a ter em consideração na avaliação dos prédios urbanos edificados, cujas espécies estão fixadas no n.º 1 do artigo 38.º do CIMI (habitação, comércio, indústria e serviços), sendo que, sem prejuízo das remissões legalmente consagradas, as regras e critérios para avaliação dos terrenos para construção constam do artigo 45.º do CIMI, cujos normativos, na sua redação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, estabeleciam que:  
Artigo 45.º do CIMI (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 respetiva área de construção, tendo em consideração,

designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. (aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30-12)”

O artigo 42.º, para que remete o n.º 3 deste artigo 45.º, em relação ao que aqui interessa, estabelece o seguinte:

Artigo 42.º (Coeficiente de localização)

(...)

“3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

- a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;
- b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;
- c) Serviços de transportes públicos;
- d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º “

48. Sem prejuízo das diversas referências jurisprudenciais, quer dos tribunais judiciais, quer dos tribunais arbitrais, feitas quer pelo Requerente, quer pela Requerida, importa destacar o que é dito no Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 23.10.2019, proferido no processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17, em que se disse que
- “I. Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração do coeficiente de qualidade e conforto (cq).
- II. O artigo 45.º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.
- III. O coeficiente de qualidade e conforto, fator multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e

serviços não pode ser aplicado analogicamente por ser suscetível de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)”

Na fundamentação deste acórdão é referido o seguinte:

“O terreno em causa nos autos integra uma das espécies de prédios urbanos na categoria de terreno para construção. E, tratando-se de uma das espécies de prédio urbano, o valor patrimonial deverá ser determinado por avaliação directa (n.º 2 do artigo 15 do CIMI) devendo ser avaliado de acordo com o disposto no artigo 45.º do mesmo compêndio normativo pois que a fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38.º do CIMI ( $V_t = V_c \times A \times C_A \times C_L \times C_q \times C_v$ ) 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 DGSJ - Jurisprudência do STA) onde se expendeu:

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

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos mesmos há a norma do artigo 45.º já referida onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente e as características do n.º 3 do artigo 42.º.

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.º 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.º 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.º n.º 2 da CRP.

A própria remissão para os artigos 42.º e 40.º do CIMI constante do artigo 45.º e mesmo a redação dada ao artigo 46.º relativo ao valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “outros” em que expressamente se refere que “o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38.º 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.º e 40.º 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.º do C.I.M.I.(...)”.

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

Com o devido respeito, não se acolhe integralmente esta doutrina pelas dúvidas e imprecisões que pode acarretar e que em matéria fiscal devem ser evitadas. Desde logo a lei, no art.º 6.º n.º 3 do CIMI classifica de terrenos para construção realidades que não têm aprovado qualquer projeto de construção pelo que a sua inexistência determina por si

só a inviabilidade de efetuar o cálculo da chamada área de implantação do edifício porque inexistente mesmo em projeto e por outro lado, nos casos em que existe esse projeto (parece ser o caso dos autos uma vez que no processo administrativo apenso se faz referência a uma moradia unifamiliar (vide fls.48 a 56)) cumpre salientar que a qualidade e o conforto têm de ser efetivos o que se compreende porque o direito tributário se preocupa com realidades e verdades materiais não podendo a expectativa ou potencial construção de um edifício com anunciados/programados índices de qualidade e conforto integrar um conceito que objetivamente, só é palpável e medível se efetivada a construção e se, realizada sem desvios ao constante da comumente conhecida “memória descritiva” que acompanha cada projeto de construção. Também é certo que a valorização imediata do prédio por efeito da atribuição do alvará de terreno para construção não deixará de ser levada em conta para efeitos de tributação, em caso de alienação, com a tributação noutra sede tributária.

Como se expressou no acórdão deste STA a que supra fizemos referência

(...) Efetivamente o coeficiente de afetação tem a ver com o tipo de utilização do prédio já edificado e o mesmo se diga do coeficiente de qualidade e conforto.

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

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

Isto só pode significar que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no

artigo 38.º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente, aqui discutido, de qualidade e conforto relacionado com o prédio a construir. O que, faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial fatores ainda não materializados. E, sendo verdade que para calcular o valor da área de implantação do edifício a construir a lei prevê que se pondere o valor das edificações autorizadas ou previstas (art.º 45.º n.º 2 do CIMI) para tal desiderato, salvo melhor opinião não necessitamos/devemos entrar em linha de conta, necessariamente, com o coeficiente de qualidade e conforto pois que não estando materializado não é medível/quantificável, sendo consabido da experiência comum que um projeto de edificação contemplando possibilidades modernas de inserção acessória de equipamentos vulgarmente associados ao conceito de conforto tais como ar condicionado, videovigilância robótica doméstica, luzes inteligentes etc., se edificado/realizado com defeitos pode não se traduzir em qualquer comodidade ou bem estar, antes pelo contrário ser fonte de problemas/insatisfações e dispêndios financeiros.”

49. Esta jurisprudência foi posteriormente reafirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, conforme se pode constatar pelos segmentos dos vários acórdãos infra indicados:

- Processo n.º 01107/16, de 05.04.2017 («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 fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art.º 45.º do CIMI»);
- Processo n.º 0897/16, de 28.06.2017 («II – Os coeficientes de afetação e conforto, fatores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto. III – Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de

localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art.º 45.º do CIMI»).

- Processo n.º 0986/16, 16.05.2018 («O coeficiente de qualidade e conforto, fator multiplicador do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º 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)»);
- Processo n.º 0133/18, 14.11.2018 («No cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art.º 45.º do CIMI»);
- Processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17, de 23.10.2019 («os coeficientes de localização, qualidade e conforto, fatores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38.º 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).»)
- Processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17, 13.01.2021 («Relativamente à avaliação de terrenos para construção, sobre o que regula o art.º 45.º do C.I.M.I., não são de aplicar os coeficientes ou características não especificamente previstos, entre os quais o coeficiente de qualidade e conforto»).
- Processo n.º 0653/09.4BELLE, de 23.03.2022 («III. O método de determinação do valor patrimonial (VPT) dos terrenos para construção adotado pelo CIMI, e que constava do art.º 45.º, na redação anterior à que lhe foi 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. IV - No entanto, na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção, era de afastar a aplicação dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto, previstos na fórmula do art.º 38.º do CIMI, relacionados com o prédio a construir.»).

50. Na linha desta jurisprudência, é de entender que a avaliação dos terrenos para construção devia ser efetuada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação.
51. Há que sublinhar que os atos de liquidação de IMI impugnados parcialmente nos presentes autos de arbitragem, e identificados nos pontos 34.2 e 34.3 (Matéria de facto fixada), no valor total de € 665.085,55, são incidentes sobre terrenos para, em cuja avaliação foram considerados os coeficientes de localização, afetação, qualidade e de conforto.
52. Assim, em face da jurisprudência supra enunciada, tem de se concluir que a fixação do valor patrimonial tributário destes terrenos para construção enferma de erros que, tal como o Requerente refere, são exclusivamente imputados à Autoridade Tributária e Aduaneira, visto que a realização dos atos de avaliação são da sua responsabilidade.
53. O artigo 45.º do CIMI, na redação anterior à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que estabelece as regras de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não remete para o artigo 39.º nem contém qualquer alusão ao “valor base dos prédios edificados”, expressão (epígrafe do artigo) que apenas veio a ser eliminada com a entrada em vigor da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.
54. Em face do exposto, importa concluir pela não aplicação dos coeficientes de localização, afetação, qualidade e conforto na avaliação e determinação do VPT dos terrenos para construção. Em concreto, em relação ao coeficiente localização previsto no artigo 38.º do CIMI, uma vez que este coeficiente de localização já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do CIMI, a sua consideração e aplicação da fórmula prevista no artigo 38.º do CIMI levaria à consideração, por duas vezes, deste coeficiente

- na determinação do VPT do terreno para construção. Os restantes coeficientes não se adequam à tipologia de prédio urbano que reveste o terreno para construção, razão pela qual o legislador estabeleceu no artigo 45.º do CIMI as regras e critérios específicos aplicáveis na determinação do VPT dos terrenos para construção.
55. Aqui chegados importa considerar que, no âmbito dos normativos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, é possível a revisão da matéria tributável apurada, onde se inclui a fixação do valor patrimonial tributário dos imóveis, por via da respetiva avaliação, desde que o pedido de revisão seja formalizado no prazo de três anos posteriores ao do ato tributário.
56. Importa sublinhar que, ainda que por via indireta, porquanto lhe precede um pedido de revisão oficiosa, o presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, objeto que se integra plenamente no âmbito de competência material dos tribunais arbitrais.
- 57 Há que referir que os atos que decidem reclamações gratuitas e recursos hierárquicos das decisões sobre reclamações gratuitas serão, neste contexto, atos de segundo e terceiro grau, respetivamente, em que pode ser apreciada a legalidade de atos de liquidação, que são atos de primeiro grau. O mesmo se poderá dizer relativamente aos atos que procedem à revisão de atos de liquidação de tributos, no âmbito do artigo 78.º da LGT. – cfr. comentário de Jorge Lopes de Sousa à Lei da Arbitragem Tributária, págs. 102/103, Almedina, 2.ª Edição.
58. A restrição de competência dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD à declaração de ilegalidade de atos, tem como corolário que os seus poderes de cognição sejam limitados aos que os Tribunais Tributários podem exercer no processo de impugnação, ao qual o processo de arbitragem se configura como alternativa.
59. O indeferimento tácito não é um ato, mas uma ficção destinada a possibilitar o uso dos meios de impugnação administrativos e contenciosos, como decorre do preceituado do n.º 5 do artigo 57.º da LGT. Apesar de o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT fazer referência apenas a declaração de ilegalidade de atos, é inequívoco que nela se abrange a declaração de

- ilegalidade de indeferimentos tácitos, pois, o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT faz referência aos “factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário” e a “formação da presunção de indeferimento tácito” vem indicada na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT. O indeferimento tácito presume-se que se baseia em razões de mérito e não em obstáculos processuais. Ao deixar de se pronunciar sobre a pretensão do contribuinte em que imputa ilegalidades aos atos impugnados, a administração tributária indeferiu-a, presumindo-se que não reconheceu nesses atos as ilegalidades que lhe foram imputadas.
60. Em regra, a decisão de avaliação constitui ato destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respetiva. Acresce que no âmbito do IMI, se o sujeito passivo não concordar com o resultado da avaliação direta de prédios urbanos, pode requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que a primeira tenha sido notificada (artigo 76.º, n.º 1, do CIMI). Só do resultado das segundas avaliações (que esgotam os meios gratuitos do procedimento de avaliação) cabe impugnação judicial nos termos do CPPT (artigo 77.º, n.º 1 do CIMI). Isto significa que os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objeto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos atos de liquidação que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos.
61. Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamento de anulação eventuais vícios dos antecedentes atos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliações e de subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT. Na verdade, não sendo impugnado tempestivamente o ato de fixação de valores patrimoniais, forma-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI, sendo que “o imposto é liquidado

- anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita” - (artigo 113.º do CIMI).
62. O valor patrimonial tributário fixado na respetiva avaliação serve de base à liquidação de IMI e (cfr. Art.º 1.º do CIMI) dos prédios rústicos e urbanos situados no território português e são sujeitos passivos do respetivo imposto as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios inscritos na matriz predial no dia 31 de dezembro do ano a que o IMI respeita.
63. Apesar da não impugnabilidade normal de atos de liquidação com fundamento em vícios dos atos de avaliação de valores patrimoniais, os n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais, a título excecional, “com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”. Por isso, invocando o Requerente que os erros na aplicação do direito (exclusivamente imputáveis à AT) resultou em uma coleta em IMI excessiva e superior àquela que seria devida nos termos legais, o que é igualmente suscetível de configurar uma injustiça grave ou notória nos termos e para os efeitos previstos no artigo 78.º, n.º 4, da LGT.
64. Considerando que da norma da alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do CIMI resulta que, sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da LGT, as liquidações são oficiosamente revistas quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido. Ora, *in casu*, houve erro na determinação do valor patrimonial tributário, que se traduziu em erro de direito imputável aos serviços da AT. Porém, tendo por base a estrutura normativa do artigo 78.º da LGT, apenas as situações previstas nos seus n.ºs 4 e 5 deste artigo 78.º se reportam a atos de fixação da matéria tributável, categoria em que se integram os atos de fixação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, no caso, terrenos para construção.

65. A norma do n.º 4 do artigo 78.º da LGT refere que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente” a “revisão da matéria tributável”, tal possibilidade configura um poder-dever, estritamente vinculado, cujo cumprimento é sujeito a controle jurisdicional, como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão proferido no processo n.º 0476/09, de 07.10.2009, em que se disse que “O facto de a lei determinar que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente,” a revisão, não obsta à possibilidade de convoção da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever. Com efeito, como escreve Jorge de Sousa, in Lei Geral tributária, Encontro da Escrita, págs. 706 e segs., “esta autorização apenas pode ser concedida excecionalmente. Esta restrição, porém, deve ser entendida como reportando-se às características incomuns da situação em que se verifica uma injustiça dos tipos referidos e não como permitindo ao dirigente máximo do serviço, perante situações que mereçam aquela qualificação, deixar de autorizar, em todos os casos, a efetivação da revisão. Com efeito, este dever de rever os atos injustos é um corolário do dever de atuação segundo o princípio da justiça, constitucionalmente consagrado (art.º 266.º, n.º 2, da CRP), pelo que não é constitucionalmente admissível o estabelecimento, pela lei ordinária, de casos de dispensa de observância de tal diretriz de atuação”. Pelo que, estando perante um poder estritamente vinculado, o Tribunal pode ordenar a convoção do procedimento de reclamação graciosa em pedido de revisão por injustiça grave ou notória - cuja alegação se retira, por interpretação, da petição de reclamação.”
66. *In casu*, o que está em causa é uma situação de erro de direito na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção por aplicação indevida dos coeficientes de localização, afetação, qualidade e de conforto, estando, assim, em causa um erro na fixação da matéria tributável e não propriamente nos subsequentes atos de liquidação, a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas apenas que se esteja perante “injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”. Por outro lado, como é referido

- na doutrina e corroborado no Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0578/18, de 17.02.2021 “A previsão constante do dito art.º 78.º n.º 4, como excecional, é de entender como correspondendo a um poder-dever que implica a sua aplicação a todos os casos, verificados que sejam os referidos requisitos – cfr. entre outros, acórdão do STA de 02.11.2011, proc. 0329/11, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, em Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª ed., Encontro de escrita, 2012, pág. 710.”.
67. No presente processo de arbitragem os atos impugnados são os atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, cujos procedimentos de liquidação tiveram por base um valor patrimonial tributário que enferma de ilegalidade por errada aplicação do direito, situação que configura uma inequívoca situação de ilegalidade e, outrossim, de injustiça grave e notória, devendo, conseqüentemente, as pretensões do Requerente ser enquadradas no âmbito dos normativos do artigo 78.º da LGT e não no quadro dos normativos do artigo 168.º do CPA, tanto mais que os referidos atos de avaliação do valor patrimonial tributário continuam a produzir efeitos jurídicos, em concreto, os atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019.
68. Importa ainda trazer aqui à colação a jurisprudência firmada no Acórdão do Tribunal Central Administrativo, proferido no processo n.º 2765/12.8BELRS, de 31.10.2019, em que se disse que “A fixação do VPT constitui, como se disse, um ato administrativo em matéria tributária, destacável e, por isso, passível de impugnação autónoma. A impugnação autónoma dos atos destacáveis tem como propósito oferecer uma maior garantia aos administrados, permitindo-lhes reagir atempadamente de molde a evitar a produção de efeitos lesivos, que se projetam no ato final do procedimento ou em atos externos a este.”
69. A impugnabilidade autónoma constitui um desvio ao princípio da impugnação unitária (cfr. artigo 54.º do CPPT), que postula que em princípio só é possível impugnar o ato final do procedimento tributário, por só este apresentar efeitos lesivos na esfera jurídica do contribuinte. Este artigo prevê a possibilidade de impugnabilidade autónoma dos atos

imediatamente lesivos e a possibilidade de, na impugnação do ato final de liquidação, serem invocados todos os vícios de que padeçam os atos prévios a essa liquidação (atos instrumentais, preparatórios ou prodrómicos dessa decisão final). Como assim, sendo a fixação do VPT um ato destacável, ele goza de possibilidade de impugnação autónoma, independentemente da existência ou não de liquidação, impugnação essa que no caso era permitida pelo artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 287/2003. Portanto, não tendo sido impugnada a fixação do VPT, parece que a consequência seria a de aceitar que as liquidações feitas a coberto desse VPT, enquanto não fosse alterado, não podiam também ser alteradas com tal fundamento.

Mas o problema pode ser olhado de outro prisma.

70. Em regra, os atos da Administração, com exceção dos atos viciados de nulidade, consolidam-se juridicamente se não forem impugnados nos prazos estabelecidos na lei. Todavia, mesmo fora das situações de nulidade o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afetam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido. É o que sucede com o artigo 78.º da LGT, que prevê a possibilidade de revisão dos atos tributários com fundamento em ilegalidade ou erro, mecanismo que se encontra presente na legislação tributária de outros países, como sucede em Espanha com o artigo 219.º da Ley General Tributária.
71. Com efeito, o artigo 78.º da LGT consagra um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da Administração Tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um ato ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respetivos montantes, que não estejam previstos na lei. Todavia, como já se disse, o artigo 78.º é inaplicável aos atos de fixação do VPT (atos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os atos tributários *stricto sensu*, incluindo o ato de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação e qualquer tributo.

- O que não quer dizer que seja de todo imprestável para o caso *sub judice*, visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas ao Requerente. Ora, ultrapassada que está atualmente a questão de saber se a iniciativa de revisão pela Administração Tributária pode ser desencadeada a impulso do interessado, da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços.
- 72.No caso em apreço, verifica-se que o erro de direito produzido se traduz numa situação de injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas. Erro este que, independente da inércia impugnatória do Requerente após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente deste, visto que o erro no cálculo e fixação dos VPTs ocorre em procedimentos desencadeados e concretizados pela Administração Tributária e que sempre justificaria a revisão do ato tributário ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.
- 73.Em vários arestos dos Tribunais Tributários superiores (a título de exemplo, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 02555/13.0BEPRT, de 07.04.2022 ) é dito que “há um reconhecimento no direito tributário do dever de revogar atos ilegais, que decorre dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade, princípios estes que impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.”
74. Em face de todas as razões enunciadas, impõe-se concluir que os VPTs fixados para os terrenos para construção supra identificados enfermam de ilegalidades, por violação do artigo 45.º do CIMI, atenta a aplicação indevida de critérios fixados nos artigos 38.º do CIMI e a duplicação do coeficiente de localização previsto no artigo 42.º do CIMI, razão

pela qual os VPTs fixados para os terrenos em causa não podem fundar a realização dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, tendo estes de ser parcialmente anulados, nos termos peticionados, o que se determina.

## VII. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

75. Conjuntamente com a anulação parcial dos atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019, e o conseqüente reembolso do valor pago indevidamente, o Requerente pede, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.
76. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*
77. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importa conhecer do pedido.
78. O direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.
79. No caso dos autos, verifica-se que na fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção - prédios urbanos – ocorreu a prática de erro de direito, porquanto, foram aplicados os coeficientes de localização, afetação, qualidade e de conforto, o que se traduziu na aplicação da fórmula aritmética prevista no artigo 38.º do CIMI, quando os terrenos para construção deviam ter sido avaliados em função das normas específicas do artigo 45.º do CIMI, na redação anterior à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

80. Em face do erro praticado, aos terrenos para construção que motivaram os atos de liquidação de IMI dos anos de 2016 a 2019 supra identificados, foi fixado um valor patrimonial tributário de valor excessivo, o que motivou que o Requerente se visse obrigado a ter de pagar IMI em valor superior ao que seria exigível se o VPT tivesse sido corretamente fixado, erro que a própria AT já reconheceu.
81. Em face das razões enunciadas, e porque o Requerente efetuou um pagamento de IMI, referente aos períodos de tributação de 2016 a 2019, de valor superior ao que, nos termos da lei, deveria de ter efetivamente pago, circunstância que fundou o pedido de revisão oficiosa apresentado ao abrigo do artigo 78.º da LGT, é inequívoco que estamos perante um pagamento de imposto indevido. Assim, em face das normas do n.º 1 e da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, reconhece-se ao Requerente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, contados à taxa legal sobre o montante indevidamente pago, desde a data de 01.09.2022, isto é, um ano posterior à apresentação do pedido de revisão oficiosa (31.08.2021) (cfr. Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0560/05, de 06.07.2005), e até ao momento do processamento da nota de crédito.

### **VIII. Decisão**

Em face do exposto, acordam, neste Tribunal Arbitral, em

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Revogar o ato de indeferimento tácito constituído ao abrigo dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT e incidente sobre o pedido de revisão apresentado, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, pelo Requerente em 31.08.2021;
- c) Anular parcialmente, no valor de € 665.085,55, os atos de liquidação de IMI relativos aos anos de 2016 a 2019, e identificado sob os n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., 2017..., 2017..., 2017..., 2018..., 2018..., 2018..., 2019..., 2019... e 2019...;

- d) Julgar procedente o pedido de restituição de IMI, no valor total de € 665.085,55 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 01.09.2022 e até à emissão a nota de crédito.

### **IX. Valor do processo**

De harmonia com o disposto o normativo do n.º 2 do artigo 305.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 665.085,55.

### **X. Custas**

O valor das custas é fixado em € 9.792,00 (nove mil setecentos e noventa e dois euros), ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Lisboa, 29 de agosto de 2022

Os Árbitros

Regina de Almeida Monteiro

Jesuíno Alcântara Martins

Jónatas Machado

(vencido conforme declaração de voto junta)

---

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Concordo no essencial com a posição sustentada pela maioria do presente coletivo relativamente à ilegalidade da fixação dos VPT relevantes para os imóveis em causa. Considero que os tribunais arbitrais do CAAD não estão impedidos de apreciar o cumprimento pela AT do dever de efetuar a revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave e notória, pois, «a forma processual adequada à apreciação do pedido de anulação do ato de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória é, igualmente, a impugnação judicial (arts. 78.º, n.º 3, da LGT e 97.º n.º, 1 alínea b), do CPPT)».

Neste domínio, entendo que a revisão não depende da existência de erro imputável aos serviços, mas apenas de que se esteja perante «injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte». Se for esse o caso, este poder-dever implica a sua aplicação, verificados que sejam os referidos requisitos. O prazo dentro do qual deve ser autorizada a revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço é o previsto no n.º 4, do artigo 78.º da LGT, que corresponde aos três anos posteriores ao do ato tributário de liquidação, dentro desse prazo devendo ser formalizado esse pedido.

Diferentemente do que sucede com as formulações vertidas no n.º 1 e no n.º 6 do artigo 78.º da LGT – cujo teor literal faz contar o prazo de 4 anos a partir do ato tributário de liquidação – o n.º 4 desse artigo admite a revisão excecional da matéria tributária apurada «nos três anos posteriores ao do acto tributário», sugerindo ao intérprete que esses anos devem ser considerados na plenitude da sua duração – ou seja, até ao último dia do último dos três anos – e não a contar do ato de liquidação. Quanto aos três anos referidos no artigo 78.º, n.º 4, da LGT, seguimos o entendimento propugnado pelo Acórdão do CAAD, no Processo n.º 487/2020-T, de 10.05.2021, retomado no Processo do CAAD n.º 112/2022-T, de 29.07.2022, remetendo para os fundamentos aí desenvolvidos.

Esse prazo foi ultrapassado pela Requerente no que respeita às liquidações de IMI, identificados sob os n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., porque o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 20.08.2021 e o prazo para a respetiva impugnação terminara em 31.12.2020. No entanto, os três anos referidos no n.º 4 do artigo 78.º, da LGT, para o pedido de revisão da matéria tributável apurada foram observados relativamente às declarações de 2017 a 2019, a saber, 2017..., 2017..., 2017..., 2018..., 2018..., 2018..., 2019..., 2019... e 2019..., relativos aos anos 2017, 2018 e 2019.

No que concerne a existência de uma injustiça grave ou notória, para efeitos do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, importa atentar para o n.º 5 do mesmo artigo onde se dispõe 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». No caso, a errónea quantificação do VPT, com duplicação da incidência de critérios, traduziu-se num considerável acréscimo ilegal de IMI a pagar pela Requerente, em anos sucessivos.

Verificam-se, assim, no tocante às liquidações dos anos de 2017 a 2019, todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em vez do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, a AT deveria ter efetuado a revisão e anulado parcialmente essas liquidações<sup>1</sup>. Pelo exposto, justifica-se a anulação, pelo presente tribunal, do indeferimento tácito, na parte respeitante às liquidações de IMI relativas aos anos de 2017 a 2019, bem como a anulação parcial destas liquidações, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Diante da consolidação do ato administrativo de fixação ilegal do VPT no sistema jurídico, por falta de impugnação atempada do sujeito passivo, o n.º 4 do 78.º da LGT compatibiliza razoavelmente as exigências de justiça material e tutela jurisdicional efetiva com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, todos eles ínsitos no princípio

---

<sup>1</sup> Cfr., em sentido convergente, Decisão do CAAD no Processo n. 501/2020-T, de 25.10.2021.

do Estado de direito. Este entendimento tem evidentes consequências no plano da decisão e dos juros indemnizatórios, visto conduzir a uma procedência parcial do pedido do Requerente, que não abrange as liquidações de IMI relativas a 2016 e os correspondentes montantes pagos.

Jónatas Machado