

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 408/2021-T

**Tema:** AIMI – Terrenos para construção. Determinação do Valor Patrimonial Tributário. Pedido de revisão do ato tributário.

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Ana Paula Rocha, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 10 de setembro de 2021, decide o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

#### **1.1. Da tramitação processual**

- a) A...– Sociedade Gestora de Organismos de Investimento Coletivo, S.A., contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., ..., ..., ...-... ... (doravante, a “Requerente”) veio, em representação do Fundo de Investimento Imobiliário Fechado –B..., contribuinte fiscal n.º ... (doravante, “Fundo”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1 e do artigo 10.º n.º 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
- b) É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “Requerida” ou “AT”).
- c) A Requerente optou por não designar árbitro.
- d) O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT a 5 de julho de 2021.

- e) Ao abrigo do disposto no artigo 6.º n.º 1 e do artigo 11.º n.º 1 alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, tendo a signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- f) A 23 de agosto de 2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alínea b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
- g) Em conformidade com o disposto no artigo 11.º n.º 1 alínea c) e n.º 8 do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído a 10 de setembro de 2021.
- h) Por despacho arbitral de 14 de setembro de 2021, proferido nos termos do artigo 17.º do RJAT, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional, querendo. Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o Processo Administrativo.
- i) A 18 de outubro de 2021, a Requerida apresentou a sua Resposta e os Processos Administrativos referentes ao Pedido de Revisão Oficiosa deduzido pela Requerente.
- j) Considerando que as Partes não invocaram matéria de exceção nem requereram a produção de prova testemunhal ou pericial, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal na condução do processo, da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais previstos nos artigos 19.º e 29.º n.º 2 do RJAT, prosseguindo o processo com alegações escritas facultativas.
- k) As Partes optaram por não apresentar alegações, nada opondo relativamente à dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
- l) Na sequência dos despachos proferidos pelo Tribunal a 2 e a 14 de dezembro de 2021, as partes vieram aperfeiçoar os seus articulados na parte relativa à identificação fiscal da Requerente (concretamente, quanto ao seu Número de Identificação Fiscal).

## **1.2. Objeto do pedido**

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa deduzido contra as liquidações do Adicional ao Imposto Municipal sobre os Imóveis (doravante, “AIMI”) referentes aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 e, bem assim, aqueles mesmos atos tributários de liquidação, cuja anulação parcial a Requerente pretende, pelo valor total agregado de EUR 10.180,89.

Pede ainda a Requerente a condenação da Requerida na restituição do imposto pago em excesso, no montante de EUR 10.180,89, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido.

Subsidiariamente, e sem prescindir, pede a Requerente que a norma do artigo 45.º do Código do IMI, interpretada no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º daquele diploma legal deveriam ser aplicados na determinação do VPT de terrenos para construção, seja desaplicada no caso concreto em razão da sua inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, sendo consequentemente declarada a ilegalidade dos atos tributários de liquidação de AIMI em apreciação no presente processo.

### **1.3. Síntese da posição das Partes**

#### a) Síntese da posição da Requerente:

Como fundamentos do Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente vem, em síntese, invocar e defender o seguinte:

- O Tribunal Arbitral é competente para analisar a questão *sub judice*, o pedido é tempestivo e existe fundamento legal para a cumulação de pedidos;
- O Fundo, representado pela Requerente, é proprietário de diversos terrenos para construção, relativamente aos quais foram emitidas as correspondentes liquidações de Adicional ao IMI respeitantes aos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020. Em parte, estas liquidações de AIMI tiveram por base os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção “que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adoptada à data pela AT, a qual considerava

---

a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto”;

- Por força da errónea aplicação daquela fórmula, defende a Requerente que “nos anos *sub judice* (2017 a 2020), relativamente aos terrenos para construção em apreço, a AT liquidou um montante de imposto superior ao montante legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados à data para efeitos de cálculo da colecta de AIMI para estes anos”, mantendo-se “assim na ordem jurídica a existência de um montante de AIMI superior ao montante legal e efectivamente devido”;
- Neste contexto, a Requerente vem aduzir a sua argumentação no sentido de demonstrar que os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto não eram aplicáveis aos terrenos para construção *sub judice* “por não fazerem parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente à data dos factos”, salientando diversa jurisprudência em seu abono, designadamente o Acórdão proferido pelo Pleno do Supremo Tribunal Administrativo a 23 de outubro de 2019 no Processo n.º 0170/16.6BELRS (sublinhando que recentemente “a AT veio corrigir o cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes, conforme resulta das notificações de (re)avaliação emitidas em 2020”);
- Para a Requerente, o “erro na determinação da matéria tributável para efeitos de IMI, bem como de AIMI”, resulta, “inquestionavelmente, numa colecta de imposto diferente ao legalmente devido, estando assim preenchido o requisito para a revisão oficiosa (e respectiva rectificação / anulação) das liquidações de IMI e do Adicional a este imposto incorretamente emitidas”, invocando a Requerente o disposto no artigo 78.º da LGT e a alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no Acórdão proferido a 31 de outubro de 2019 no Processo n.º 2765/12.8BELRS;
- Nestes termos, requer a Requerente a anulação parcial dos atos tributários *sub judice*, “porque contrários à lei, por padecerem de erros nos pressupostos de facto e de direito”, pedindo ainda a condenação da Requerida na restituição do imposto pago em excesso, no montante de EUR 10.180,89, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido;

---

- Subsidiariamente, e sem prescindir, pede a Requerente que a norma do artigo 45.º do Código do IMI, interpretada no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º daquele diploma legal deveriam ser aplicados na determinação do VPT de terrenos para construção, seja desaplicada no caso concreto em razão da sua inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP, sendo consequentemente declarada a ilegalidade dos atos tributários de liquidação de AIMI em apreciação no presente processo.

b) Síntese da posição da Requerida:

Na sua Resposta, veio a Requerida, em síntese, invocar e defender o seguinte:

- Os erros na fórmula de cálculo que foi utilizada pela AT para efeitos de determinação dos Valores Patrimoniais Tributários dos Terrenos para Construção configuram atos destacáveis, ou seja, atos autonomamente impugnáveis. Para a Requerida, “os actos de fixação do VPT não são actos de liquidação”, mas antes “actos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e directamente sindicáveis”, sendo o princípio da impugnação unitária “expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária” como forma de “alcançar a desejável estabilização e consolidação da matéria tributável em momento anterior ao da efectivação da liquidação”;
- Como tal, defende a Requerida não ser “nem legal nem admissível a apreciação da correção do VPT em impugnação do acto de liquidação, uma vez que nesta sede há-de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação”, alegando a existência de jurisprudência em sua defesa;
- Refere ainda a Requerida que mesmo que se considerasse que as avaliações em causa podiam ser anuladas com fundamento em invalidade, “sempre seria de averiguar se estariam reunidos os pressupostos legais para que pudessem ser revogadas nos termos do artigo 79.º, n.º 1, da LGT”, com aplicação subsidiária das disposições legais do CPA sobre esta matéria, por força da remissão do artigo 2.º, alínea c), da LGT. Contudo, a Requerida conclui que também por esta via se encontra consolidada a fixação dos VPT em causa na situação *sub judice*, pois

que as “avaliações que fixaram os VPT que estiveram na base da das liquidações impugnadas (cf doc 3 junto com o ppa), [foram] efectuadas há mais de cinco anos. Deste modo, temos de concluir que foi ultrapassado o prazo legal para anular administrativamente esses actos de avaliação, com fundamento em invalidade, uma vez que já decorreu o prazo limite de cinco anos previsto no artigo 168.º, n.º 1, do CPA”;

- Por fim, a Requerida não deixa de sublinhar que a AT praticou “os actos tributários de acordo com as normas legais aplicáveis ao caso concreto”, tal como decorre do “princípio da imparcialidade e da legalidade previsto no artigo 266º da Constituição e concretizado nos artigos 55.º LGT e no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo”, aduzindo ainda a circunstância de as avaliações em causa já não se encontrarem em vigor, por lhes terem sucedido outras, razão pela qual “deixa de ser possível a sua anulação administrativa, uma vez que não é possível anular um acto que já não existe na ordem jurídica”;
- Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, considera a Requerida que “da conjugação entre o disposto nos nºs 1 e 3 do art. 43º da LGT, resulta uma diferença temporal relativamente ao termo inicial no pagamento de juros indemnizatórios”, não sendo “devidos juros indemnizatórios entre o momento do pagamento indevido e o da revisão, apesar de haver erro imputável aos serviços”, citando diversa jurisprudência do STA em seu apoio. “No caso dos autos, atendendo a que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 26.02.2021, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios, um ano após a data da apresentação do pedido de revisão, isto é, 27.02.2022, sobre as importâncias do imposto indevidamente pagas”;
- Conclui a Requerida que os atos impugnados não padecem de qualquer ilegalidade, impugnando “por infundado todo o alegado no douto pedido de pronúncia arbitral que contrarie o supra exposto, devendo ser considerada como improcedente a pretensão da Requerente e a Requerida absolvida de todos os pedidos”.

## **2. Saneamento**

2.1. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (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).

2.2. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 5.º, do n.º 1 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º, todos do RJAT.

2.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, contado a partir da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente.

Com efeito, no caso em apreço, em que são impugnados atos de liquidação na sequência da formação de presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, é da sua formação que se conta o prazo para apresentação de pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado a 26 de fevereiro de 2021, sendo de 4 meses o prazo necessário para a formação de indeferimento tácito, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária. Como tal, o indeferimento tácito formou-se a 26 de junho de 2020. Assim, e uma vez que a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral no dia 2 de julho de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado tempestivamente.

2.4. A cumulação de pedidos relativos à liquidação do mesmo imposto em exercícios fiscais distintos é legalmente admissível ao abrigo do disposto no artigo 3.º n.º 1 do RJAT.

2.5. O processo não enferma de nulidades.

2.6. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### **3. Matéria de Facto**

#### **3.1 Factos provados**

---

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) O Fundo, aqui representado pela Requerente, é proprietário dos seguintes terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana, conforme as respetivas cadernetas prediais:

- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras;
- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras;
- Artigo ... da freguesia de ..., concelho da Moita;
- Artigo ... da freguesia da ... e ..., concelho de Mafra

(cfr. o Documento 3 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

b) O Fundo foi notificado dos seguintes atos tributários de liquidação de AIMI:

- Liquidação com o n.º 2017..., de 30 de junho de 2017, referente ao ano de 2017 e no montante total de EUR 122.438,12;
- Liquidação com o n.º 2018..., de 30 de junho de 2018, referente ao ano de 2018 e no montante total de EUR 119.492,65;
- Liquidação com o n.º 2019..., de 30 de junho de 2019, referente ao ano de 2019 e no montante total de EUR 96.090,18;
- Liquidação com o n.º 2020..., de 30 de junho de 2020, referente ao ano de 2020 e no montante total de EUR 26.432,29

(cfr. o Documento 2 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

c) O Fundo procedeu ao pagamento integral das liquidações referidas (cfr. o Documento 5 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

d) A liquidação referente ao ano de 2020 teve como base, entre outros, o VPT dos seguintes terrenos para construção referidos em a):

- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 1.001.980,22;
- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 1.463.386,40;
- Artigo ... da freguesia de ... e ..., com o VPT de EUR 1.266.638,80; e
- Artigo ... da Freguesia ..., concelho da Moita, com o VPT de EUR 159.665,60.  
(cfr. o Documento 2 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o artigo 31.º do Pedido de Pronúncia Arbitral e o artigo 8.º alínea e) da Resposta)

e) A liquidação referente ao ano de 2019 teve como base, entre outros, o VPT dos seguintes terrenos para construção referidos em a):

- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 987.172,63; e
- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 1.463.386,40.  
(cfr. o Documento 2 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o artigo 31.º do Pedido de Pronúncia Arbitral e o artigo 8.º alínea e) da Resposta)

f) A liquidação referente ao ano de 2018 teve como base, entre outros, o VPT dos seguintes terrenos para construção referidos em a):

- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 987.172,63; e
- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 1.441.760,00.  
(cfr. o Documento 2 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o artigo 31.º do Pedido de Pronúncia Arbitral e o artigo 8.º alínea e) da Resposta)

g) A liquidação referente ao ano de 2017 teve como base, entre outros, o VPT dos seguintes terrenos para construção referidos em a):

- Artigo... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 987.172,63;
- Artigo ... da freguesia de ..., concelho de Oeiras, com o VPT de EUR 1.441.760,00; e
- Artigo ... da Freguesia de ..., concelho da Moita, com o VPT de EUR 157.306,01.

(cfr. o Documento 2 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o artigo 31.º do Pedido de Pronúncia Arbitral e o artigo 8.º alínea e) da Resposta)

h) Na determinação dos VPT supra identificados, a Requerida usou os coeficientes multiplicadores previstos no artigo 38.º do Código do IMI, a saber, os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto (cfr. o Documento 3 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral e a p. 60 do Processo Administrativo – PA 2, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos).

i) Em janeiro de 2021, a Requerida procedeu à reavaliação dos VPT dos terrenos para construção referidos em a), deixando de aplicar os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto (cfr. o Documento 4 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

j) Na sequência da reavaliação referida em i), foram determinados os seguintes VPT dos terrenos para construção referidos em a):

- Para o artigo ... da freguesia de ..., o VPT de EUR 793.440,00;
- Para o artigo ... da freguesia de ..., o VPT de EUR 1.185.360,00;
- Para o artigo ... da freguesia de ... e ..., o VPT de EUR 714.540,00; e
- Para o artigo ... da freguesia de ..., o VPT de EUR 91.220,00.

---

(cfr. o Documento 4 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido)

k) A Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Oeiras ..., um Pedido de Revisão Oficiosa dos atos tributários de liquidação de AIMI referidos em b) no dia 26 de fevereiro de 2021 (cfr. o Documento 1 junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o artigo 37.º do Pedido de Pronúncia Arbitral e o artigo 8.º da Resposta).

l) A Requerente apresentou o Pedido de Pronúncia Arbitral no dia 2 de julho de 2021, o qual deu origem ao presente processo.

m) Até à data da apresentação do Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente não havia sido notificada da decisão final sobre o pedido de revisão oficiosa por si apresentado e descrito em k) (cfr. o Processo Administrativo – PA 2, designadamente a respetiva página 62, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

### **3.2 Factos não provados**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

### **3.3 Motivação da matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT).

Os factos dados como provados fundam-se no acervo documental junto aos autos e na posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados.

#### **4. Do Direito**

##### **4.1. Questões a decidir. Ordem de apreciação.**

Em face do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente e da Resposta apresentada pela AT, as questões a decidir no presente Processo Arbitral são as de saber:

1. Se se verificou erro na determinação do Valor Patrimonial Tributário que serviu de base às liquidações de AIMI notificadas à Requerente;
2. Em caso afirmativo, se tal erro é determinante para a apreciação da legalidade e anulação parcial das liquidações que constituem objeto mediato do pedido de pronúncia arbitral;
3. Se a norma do artigo 45.º do Código do IMI – interpretada no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º daquele diploma legal deveriam ser aplicados na determinação do VPT de terrenos para construção – é inconstitucional por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP (pedido subsidiário); e
4. Se a Requerente tem direito à restituição de valores indevidamente pagos e ao recebimento de juros indemnizatórios.

##### **4.2. Do erro na determinação do Valor Patrimonial Tributário que serviu de base às liquidações de AIMI notificadas à Requerente**

Ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 135.º-C do Código do IMI, o valor tributável do Adicional ao IMI corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, sendo tais valores reportados a 1 de janeiro do ano a que este imposto respeita. Como tal, e conforme se decidiu já na Decisão Arbitral proferida a 2 de julho de 2021 no Processo n.º 760/2020-T, a correta determinação daqueles valores patrimoniais tributários é pressuposto da legalidade da liquidação do Adicional ao IMI.

Neste contexto, importa começar por atentar na redação, à data dos factos, dos artigos 38.º e 45.º do Código do IMI. Começamos pelo artigo 45.º deste diploma legal (com a epígrafe “Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção”), o qual dispunha à data dos factos que:

*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.*

Por sua vez, o artigo 38.º do Código do IMI (com a epígrafe “Determinação do valor patrimonial tributário”), que prevê uma fórmula geral de avaliação dos prédios urbanos, dispunha já à data dos factos 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<sub>t</sub> = valor patrimonial tributário;*

*V<sub>c</sub> = valor base dos prédios edificados;*

*A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;*

*C<sub>a</sub> = coeficiente de afectação;*

*C<sub>l</sub> = coeficiente de localização*

*C<sub>q</sub> = coeficiente de qualidade e conforto;*

*C<sub>v</sub> = 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.*

*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.*

Ora, no que respeita à determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, a questão que se coloca é a de saber se nos anos *sub judice* deveriam ser tidos em consideração pela AT – como foram – os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto resultantes da aplicação integral da fórmula a que se refere o artigo 38.º do Código do IMI ou se, pelo contrário, os critérios de avaliação de tais terrenos deveriam ter obedecido exclusivamente ao estatuído pelo artigo 45.º daquele diploma legal.

Esta questão foi já tratada pela Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em diversas ocasiões, podendo apontar-se o decidido no Acórdão proferido a 23 de outubro de 2019 no Processo n.º 0170/16.6BELRS, no qual se pode ler que:

“I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração dos coeficientes de localização, qualidade e conforto.

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

III - Os coeficientes de localização, qualidade e conforto, 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)”.

É também neste sentido que se posicionaram já diversas decisões arbitrais, tais como a decisão proferida a 24 de junho de 2021 no Processo n.º 500/2021-T, a decisão proferida a 30 de junho de 2021 no Processo n.º 483/2020-T, a decisão proferida a 10 de maio de 2021 no Processo n.º 487/2020-T (indicada pela Requerida na sua Resposta) e a decisão proferida a 14 de outubro de 2020 no Processo n.º 698/2019-T (tendo esta última decisão versado concretamente sobre liquidações de Adicional ao IMI).

E é este, com efeito, o sentido decisório que nos parece mais curial.

Na avaliação patrimonial de terrenos para construção, os coeficientes de afectação, qualidade e conforto não são aplicáveis na medida em que os mesmos apenas podem ser aferidos em relação a prédios que já se encontram edificados. Como se pode ler no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 20 de abril de 2016 no Processo n.º 0824/15, “o coeficiente de afectação 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”.

Também o Pleno da Secção de Contencioso Tributário decidiu já neste sentido, conforme Acórdão prolatado a 3 de julho de 2019 no Processo n.º 016/10.9BELLE no qual se pode ler 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 projeto 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”.

Bem assim, também o coeficiente de localização previsto no artigo 38.º do Código do IMI não deverá ser aplicado, na medida em que o mesmo já se encontra observado na percentagem do valor do terreno de implantação estabelecida no artigo 45.º daquele diploma legal. Como tal, a aplicação de tal coeficiente conduziria à respetiva dupla consideração na determinação do Valor Patrimonial Tributário dos terrenos para construção, o que foi já afastado pelos Acórdãos do STA proferidos a 5 de abril de 2017 no Processo n.º 01107/16 e a 28 de junho de 2017 no Processo n.º 0897/16.

Face ao exposto, é manifesto que a fixação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção *sub judice* com base na aplicação de coeficientes de localização, afetação, qualidade e conforto previstos no artigo 38.º do Código do IMI é ilegal, por erro na aplicação do direito, atenta a violação do disposto no artigo 45.º do Código do IMI.

#### **4.3. Da anulabilidade da liquidação de AIMI**

Tendo-se concluído pela existência de erro na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção *sub judice*, somos conduzidos à questão de saber se tal erro se reflete na legalidade da liquidação do Adicional ao IMI dos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020.

Para a Requerente, o “erro na determinação da matéria tributável para efeitos de IMI, bem como de AIMI”, resulta, “inquestionavelmente, numa colecta de imposto diferente ao legalmente devido, estando assim preenchido o requisito para a revisão oficiosa (e respectiva rectificação / anulação) das liquidações de IMI e do Adicional a este imposto incorretamente emitidas”,

invocando a Requerente o disposto no artigo 78.º da LGT e a alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI. A Requerida insiste na impropriedade do meio e inimpugnabilidade do ato, alegando o que consta dos artigos 13.º a 31.º da sua Resposta, já sumariados na secção relativa à Posição das Partes.

A este respeito, fazemos nosso o entendimento adotado pelo Tribunal Central Administrativo Sul no Acórdão proferido a 31 de outubro de 2019 no Processo n.º 2765/12.8BELRS, nos termos do qual a errada fixação do valor patrimonial tributário pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações de imposto, nos termos conjugados dos artigos 78.º da LGT e 115.º do Código do IMI, ainda que o contribuinte não tenha reagido anteriormente contra aquela fixação. Pode ler-se nesse aresto que:

O artigo 78.º da LGT é “compatível com o artigo 115.º do CIMI, cujo n.º 1 principia por consagrar a ressalva daquele normativo. Em ambos os casos se disciplina a revisão de actos tributários, os quais, na acepção da doutrina tradicional de que Alberto Xavier é o expoente, são, por excelência, o acto de liquidação e bem assim os actos de fixação da matéria tributável.

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, (...), “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]” (nosso sublinhado).

Com efeito, e tal como se pode ler expressamente na decisão arbitral proferida a 2 de julho de 2021 no Processo n.º 760/2020-T, a questão não é a de saber se, como alega a Requerida, “a lei configura a fixação do VPT como um ato destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto –” (ou, como alega a Requerida, a sua contestação por via do disposto no artigo 168.º n.º 1 do CPA), “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”. Com efeito, “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 precludindo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento (liquidação)”.

Por outras palavras, a ausência de oportuna impugnação autónoma dos atos de fixação do Valor Patrimonial Tributário não consolida irremediavelmente tal valor na ordem jurídica, na medida em que as liquidações de imposto subsequentes podem ser objeto de revisão oficiosa com fundamento na errada fixação do VPT ao abrigo do disposto nos artigos 78.º n.º 1 da LGT e do artigo 115.º n.º 1 alínea c) do Código do IMI, considerando que se encontra cumprido o prazo de quatro anos após a liquidação para a respetiva revisão oficiosa, ainda que por impulso do contribuinte (cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido a 19 de novembro de 2014 no Processo n.º 0886/14) e na medida em que aquela errada fixação do VPT teve impacto no valor da coleta de imposto exigida à Requerente. Portanto, não se negando o carácter excecional desta “via de acesso” procedimental, certo é que provado o erro dos serviços da AT na determinação do VPT dos terrenos para construção de que decorreram liquidações de imposto em valor superior ao devido, pode o Sujeito Passivo invocar tal erro nos termos conjugados dos artigos 78.º n.º 1 da LGT e do artigo 115.º n.º 1 alínea c) do Código do IMI, ainda que não o tivesse feito antes, estando a AT obrigada a rever officiosamente tal liquidação.

O sentido decisório acabado de expor foi também seguido, quanto ao IMI, na decisão arbitral proferida a 24 de junho de 2021 no Processo n.º 500/2021-T e na decisão arbitral proferida a 30 de junho de 2021 no Processo n.º 483/2020-T. E tem razão a Requerente quando alega, em raciocínio jurídico não impugnado pela Requerida, que tal sentido decisório se aplica não apenas às liquidações de IMI, mas também às liquidações de Adicional ao IMI.

Assim é na medida em que, estando as normas que regulam o Adicional ao IMI inseridas no Código do IMI, o legislador não regulou expressamente o procedimento de contestação deste imposto nos artigos 135.º-A a 135.º-M, não existindo norma expressa que afaste a aplicação do artigo 115.º do CIMI nestas situações. Neste sentido, e considerando que a coleta do Adicional ao IMI é precisamente calculada a partir do Valor Patrimonial Tributário de cada prédio, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI, a aplicação neste caso do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º deste Código pois que, também quanto ao Adicional ao IMI, existiu um erro de que resultou coleta de montante superior ao legalmente devido.

Portanto, o erro verificado ao nível da determinação dos Valores Patrimoniais Tributários revela-se apto a alterar a coleta do Adicional ao IMI nos mesmos termos em que se revelaria apta a alterar a coleta do IMI, estando-se nos dois casos mediante impostos que incidem sobre o património pois que, no caso específico e concreto das pessoas coletivas, o Adicional ao IMI é “um verdadeiro imposto geral sobre o património imobiliário, embora da sua aplicação estejam excluídas algumas classes de prédios (...), não se destina[ndo], na verdade, a tributar as entidades com mais elevados índices de riqueza, porque se tributam todos os valores patrimoniais dos prédios sujeitos, sem limite mínimo nem qualquer dedução. Também por essa razão o AIMI que incide sobre as pessoas coletivas se aproxima mais de um imposto geral sobre o património imobiliário” (José Maria Fernandes Pires – “O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património”, Almedina, 2017).

Donde se conclui que sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão de uma liquidação de Adicional ao IMI, mesmo quando inquinada por vício na quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, é meio próprio para conhecer de tais questões o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento do silêncio administrativo quanto a tal pedido.

#### **4.4. Questão de constitucionalidade do artigo 45.º do Código do IMI**

Decidida a questão no plano infra-constitucional, fica prejudicada a apreciação dos vícios de inconstitucionalidade alegados pela Requerente.

#### **5. Da restituição de valores indevidamente pagos e da condenação em juros indemnizatórios**

Pelos motivos expostos, julga-se procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de Adicional ao IMI dos anos de 2017, 2018, 2019 e de 2020, no montante global acumulado de EUR 10.180,89, condenando-se a Requerida à respetiva restituição à Requerente.

O referido montante global acumulado corresponde à aplicação da taxa de 0,40% (taxa do Adicional ao IMI) sobre a diferença entre os Valores Patrimoniais Tributários iniciais dos terrenos para construção (referidos nas alíneas d), e), f) e g) do Probatório) e os Valores Patrimoniais Tributários daqueles terrenos resultantes da respetiva reavaliação (referidos na alínea j) do Probatório), donde resultam os seguintes valores parciais:

- Liquidação de 2020: EUR 4.428,45;
- Liquidação de 2019: EUR 1.887,04;
- Liquidação de 2018: EUR 1.800,53;
- Liquidação de 2017: EUR 2.064,87.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, tendo os pedidos de revisão oficiosa das liquidações sido formulados a 26 de fevereiro de 2021 temos que, conforme decidido no Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA proferido a 4 de novembro de 2020 no Processo n.º 038/19.4BALSBB, apenas são devidos juros indemnizatórios depois de 26 de fevereiro de 2022, isto é, depois de decorrido um ano sobre a data do pedido de revisão oficiosa, tal como sustenta a Requerida, e não desde a data em que o pagamento indevido do imposto ocorreu. Com efeito, e ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, “São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) Quando a revisão do acto

*tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.*

Ora, para que a AT pudesse ser condenada em juros indemnizatórios à data de prolação da presente decisão arbitral, necessário se tornaria que não só se determinasse que houve um erro imputável aos serviços da AT do qual resultou um pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (como se determinou), mas também que houvesse já decorrido o prazo de um ano sobre a data de formulação do pedido de revisão oficiosa por parte da Requerente. Não se verificando o último destes pressupostos, não pode ser a Requerida condenada no pagamento de juros indemnizatórios, por ser ainda futura e incerta a verificação de um dos pressupostos legais cuja verificação se revela necessária para a respetiva contabilização.

## **6 – DECISÃO**

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados:

- a) Julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido principal, declarando-se a ilegalidade parcial das liquidações do Adicional ao IMI dos anos de 2017, 2018, 2019 nos termos peticionados pela Requerente;
- b) Determina-se a anulação parcial das liquidações impugnadas pela quantia global de EUR 10.180,89;
- c) Condena-se a Requerida na restituição do montante do imposto indevidamente pago e ora anulado, no valor de EUR 10.180,89; e
- d) Julga-se improcedente o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo-se a AT deste pedido.

\*

**Valor:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do CPC, do artigo 97.º-A n.º 1 alínea a) do CPPT e do artigo 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem

Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 10.180,89 (dez mil, cento e oitenta euros e oitenta e nove cêntimos), valor atribuído pela Requerente sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

\*

**Custas:** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em EUR 918,00.

Bem assim, e ao abrigo do disposto nos artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT e no artigo 527.º n.º 1 e 2 do CPC, as custas do presente processo ficam a cargo da Requerente e da Requerida, respetivamente, na proporção de 10% e de 90%.

\*

Notifique-se.

Lisboa, 12 de janeiro de 2022.

O Árbitro,

Ana Paula Rocha