

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 405/2021-T**

**Tema: IMI – Errónea fixação do VPT de terrenos para construção – Apreciação em processo de impugnação judicial.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório**

1. No dia 2-7-2021, as sociedades **A... - SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A.**, contribuinte ..., com sede na ..., ..., ...-... ..., em representação do **B...-FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, contribuinte ... e a **C... S.A.**, apresentaram, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, verificado em 26 de Junho de 2021, e consequentemente dos actos tributários de liquidação do Imposto Municipal de Imóveis (IMI), com os n.º 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., e 2019..., sendo o valor total reclamado de € 40.315,09.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

4.1. As Requerentes, não se conformando com o indeferimento da Reclamação Graciosa por si apresentada no dia 26 de Fevereiro de 2021, tacitamente presumido e, por conseguinte, com os actos tributários de liquidação de IMI que lhe estão subjacentes, vêm suscitar a apreciação da legalidade daquele indeferimento e dos próprios actos de liquidação subjacentes ao mesmo junto deste Tribunal, requerendo a respectiva anulação.

4.2. Decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT que estão abrangidos no âmbito da jurisdição do Tribunal Arbitral todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, desde que tenham por objecto os actos mencionados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o que é o caso da formação da presunção de indeferimento tácito.

4.3. A coligação de Autores é admissível, nos termos do art. 3º, nº1, do RJAT, uma vez que o pedido arbitral tem por objecto actos de liquidação do mesmo imposto, existe identidade da matéria de facto e a procedência do pedido depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito.

4.4. No âmbito da sua actividade, o **FUNDO** aqui representado pela sua sociedade gestora **A...** e a sociedade **C...** são proprietários de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.

4.5. Neste contexto, foram notificados dos actos tributários de liquidação de IMI, com os n.º 2019 ..., 2019 ..., e 2019 ..., com referência ao ano de 2019, no montante global de € 57.855,41 relativos à sociedade **C... S.A.**, e com os n.ºs 2019 ..., 2019..., 2019 ..., com referência ao ano de 2019, no montante global de €18.304,04, relativos ao **B...-FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**.

4.6. As Requerentes procederam ao pagamento, integral e atempado, das respectivas liquidações de IMI.

4.6. Em parte, as liquidações de IMI *sub judice* tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelas Requerentes, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores estes que estavam fixados segundo a fórmula erroneamente adoptada à data pela AT, a

qual considerava a aplicação de coeficientes de localização, de afectação, e de qualidade e conforto, conforme demonstrado nas cadernetas prediais urbanas anteriores às reavaliações efectuadas em 2020.

4.7. Recentemente, face ao expressamente consagrado no artigo 45.º do Código do IMI e nos termos preconizados pela jurisprudência constante do STA quanto à errónea aplicação dos coeficientes acima mencionados na determinação dos valores patrimoniais de terrenos para construção, 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 recebidas com os novos valores patrimoniais tributários.

4.8. Deste modo, no ano de 2019, relativamente aos terrenos para construção propriedade dos Requerentes, a AT liquidou um montante de IMI superior ao montante legalmente devido face aos valores patrimoniais tributários que deveriam ter sido considerados para efeitos de cálculo da colecta de imposto referente a este ano.

4.9. Pese embora a AT tenha corrigido recentemente a fórmula de cálculo dos valores patrimoniais tributários de alguns dos terrenos para construção aqui em análise, a mesma não procedeu à total revisão das liquidações de IMI anteriores, apesar de ter conhecimento de ter procedido erroneamente à fixação dos valores patrimoniais tributários dos referidos imóveis.

4.10. Consequentemente, estamos perante um erro na interpretação dos pressupostos de facto e direito do qual resultou em ilegais liquidações (parciais) de IMI, especificamente um erro na determinação da matéria tributável deste imposto que originou uma colecta ilegal de tributo.

4.11. Razão pela qual as Requerentes vêm solicitar a revisão dos actos tributários de liquidação de IMI em apreço, e da correspondente restituição do imposto indevidamente pago, num montante de € 40.315,09

4.12. Apenas para a “*determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços*”, e só para estas espécies de prédios urbanos, o n.º 1 do artigo 38.º do Código do IMI fixa a fórmula legal de cálculo:

$$“Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv”$$

4.13. Método diferente é aquele que se encontra previsto para os prédios urbanos classificados de “*terrenos para construção*”, método este que, nos termos da lei, não se reconduz à aplicação da fórmula acima mencionada.

4.14. O Código do IMI estabelece as regras para a determinação do valor patrimonial tributário deste tipo de prédios, no seu artigo 45.º, sob a epígrafe “*Valor Patrimonial dos terrenos para construção*”, à redacção vigente à data dos factos tributários que deram origem às liquidações de IMI *sub judice* – *i.e.* 31 de Dezembro de 2020 (relativamente às liquidações referentes ao ano 2019).

4.15. Com efeito, a Lei de Orçamento do Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro) veio alterar este artigo 45.º do Código do IMI, modificando a fórmula de cálculo dos valores patrimoniais tributários dos “*terrenos para construção*”.

4.16. Porém tal modificação legislativa à redacção do artigo 45.º do Código do IMI só produziu efeitos (e, conseqüentemente, a nova fórmula só é aplicável) a partir de 1 de Janeiro de 2021 – *i.e.* para efeitos de liquidações de IMI referentes a anos anteriores a 1 de Janeiro de 2021 dever-se-á aplicar a redacção deste artigo 45.º e respectiva fórmula que vigoravam antes desta alteração efectuada pelo legislador.

4.17. Nos termos do n.º 1 do referido artigo 45.º, na redacção vigente à data dos factos tributários em apreço, “[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 dos terrenos adjacentes à implantação*”.

4.18. À luz do n.º 2 do referido preceito legal na redacção vigente à data destes factos tributários, “[o] *valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas*”.

4.19. Refere-se, ainda, no n.º 3 do artigo 45.º, igualmente na redacção vigente à data dos factos tributários relevantes *in casu*, que «[n]a fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º».

4.20. Deste modo, é inegável que os coeficientes de afectação (estabelecido no artigo 41.º), de localização (definido no artigo 42.º), de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º) não eram aplicáveis aos “terrenos para construção”, não fazendo parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos actos tributários de liquidação de IMI *sub judice*.

4.21. Porém, e até recentemente, a AT calculava o valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção” com base na fórmula prevista no n.º 1 do artigo 38.º do Código do IMI para prédios urbanos, edificados, classificados como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, considerando os coeficientes de localização, de afectação ou de qualidade e conforto (só não era aplicado o coeficiente de vetustez referente à idade do prédio).

4.22. Ora, a jurisprudência do STA tem sido constante e reiterada no sentido de que a fórmula de cálculo do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção” não deve considerar o coeficiente de localização, o coeficiente de afectação, e o coeficiente de qualidade e conforto, jurisprudência esta que foi fundamental para a recente alteração do paradigma da fórmula final que deverá ser aplicada para a avaliação dos prédios que integram a espécie de terrenos para construção, introduzida recentemente pela AT.

4.23. Para efeitos de liquidação de IMI, os valores patrimoniais tributários dos prédios, nomeadamente dos prédios urbanos classificados como “terrenos para construção”, constitui a matéria tributável deste imposto.

4.24. Consequentemente, qualquer erro nos pressupostos de facto e / ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais tributários dos imóveis sobre os quais incide o acto tributário de liquidação de IMI e que, consequentemente, faz com

que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do Código de IMI aplicáveis, constitui um vício que impõe a anulabilidade desse mesmo acto tributário.

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

4.26. Resulta expressa e directamente da alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IMI que as liquidações deverão ser oficiosamente revistas quando *“tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido”*.

4.27. Ora, do erro na determinação da matéria tributável para efeitos de IMI resulta, inquestionavelmente, numa colecta de imposto diferente ao legalmente devido, estando assim preenchido o requisito para a revisão oficiosa (e respectiva rectificação ou anulação) das liquidações de IMI incorrectamente emitidas, nos termos do n.º 1 do art. 78º da LGT.

4.28. Por conseguinte, é de concluir que foram efectuadas liquidações (e pagamento) em excesso de IMI no montante de €36.168,07, à **C... S.A.**, e de €4.147,02 ao **B...-FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**.

4.29. Em face do exposto, devem os referidos actos tributários de liquidação de IMI ser declarados parcialmente ilegais, impondo-se, em consequência, a devolução dos montantes de imposto indevidamente pagos, que ascende a €40.315,09, com todos os efeitos legais daí decorrentes.

4.30. Acresce que, sempre será de referir que a aplicação do artigo 38.º do Código do IMI – em concreto, a aplicação dos coeficientes de avaliação ali previstos – na determinação do VPT de terrenos para construção sempre será manifestamente contrária

ao princípio da legalidade tributária, conforme consagrado na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

4.31. Com efeito, nos termos *supra* expendidos e demonstrados, a determinação do VPT de terrenos para construção sempre deverá ser efectuada (exclusivamente) com base no regime consagrado no artigo 45.º do Código do IMI (à data dos factos tributários).

4.32. Pelo que, a interpretação do artigo 45.º do Código do IMI, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do Código do IMI deve ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios – por analogia ou outra técnica de interpretação –, sempre atentarà contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP.

4.33. Nestes termos, sempre será inconstitucional a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, quando interpretada no sentido de os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º do mesmo compêndio terem aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção.

4.34. Pese embora as Requerentes não concordarem com a posição perfilhada pela AT, procederam ao pagamento integral dos actos tributários que consubstanciaram as liquidações de IMI ora controvertidas.

4.35. Tendo em conta que as Requerente procederam ao pagamento indevido do valor do IMI, no valor global de €40.315,09 requer-se, desde já, que juntamente com o reembolso do montante de imposto indevidamente liquidado se proceda, igualmente, ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º e 100.º da LGT.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. Os actos de fixação de valores patrimoniais subjacentes às liquidações de IMI postas em crise, têm por base avaliações realizadas em 10-07-2009, 11-12-2013, 08-03-2016 e 11-03-2016.

5.2. Os valores patrimoniais tributários dos terrenos de construção aqui em causa não foram impugnados em ação administrativa ou judicial pendente, pelo que os actos de liquidação contestados reflectem avaliações que se encontram válidas e consolidadas na ordem jurídica na data em que tais liquidações foram impugnadas pelas Requerentes em sede administrativa.

5.3. Não tendo o tribunal arbitral elementos para calcular os valores a serem anulados, relativamente a cada uma das liquidações, nomeadamente os dados necessários para conferir da exactidão dos cálculos relativos ao imposto pago em excesso feitos pelos Requerentes, o montante concretamente a anular, caso o pedido seja julgado procedente, deve ser apurado pela Requerida em sede de execução de julgados, o que se peticiona.

5.4. As Requerentes não imputam aos referidos actos de liquidação sindicados qualquer vício específico dos mesmos, questionando, apenas, o VPT, enquanto acto destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, do procedimento de liquidação de IMI.

5.5. Estabelece o nº 2 do artigo 15º do CIMI que nos prédios urbanos, como são os terrenos para construção, a avaliação é directa.

5.6. E o nº1 do artigo 86º da LGT refere que a avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa, consignado também o artigo 134º do CPPT que os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

5.7. Ora, os actos de fixação dos valores patrimoniais, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, nos termos do artigo 86º, nº 1 da LGT e do artigo 134º do CPPT.

5.8. Na medida em que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa, os vícios do VPT não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

5.9. Não haverá assim possibilidade de apreciação da correcção do acto de fixação do VPT na impugnação do acto de liquidação de IMI, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

5.10. Ao contrário do que afirmam as requerentes, o disposto no n.º 2 do art. 78º da LGT apenas é aplicável à revisão oficiosa de liquidações e não de actos de avaliação de valores patrimoniais, pelo que, não podendo as liquidações ser anuladas com fundamento em alegados erros nas avaliações dos prédios, não pode por esta via ser revisto o acto de avaliação dos imóveis.

5.11. Inexistindo, qualquer erro imputável aos serviços, em que se possa suportar ademais a revisão das liquidações, uma vez que estas foram efectuadas com base em avaliações consolidadas na ordem jurídica, pelo que os indeferimentos tácitos das reclamações gratuitas não enfermam de qualquer ilegalidade, devendo o pedido ser julgado improcedente.

5.12. Ainda que se admitisse a possibilidade de revisão oficiosa de cada acto de avaliação dos imóveis, tal só seria possível através do disposto no artigo 78º da LGT e, nessa situação, *apenas caberia nos n.ºs 4 e 5 deste artigo 78.º que se refere à revisão da matéria tributável apurada*, onde se inclui a fixação do valor patrimonial dos imóveis, por via da respectiva avaliação.

5.13. Este n.º 4 do artigo 78º da LGT determina, no entanto que esse pedido tenha que ser formalizado no prazo de três anos posteriores ao acto tributário, acto este que se refere às avaliações e não às liquidações de IMI.

5.14. Como resulta da factualidade acima aduzida, verifica-se que os atos de fixação de valores patrimoniais subjacentes às liquidações de IMI postas em crise, têm por base *avaliações realizadas em 10-07-2009, 11-12-2013, 08-03-2016 e 11-03-2016*, pelo que, tendo as reclamações gratuitas sido apresentadas a 26-02-2021, o prazo legal de 3 anos, contado dos actos de avaliação, há muito se encontrava ultrapassado, pelo que, nem mesmo convalidando as reclamações gratuitas apresentadas em pedidos de revisão oficiosa seria tal pedido tempestivo, pois seriam liminarmente rejeitados.

5.20. Ao abrigo do princípio da imparcialidade e da legalidade previsto no artigo 266º da CRP e concretizado nos artigos 55.º LGT e no artigo 3.º do CPA, a Administração Tributária tem de praticar os actos tributários de acordo com as normas legais aplicáveis ao caso concreto, o que fez na situação *sub judice*.

5.21. Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 168.º do CPA, verifica-se que as avaliações subjacentes aos actos de fixação de valores patrimoniais dos prédios urbanos terrenos para construção identificados nos referidos mapa junto como Documentos n.º 1, foram realizadas em 10-07-2009, 11-12-2013, 08-03-2016 e 11-03-2016, como tal há mais de cinco anos.

5.22. Nestes termos, os actos de fixação de valores patrimoniais dos prédios urbanos terrenos para construção identificados nos ditos mapas não são passíveis de anulação com fundamento em invalidade nos termos do artigo 168.º do CPA, porquanto o prazo legal para os anular administrativamente encontra-se precludido.

5.23. Pelo que, face a todo o exposto, devem manter-se os indeferimentos tácitos das reclamações gratuitas, por não padecerem de qualquer ilegalidade, devendo o pedido ser julgado improcedente.

5.24. Em virtude da extemporaneidade das reclamações gratuitas, o Tribunal não pode conhecer do pedido arbitral, pelo que, conseqüentemente, a Requerida deve ser absolvida da instância – cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do Código de Processo Civil vigente, aplicável ex vi artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

6. Em 14/10/2021 foi proferido despacho arbitral convidando as Requerentes a pronunciarem-se sobre a matéria de excepção invocada pela Requerida.

7. Em 27/10/2021, as Requerentes responderam, sustentando ser legalmente admissível a impugnação dos actos de liquidação com base nos vícios da fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, em virtude do disposto nos arts. 54º do CPPT e 66º, nº1, da LGT e em virtude do princípio da tutela jurisdicional efectiva. Em relação ao pedido de remissão para execução de julgados, as Requerentes sustentam que, dispendo a Requerida de

todos os elementos para aquilatar a idoneidade dos cálculos feitos, e não os tendo questionado, não existirem razões para que os mesmos não sejam tidos por correctos.

8. Em 27/10/2021 foi proferido despacho arbitral, dispensando a reunião prevista no art. 18º do RJAT por não estarem preenchidas as circunstâncias que justificam a sua realização, podendo as partes requerer que a mesma tivesse lugar, o que estas não fizeram.

## **II – Factos provados**

9. Com base na prova documental constante da documentação junta aos autos pela Requerente e pela Requerida, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

9.1. Em 2019 o **B...-FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO** era proprietário de seis terrenos para construção inscritos na respectiva matriz da freguesia ... sob os artigos matriciais U-..., U-..., U-..., U-..., U-..., e U-..., com os valores patrimoniais tributários respectivamente de €865.835,60, €332.188,57, €417.844,67, €476.816,17, €370.546,05 e €419.712,65, que perfazem o montante total de €2.882.943,71.

9.2. Na determinação dos valores patrimoniais tributários destes terrenos para construção a Requerida considerou autonomamente os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afectação previstos no art. 38º do CIMI.

9.3. Esses terrenos para construção foram objecto de reavaliação em 2020, na qual foram desconsiderados os referidos coeficientes, o que determinou a redução dos respectivos valores patrimoniais tributários respectivamente para €437.540, €159.060, €213.140, €242.500, €258.910, €275.850, perfazendo o montante total de €1.587.000.

9.4. Em consequência, a colecta de IMI, que era de €9.225,42 antes da reavaliação passou para €5.078,40 após a reavaliação, o que implicou uma redução de €4.147,02.

9.5. Em 2019 a **C... S.A.** era proprietária de três terrenos para construção inscritos na respectiva matriz da freguesia de ... sob os artigos matriciais ..., ..., ..., com os valores

patrimoniais tributários respectivamente de €5.342.019,45, €6.032.087,99 e €5.156.007,15, que perfazem o montante total de €16.530.114,59.

9.6. Na determinação dos valores patrimoniais tributários destes terrenos para construção a Requerida considerou autonomamente os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afectação previstos no art. 38º do CIMI.

9.7. Esses terrenos para construção foram objecto de reavaliação em 2020, na qual foram desconsiderados os referidos coeficientes, o que determinou a redução dos respectivos valores patrimoniais tributários respectivamente para €1.988.520, €2.245.390, €1.964.470, perfazendo o montante total de €6.196.380.

9.8. Em consequência, a colecta de IMI, que era de €57.885,40 antes da reavaliação passou para €21.687,33 após a reavaliação, o que implicou uma redução de €36.168,07.

9.9. Foi com base nos valores patrimoniais tributários dos referidos terrenos para construção antes da reavaliação que a Requerida procedeu às liquidações de IMI de 2019, ora parcialmente impugnadas, com os n.º 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019 ..., e 2019... .

9.10. As Requerentes procederam ao pagamento das referidas liquidações de IMI.

9.11. No dia 26 de Fevereiro de 2021 as Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra as liquidações de IMI ora impugnadas.

9.12. Invocando a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, as Requerentes apresentaram em 29 de Junho de 2021 pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

### **III - Factos não provados**

10. Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

### **IV - Do Direito**

11. São as seguintes as questões a examinar no presente processo.

- Da possibilidade de impugnação do acto de liquidação com base em vícios da fixação do valor patrimonial tributário.

- Da ilegalidade das liquidações de IMI.

- Da necessidade de remeter a anulação parcial das liquidações de IMI para execução de julgados.

- Do direito a juros indemnizatórios.

Examinar-se-ão assim essas questões:

— DA POSSIBILIDADE DE IMPUGNAÇÃO DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO COM BASE EM VÍCIOS DO VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO.

12. Sustenta a Requerida que as Requerentes não imputam aos referidos actos de liquidação qualquer vício específico dos mesmos, questionando apenas o valor patrimonial tributário, o qual constitui um acto destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, do procedimento de liquidação de IMI.

Efectivamente, de acordo com o n.º 2 do artigo 15.º do CIMI que nos prédios urbanos, como são os terrenos para construção, avaliação é directa. E o n.º 1 do artigo 86.º da LGT refere que a avaliação directa é susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa, consignado também o artigo 134.º do CPPT que os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Defende por isso a Requerida que os actos de fixação dos valores patrimoniais, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, nos termos do artigo 86.º, n.º 1 da LGT e do artigo 134.º do CPPT, não havendo assim a possibilidade de apreciação da correcção do acto de fixação do VPT na impugnação do acto de liquidação de IMI, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Não acompanhamos este entendimento, seguindo a posição já expressa no douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 31/10/2019 (Benjamim Barbosa), processo 2765/12.8BELRS, o qual, ainda que a propósito do indeferimento tácito de uma revisão oficiosa sobre a mesma questão, determinou o seguinte:

*"O acto de fixação do VPT não se encaixa neste conceito, visto que é encarado, de forma pacífica, como acto administrativo em matéria tributária, destacável e autonomamente impugnável.*

*É verdade que uma vez firmada a fixação do VPT, por não ter sido utilizado qualquer dos meios de defesa ao dispor do contribuinte, nos termos do artigo 20.º do Decreto-Lei 267/2003, esse VPT servirá de base às liquidações de IMI subsequentes, até eventual alteração do seu valor.*

*De facto, deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, nem assim fica impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, embora com efeitos restritos às liquidações posteriores à reclamação. Defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir.*

*Assim, no plano do Direito o artigo 115.º do CIMI constitui uma válvula de escape para tais situações, devendo o respectivo mecanismo ser desencadeado pela Administração, por sua iniciativa ou a impulso do interessado.*

*Ora, uma das hipóteses contempladas neste normativo é a eliminação de erros de que resulte uma colecta de montante superior ao devido [al. c) do n.º 1]."*

Esta mesma posição, agora referente à impugnação da liquidação, veio a ser defendida na recente decisão do CAAD de 22/7/2021 (Rui Duarte Morais), emitida no processo 760/2020-T, onde se sustentou que:

*"A nosso ver, a questão não é a de saber se a lei configura a fixação do VPT como um ato destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto -, mas sim saber se existem razões que obstem a que tal ato, quando surja como*

*instrumental relativamente a um ato de liquidação, possa, também, ser objeto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta.*

*Há, pois, que ponderar sobre a ratio das normas que preveem a impugnabilidade judicial autónoma de atos administrativos que constituem pressuposto de outros atos administrativos.*

*Estas razões serão, essencialmente, três:*

*(i) O ato ser imediatamente lesivo, produzir diretamente efeitos negativos na esfera do particular, o que não é o caso, pois a ablação do património pela via do imposto só acontece após a prática de um ato de liquidação.*

*(ii) A sindicância judicial imediata oferecer maiores garantias ao particular: é o caso, desde logo porquanto o decidido em tal recurso produzirá efeitos de caso julgado relativamente a todas as liquidações que tiverem por base o VPT impugnado.*

*Está, pois, presente uma intencionalidade garantística (consagração de meio de garantia mais abrangente) e não um intuito de restrição dos normais meios de garantia, como resultaria do acolhimento do pensamento sufragado pela Requerida)*

*(iii) Previsão legal de um “filtro” pré-judicial que possa contribuir para reduzir o número de casos que os tribunais sejam chamados a apreciar, quando a decisão dependa essencialmente de conhecimentos técnicos próprios de outras áreas do saber, que não a jurídica (o “filtro” aqui existe - a segunda avaliação dos prédios urbanos).*

*Porém, atenta a razão de ser destes sistemas, há que entender que a previsão da impugnabilidade direta e imediata, em processo a tal diretamente dirigido, do «resultado das segundas avaliações», como diz a lei, só se mostra «indispensável» quando esteja em causa o resultado da aplicação da lei (das normas que regulam o procedimento de avaliação) num caso concreto, pois é em tal aplicação que poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos, e não, como acontece no presente caso, quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação. Esta é uma questão exclusivamente jurídica, para a qual, por definição, um tribunal é mais qualificado para a precisar que uma comissão de peritos avaliadores.*

*Em resumo, entendemos que a previsão da impugnabilidade autónoma de atos destacáveis visa, em geral, conferir maiores garantias aos particulares e não reduzir o âmbito das garantias que a lei, em geral, prevê.*

*Assim, tal previsão legal não deve ser entendida - salvo existindo razões substanciais que a tal se oponham, o que não acontece no presente caso - como precludendo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento (liquidação). Num quadro interpretativo da lei que procura dar relevância à sua conformidade com os princípios constitucionais, não podemos subscrever, como constituindo uma regra sem exceções, o pensamento do distinto Autor em que a Requerida, no essencial, se louva.*

*Como referido no citado acórdão do TCA, há que não esquecer que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de um tributo, que foi exigido à Requerente".*

Concordamos totalmente com esta douta fundamentação. Efectivamente, as liquidações em questão foram emitidas em 2019, tendo o contribuinte, nos termos do art. 99º a) CPPT, o direito de as impugnar com fundamento em qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. Não nos parece assim em conformidade com o princípio da tutela judicial efectiva que o contribuinte fique impedido de invocar a ilegalidade das liquidações, com fundamento no facto de ter ocorrido previamente uma fixação do valor patrimonial.

Consideramos assim improcedente a excepção de inimpugnabilidade das liquidações.

#### — DA ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DE IMI.

13. O art. 45º do CIMI, na redacção da Lei 64-B/2011, 30 de Dezembro, dispunha o seguinte:

*"Artigo 45º*

*Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.*

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

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

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

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

5. *Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente".*

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

Essa tem sido a posição unânime da jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Administrativo. Em relação ao coeficiente de qualidade e conforto, o Acórdão STA Pleno de 21/9/2016 (Ascensão Lopes), processo 0183/13, uniformizou a jurisprudência no sentido de que *"na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente, aqui discutido, de qualidade e conforto relacionado com o prédio a construir. O que, faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação*

---

*específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial factores ainda não materializados". Em relação ao coeficiente de localização, a mesma posição foi expressa logo no Acórdão STA de 5/4/2017 (Casimiro Gonçalves), processo 01107/16, onde expressamente se escreveu que "na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI".*

Em consequência, relativamente à aplicação aos terrenos para construção dos coeficientes previstos no art. 38.º CIMI, nos Acórdãos STA de 9/10/2019 (Ascensão Lopes), processo 0165/14.4BEBRG, e de 23/10/2019 (José Gomes Correia), processo 0170/16.6BELRS, sustentou-se que *"os coeficientes de localização, qualidade e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afectação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)".*

No mesmo sentido, foi a já citada decisão do CAAD de 22/7/2021 (Rui Duarte Morais), emitida no processo 760/2020-T, onde se escreveu que *"independente das opções legislativas posteriores, também entendemos que a afectação, a qualidade e o conforto são realidades só apreciáveis perante um imóvel construído e não perante um terreno para construção, relativamente ao qual apenas poderão ser tidas em conta expectativas (que poderão não vir a ser concretizadas)".*

Nestes termos, há que concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas, sendo assim integralmente procedente o pedido.

**DA NECESSIDADE DE REMETER A ANULAÇÃO PARCIAL DAS LIQUIDAÇÕES DE IMI PARA EXECUÇÃO DE JULGADOS.**

14. Sustenta a Requerida que, não tendo o tribunal arbitral elementos para calcular os valores a serem anulados, relativamente a cada uma das liquidações, nomeadamente os dados necessários para conferir da exactidão dos cálculos relativos ao imposto pago em excesso feitos pelas Requerentes, o montante concretamente a anular, caso o pedido seja julgado procedente, deve ser apurado pela Requerida em sede de execução de julgados.

Já as Requerentes opõem-se a esse pedido, sustentado que, a Requerida dispõe de todos os elementos para aquilatar a idoneidade dos cálculos feitos, pelo que, não os tendo questionado, não existem razões para que os mesmos não sejam tidos por correctos.

Efectivamente, atento os factos dados como provados, a quantificação do montante pago em excesso pelas Requerentes, em razão da ilegalidade parcial das liquidações impugnadas, decorre de simples operações matemáticas, não havendo razão para que não se proceda às mesmas na presente decisão arbitral.

Efectivamente, tendo ficado provado que a colecta de IMI do **B...-FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, que era de €9.225,42 antes da reavaliação passou para €5.078,40 após a reavaliação, o que implicou uma redução de €4.147,02 é naturalmente esse o montante a restituir ao mesmo.

Por sua vez, tendo ficado provado que a colecta de IMI da **C...S.A.**, que era de €57.885,40 antes da reavaliação passou para €21.687,33 após a reavaliação, o que implicou uma redução de €36.168,07, é também naturalmente esse o montante a restituir a esta.

#### DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

15. As Requerentes solicitaram ainda o pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43º da LGT.

Estabelece essa disposição o seguinte:

*“São 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”.*

Nos termos desta disposição são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e iii) pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A Autoridade Tributária tinha pleno conhecimento da jurisprudência existente no sentido da impossibilidade de aplicação analógica aos terrenos para construção dos coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto previstos no art. 38º CIMI, pelo que fez uma errónea aplicação das normas jurídicas aplicáveis, o que se traduz num “*erro imputável aos serviços*”, conforme consta do art. 43º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º, nº1 da LGT), entendemos que as Requerentes têm direito a juros indemnizatórios à taxa legal desde o pagamento do imposto em excesso até à sua efectiva restituição.

## **V – Decisão**

Nestes termos, julga-se procedente o pedido de anulação do indeferimento tácito da reclamação graciosa e conseqüente anulação dos actos tributários de liquidação do Imposto Municipal de Imóveis (IMI), com os n.º 2019..., 2019 ..., 2019..., 2019 ..., 2019..., e 2019 147479903, anulando-se parcialmente as referidas liquidações quanto ao montante global de €40.315,09.

Em consequência, condena-se a Requerida a restituir à **B...-FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, a quantia de €4.147,02 e à **C... S.A.**, o montante de €36.168,07.

Fixa-se ao processo o valor de €40.315,09 (valor indicado e não contestado), sendo o valor da correspondente taxa de arbitragem fixado em €2.142,00 nos termos da Tabela I do

Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a Requerida nas custas do processo.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2021

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)