

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 806/2021-T

Tema: IMI - Inaplicabilidade dos coeficientes de localização e de afetação e da majoração prevista no artigo 39.º do CIMI na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção; invocabilidade da ilegalidade decorrente dessa aplicação no pedido de anulação da liquidação.

Sumário:

- I. Apesar de a decisão de fixação do valor patrimonial tributário dos imóveis ser um ato autonomamente impugnável, a sua não impugnação no prazo legalmente previsto não impede que, enfermando a mesma decisão de alguma ilegalidade, tal ilegalidade seja invocada como fundamento de impugnação da liquidação subsequente.
- II. Quando a ilegalidade da fixação do valor patrimonial tributário tenha originado coleta de montante diferente do legalmente devido, a liquidação de IMI pode ser objeto de um pedido de revisão oficiosa nos termos conjugados do art.º 115.º, n.º 1, al. c) e do art.º 78.º da LGT.
- III. Os coeficientes de localização e de afetação previstos no art.º 38.º do CIMI não são aplicáveis na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, de onde decorre não ser igualmente aplicável a majoração de 25% prevista no art.º 39.º do mesmo código.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... (doravante designada por Requerente) contribuinte n.º ..., com sede na ..., ..., ...-... Lisboa, no seguimento da formação de indeferimento tácito de reclamação graciosa deduzida por si contra os atos tributários de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) números 2019..., 2019... e 2019..., relativos ao período tributário de 2019 e emitidos em 09-04-2019, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à anulação da decisão de indeferimento tácito bem como à anulação parcial desses mesmos atos de liquidação.

É requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “Requerida”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 02-12-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-01-2022, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 08-02-2022.

A Requerente baseia a sua pretensão nos seguintes factos e argumentos:

- As liquidações reclamadas incidiram sobre terrenos para construção;
- Tiveram por base o VPT em vigor a 31-12-2019;
- Na determinação dos VPT’s dos terrenos para construção em causa, a AT aplicou uma fórmula de cálculo ilegal, na qual foram considerados indevidamente os coeficientes multiplicadores do VPT designados como coeficiente de localização e de afetação e considerada a majoração constante do artigo 39.º n.º 1 do Código do IMI;

- A utilização de VPT's determinados incorretamente resultou num excesso de coleta mínimo do IMI relativo ao ano de imposto de 2019 de € 10.912,64 e um excesso de coleta máximo de IMI de € 12.571,95;

Notificada para o efeito, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta no prazo estabelecido, contestando o pedido apresentado pela Requerente por impugnação, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- Os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
- A Autoridade Tributária acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido de que na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.o do CIMI e não outra, pelo que não devem ser considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.o do CIMI, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto.
- Acontece que, por força do artigo 168.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA) a correção da base de incidência do imposto, i. e., a correção do ato de avaliação qual resulta a fixação do VPT efetuadas há mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa, bem como já se verificou a consolidação dos atos de avaliação do VPT.
- A avaliações subjacentes aos atos de fixação de valores patrimoniais dos prédios urbanos (terreno para construção) inscritos na matriz predial sob o artigo ... e sob o artigo ..., ambos da Freguesia da ..., Concelho de Lisboa, e, ainda, do prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial sob o artigo ... da Freguesia de..., Concelho de Lisboa, foram realizadas, respetivamente, em 2012, 2015 e 2011 (cf doc 2 junto com o ppa).
- Logo, já não é possível à AT corrigir esses valores.
- Assim sendo, face ao disposto na lei, não se verifica qualquer ilegalidade dos atos impugnados, nem qualquer erro por parte dos serviços, pois a Administração Tributária limitou-se a dar integral cumprimento ao disposto na lei.

- Constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento que o ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável.
- Pelo que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica.

Por despacho de 11-06-2022, o Tribunal determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, considerando que: a) Não fora requerida a produção de prova adicional, para lá da prova documental incorporada nos autos; b) No processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis.

Pelo mesmo despacho, foi facultado às partes prazo para apresentação de alegações, o que nenhuma das partes fez.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é materialmente competente, à luz do disposto no n.º 1, al. a) do art.º 2.º do RJAT, uma vez que está em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

III. QUESTÕES A ANALISAR

Constituem questões a analisar nos presentes autos:

1. Se a ilegalidade da fórmula de cálculo utilizada na determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis sobre os quais incidem as liquidações impugnadas, constitui vício suscetível de ser invocado como fundamento de ilegalidade dessas liquidações;

2. Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, se a referida fórmula é efetivamente ilegal.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos considerados provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A. Em 31.12.2019, a Requerente era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia da ..., sob os artigos matriciais U-... e U-..., e do terreno para construção inscrito na matriz predial de ... sob o artigo matricial U-...;
- B. A Requerente foi notificada das liquidações de IMI n.ºs 2019 ..., 2019 ... e 2019 ..., de 9 de abril de 2020, relativas às três prestações do IMI do ano de imposto de 2019 referentes aos prédios referidos em A;
- C. A Requerente procedeu ao pagamento integral das Liquidações Contestadas, correspondentes à primeira, segunda e terceira prestações do IMI do ano de imposto de 2019 nos prazos de que dispunha para o efeito;
- D. Na avaliação do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial U-..., a AT aplicou um coeficiente de localização de 2,5;
- E. Na avaliação do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... sob o artigo matricial U-..., a AT aplicou um coeficiente de localização de 1,9 e um coeficiente de afetação de 1,1;
- F. Na avaliação do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial U-..., a AT aplicou: (i) um coeficiente de localização de 2,6 à parcela do terreno para construção com edificação prevista ou autorizada para habitação; e (ii) um coeficiente de localização de 2,55 e um coeficiente de afetação de 1,2 relativamente à parcela do terreno com edificação prevista ou autorizada para comércio.

- G. Na fórmula de cálculo aplicada para efeitos de fixação dos VPTs dos Terrenos para Construção em 31 de dezembro de 2019, a AT aplicou a majoração prevista no artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.
- H. As avaliações dos prédios urbanos em causa foram efetuadas em 2012 (prédio inscrito na matriz predial sob o artigo ... da Freguesia da ..., Concelho de Lisboa), 2015 (prédio inscrito na matriz predial sob o artigo ... da Freguesia da ..., Concelho de Lisboa) e 2011 (prédio inscrito na matriz predial sob o artigo ... da Freguesia de ..., Concelho de Lisboa);
- I. Em 03.05.2021 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações contestadas;
- J. Em 03.09.2021 não tinha ainda sido notificada à Requerente qualquer decisão sobre a referida reclamação graciosa.

Factos dados como não provados

Não existem factos considerados não provados com relevância para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Os factos considerados provados foram-no com base na prova documental constante do processo administrativo junto pela Requerida e ainda na omissão de contestação pela Parte dos factos invocados pela Parte Contrária.

III. DISCUSSÃO DE DIREITO

Primeira questão: se a ilegalidade da fórmula de cálculo utilizada na determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis sobre os quais incidem as liquidações impugnadas, constitui vício suscetível de ser invocado como fundamento de ilegalidade dessas liquidações;

Nos presentes autos, a Requerente impugna três atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis com base na ilegalidade da fórmula de avaliação que levou à fixação dos respetivos valores patrimoniais tributários.

No contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária do ato tributário. Este princípio, consagrado no art.º 54.º do CPPT, significa que não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento ou, por outras palavras, “só é possível, em princípio, impugnar o ato final do procedimento tributário, dado que só esse ato atinge ou lesa, de forma imediata, a esfera jurídica do contribuinte” (acórdão do STA, de 13-11-2023, processo 0897/13, relatora Conselheira Dulce Neto).

No entanto, o próprio art.º 54º citado ressalva a possibilidade de a lei prescrever a impugnabilidade de certos atos anteriores ao ato final do procedimento. Tais atos são designados pela doutrina como atos destacáveis (Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6.ª Ed., Lisboa, 2011, p. 467). Ainda citando Lopes de Sousa, “os atos destacáveis são atos que, embora inseridos no procedimento tributário, e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados por forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidades distintas da que deve proferir a decisão final.”

No caso do procedimento de avaliação no âmbito do IMI, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a considerar que o ato que fixa o valor patrimonial tributário do imóvel é um ato tributário destacável, (ou pelo menos deve ser tratado como um ato destacável), quando se aprecie a questão da sua impugnabilidade (acórdão do Tribunal Administrativo Central-Sul de 31-10-2019, proc. n.º 2765/12.8BELRS, relator desembargador Benjamim Barbosa).

E isto porque, conforme se retira do art.º 76.º do CIMI, o ato de fixação do valor patrimonial tributário do imóvel é autonomamente impugnável. Mal se compreenderia se assim não fosse, se tivermos em conta que o procedimento de inspeção é um procedimento autónomo (o procedimento de avaliação) que termina com o ato de fixação do valor patrimonial tributário e que tem, aliás, outros propósitos para além da liquidação posterior do próprio IMI. 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 (acórdão TCA-S de 31-10-2019, proc. n.º 2765/12.8BELRS, relator desembargador Benjamim Barbosa).

Ora, atendendo à impugnabilidade autónoma do ato de fixação do valor patrimonial tributário, a jurisprudência e a doutrina concluem que os vícios desse ato não podem, em princípio, ser suscitados numa ação de impugnação do ato de liquidação subsequente (acórdão do STA de 17-10-2012, proc. n.º 822/12, relatora conselheira Fernanda Maçãs).

Contudo, os tribunais superiores reconheceram já que os sujeitos passivos podem pedir a revisão do ato de liquidação, ao abrigo quer do art.º 115.º do CIMI quer do art.º 78.º da LGT, invocando a ilegalidade do ato de fixação do valor patrimonial tributário.

No acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo-Sul no processo n.º 2765/12.8BELRS, de 31-10-2019, afirma-se:

“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.

(...) [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].”

A mesma doutrina foi aplicada em várias decisões arbitrais, das quais se citam as decisões proferidas nos processos 634/2021-T, 760/2020-T e 759/2020-T.

Na decisão proferida no processo 487/2020-T, de 10-05-2021, o tribunal afirma:

“No entanto, apesar da não impugnabilidade normal de actos de liquidação com fundamento em vícios dos actos de avaliação de valores patrimoniais, os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os actos de fixação de valores patrimoniais, a título excepcional, «com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte».

Por isso, invocando a Requerente que «os referidos erros na aplicação do direito (exclusivamente imputáveis à AT, repita-se) resultou uma coleta em IMI superior (mais de duas vezes 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» (artigo 99.º do pedido de pronúncia arbitral, na esteira dos artigos 11.º, 35.º 43.º e 122.º do pedido de revisão oficiosa), há que apreciar a questão de saber se estão reunidos os requisitos desta revisão excepcional”.

Assim, seguindo a mesma jurisprudência, o que se faz não apenas por se concordar com os seus fundamentos, mas também em atenção ao princípio, consagrado no art.º 8.º nº 3 do C. Civil, de interpretação uniforme do direito, considera-se que a Requerente tem o direito de pedir a revisão oficiosa dos atos de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis, invocando nesse pedido vícios do ato de fixação do valor patrimonial tributário.

Sintetizam-se em seguida os fundamentos desta doutrina jurisprudencial.

O art.º 115.º do CIMI, que se refere especificamente à revisão oficiosa da liquidação, estabelece que as liquidações são oficiosamente revistas quando (al. c)) tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido.

A fim de podermos socorrer-nos desta alínea do art.º 115.º, será necessário demonstrar:

- a) que existiu erro, não distinguido a lei se o erro deve ser imputável à administração tributária ou ao contribuinte ou ambos;
- b) que desse erro resultou coleta de montante diferente do legalmente devido.

No erro a que se refere a al. c) do art.º 115.º tem que poder ser incluído um erro de interpretação da lei que levou a uma determinação ilegal do valor patrimonial tributário, já que a interpretação contrária (da al. c) do art.º 115º do CIMI), implicaria admitir “a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, o que repugna ao bom senso e ao Direito admitir” (ac. TCAS de 31-10-2019, proc. n.º 2765/12.8BELRS).

Embora se contemple aqui uma revisão oficiosa, *ie* de iniciativa da administração, segundo jurisprudência igualmente firmada, os sujeitos passivos têm o direito – o qual constitui uma garantia dos contribuintes – de suscitar, por sua iniciativa, o procedimento de revisão oficiosa, através de um pedido nesse sentido dirigido à administração tributária (STA 2 Secção, proc. n.º 0140/13, acórdão de 29-05-2013, Relator Conselheiro Valente Torrão).

O indeferimento, tácito ou expreso, do pedido de revisão oficiosa é suscetível de controlo judicial, por força do art. 95.º, n.º 1 e n.º 2, alínea d), da LGT (STA, 2 Secção, proc. 0407/15, acórdão de 04-05-2016, relator Francisco Rothes).

Assim sendo, é também sindicável por um tribunal arbitral o indeferimento, tácito ou expreso, do pedido de revisão oficiosa que tenha por objeto uma liquidação de imposto, da mesma maneira que o seria por um tribunal administrativo (CAAD, decisão de 14-01-2021, proc. n.º 178/2020-T).

No caso dos autos, não foi efetuado um pedido de revisão oficiosa, mas uma reclamação graciosa.

No entanto, assente que o pedido de revisão oficiosa da liquidação pode ter por base uma ilegalidade cometida na determinação do VPT e considerando a administração tributária, por interpretação dos artigos 70º e 99º do CPPT, que a reclamação não pode ter o mesmo fundamento, então a administração estaria obrigada a convolar a reclamação em pedido de revisão oficiosa, nos termos do art.º 52.º do CPPT (Supremo Tribunal Administrativo, acórdão de 17-01-2018, proc. 1377/14, relatora conselheira Dulce Neto).

De acordo com o n.º 1 do art.º 115.º da LGT, o que no mesmo se preceitua não prejudica o disposto no art.º 78.º da LGT, pelo que os prazos e outras regras sobre a tramitação do pedido

de revisão oficiosa aí estabelecidas se aplicam ao pedido de revisão oficiosa quando efetuado ao abrigo do art.º 115.º do CIMI (ac. TCAS de 31-10-2019, proc. n.º 2765/12.8BELRS).

A reclamação graciosa foi apresentada dentro do prazo previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT. Ou seja, a convolação não poderia ter deixado de ser efetuada por intempestividade.

Através da omissão do dever de proceder à convolação, não pode atingir-se o efeito de tornar inimpugnável judicialmente um ato que seria impugnável, como seria o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação com base em erro redundante em ilegalidade da determinação do valor patrimonial tributário.

Conclui-se assim que o ato silente de indeferimento da reclamação graciosa, nos presentes autos, porquanto tem por fundamento um erro praticado pela administração na determinação do valor patrimonial tributário de que resultou uma coleta superior ao devido, é impugnável; e é impugnável a título de impugnação da liquidação, uma vez que também a reclamação graciosa foi deduzida contra a liquidação, devendo a mesma ter sido convolada em pedido de revisão oficiosa da liquidação com base no art.º 115.º, n.º 1, al. c) do CIMI.

Segunda questão: se a fórmula utilizada na determinação do valor patrimonial tributário que esteve na base das liquidações é ilegal

O art.º 38.º, n.º 1 do CIMI tem a seguinte redação:

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;

Cl = coeficiente de localização

Cq = coeficiente de qualidade e conforto;

Cv = coeficiente de vetustez.

O preceito refere-se a “prédios urbanos para habitação”, não especificando se apenas se aplica aos prédios edificados ou também abrange os terrenos para construção.

Como ficou estabelecido no probatório, na avaliação dos terrenos para construção propriedade da Requerente, a Autoridade Tributária aplicou o coeficiente de localização previsto no n.º 1 do art.º 38.º e também o coeficiente de afetação aí previsto nos casos dos prédios U-2386 e U-2520.

A Requerente sustenta que este procedimento é ilegal, pois o art.º 38.º não é aplicável aos terrenos para construção, sendo, por conseguinte, inaplicáveis aos terrenos para construção os coeficientes de localização e afetação ali previstos.

O Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre a questão por várias vezes e, de todas as vezes em que o fez, afirmou a não aplicabilidade do art.º 38.º na avaliação dos terrenos para construção.

No acórdão do pleno da secção de contencioso tributário de 21-09-2016 (proc. n.º 1083/13) o tribunal afirmou:

“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 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.

Num acórdão mais recente, de 03-07-2019 (proc. n.º 016/10.9BELLE), o pleno da secção de contencioso tributário confirmou integralmente esta interpretação.

Em acórdão de STA de 20/04/2016 tirado no recurso 0824/15, o tribunal aprecia a questão nos seguintes termos:

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

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos mesmos há a norma do artigo 45 já referida onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente e as características do nº 3 do artigo 42.

Os restantes coeficientes não estão aí incluídos porquanto apenas podem respeitar aos edifícios, como tal.

O coeficiente de 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.

A aplicação destes factores valorizadores na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos de construção só poderia ser levada a cabo por analogia com o disposto no artigo 38 do CIMI.

Mas porque a aplicação desses factores tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no nº 4 do artigo 11 da LGT por se reflectir na norma de incidência na medida em que é susceptível 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 nº 2 da CRP.

Fica assim claro que, de acordo com a jurisprudência citada, nem o coeficiente de afetação nem o coeficiente de localização previstos no art.º 38.º do CIMI se aplicam na avaliação dos terrenos para construção.

O acórdão do mesmo tribunal de 23-10-2019, tirado no processo nº 170/16.6BELRS 684/17, refere-se especificamente ao coeficiente de localização previsto no art.º 38.º, afastando igualmente a sua aplicabilidade na avaliação dos terrenos para construção.

Há assim que concluir que, de acordo com firme jurisprudência dos tribunais administrativos superiores, nem o coeficiente de localização nem o coeficiente de afetação previstos no art.º 38.º são aplicáveis na avaliação de terrenos para construção.

Tendo a administração tributária, na avaliação dos prédios da Requerente, utilizado esses coeficientes, tal procedimento ficou ferido de ilegalidade, afetando com essa ilegalidade as liquidações, de acordo com a interpretação jurisprudencial descrita.

É, aliás, a própria Autoridade Tributária quem reconhece que a fórmula de cálculo do VPT dos prédios enferma de ilegalidade pois afirma na sua resposta (art.º 9.º):

“Importa desde já clarificar que a Autoridade Tributária acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido que na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, pelo que não devem ser considerados os coeficientes previstos na expressão matemática do artigo 38.º do CIMI, tais como os coeficientes de localização, de afetação, de qualidade e conforto.”

Na avaliação dos prédios da Requerente, a administração aplicou ainda a fórmula de cálculo do “valor base” dos prédios, prevista no art.º 39.º do CIMI.

É a seguinte a redação do art.º 39.º, n.º 1:

O valor base dos prédios (Vc) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25 % daquele valor.

A Requerente sustenta que também este procedimento é ilegal, pois o art.º 39º é aplicável apenas aos prédios urbanos edificados.

Sobre esta questão se pronunciou já também o Tribunal Central Administrativo-Sul nos seguintes termos:

“Do disposto no artigo 45º, n.º 2, do CIMI, resulta que o valor da área de implantação sem qualquer edifício corresponde ao custo médio de construção por m2 do edifício previsto construir, sem qualquer acréscimo do valor por m2 do terreno de implantação para além da especificidade na determinação do VPT dos terrenos para construção resultante da ponderação entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Tal solução resulta da consideração dos elementos literal, sistemático e teleológico na interpretação da norma do artigo 45.º do CIMI, dado que o mesmo tem em vista apurar o VPT de um terreno para construção, o qual incide sobre a expectativa jurídica de edificação, pelo que a ponderação do valor do terreno de implantação, para além do que está previsto nos n.os 1 e 2, do artigo 45.º citado, significaria uma duplicação ou uma sobreposição, dado que o valor da edificação autorizada (valor da construção autorizada para aquela área) já inclui o valor do terreno de implantação. Para além de que o adicionamento do valor do terreno de implantação ao valor do prédio edificado constitui a solução do CIMI, prevista no artigo 39.º/1, para avaliação do VPT de prédios edificados, a qual não é aplicável ao caso, dado que se trata de apurar a avaliação do VPT de um terreno para construção. Este corresponde a uma expectativa jurídica de edificação e não a um prédio urbano edificado, pelo que o regime de avaliação do VPT deste último não é transponível para a avaliação do VPT de um terreno para construção.

Sem que vejamos razão para diferir desta interpretação, e sendo que a *ratio* da interpretação jurisprudencial que sustenta a inaplicabilidade do art.º 38.º tem plena aplicação ao art.º 39.º – que, aliás, é um desenvolvimento ou concretização da

fórmula do art.º 38.º – concluímos aqui também pela inaplicabilidade da fórmula do art.º 39.º na avaliação dos terrenos para construção.

Em face do exposto, conclui-se ter havido erro na aplicação do direito na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção da Requerente.

Tal erro determinou uma coleta superior à que deveria ter tido lugar, pelo que, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 115.º do CIMI, a administração tributária não podia ter recusado a revisão oficiosa das liquidações e tinha obrigação de rever essas liquidações revogando-as na parte em que resultam da aplicação das disposições citadas.

Sendo a liquidação determinada por uma fórmula de cálculo do VPT ilegal, que resultou em claro prejuízo para o contribuinte, originando uma coleta superior ao devido, e ainda para mais tendo a Autoridade Tributária reconhecido a ilegalidade, não podia a AT deixar de rever o ato de liquidação ao abrigo do art.º 115.º, n.º 1, al. c) do CIMI.

IV. PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Concomitantemente com o seu pedido de anulação parcial dos atos de liquidação, pede ainda a Requerente ao Tribunal a condenação da AT à restituição do imposto indevidamente pago e ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Quanto à restituição do imposto indevidamente pago, a Requerente tem direito a ela, nos termos do art.º 100.º, n.º 1 da LGT, que determina que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”.

O dever de restituição do imposto indevidamente pago aparecerá inevitavelmente ligado à decisão arbitral que anule o ato de liquidação, por força da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, em cujos termos a administração tributária fica vinculada, nos exatos termos da

procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios correspondentes à prestação tributária indevidamente efetuada, determina o art.º 43.º da LGT, no seu n.º 1, que “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.”

A expressão "erro imputável aos serviços" deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" causadora da anulação, total ou parcial, do ato tributário. Neste sentido aponta o estipulado no já citado art.º 100º, n.º 1, da LGT, em conjugação com o artº 43.º, n.º 1 da mesma lei, em que se consagra, no plano da lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação atual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um ato tributário.

Sobre o significado com que deve interpretar-se a expressão "erro imputável aos serviços" do n.º 1 do art.º 43.º, veja-se por exemplo o acórdão do pleno da secção de CT do STA, de 24-03-2021, proc. n.º 0104/20.3BALS, em que foi relatora a Conselheira Isabel Marques da Silva, e em que se afirma: “O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação “houve erro imputável aos serviços”, entendido este como o “erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal”, que não se deve ter por verificado se o acto de liquidação for anulado em consequência da anulação, por falta de fundamentação, do acto tributário.”

Ou o acórdão do TCA-S, secção de CT 04-06-2002, proc. n.º 6112/01, em que foi relator o Desembargador Gomes Correia, e em que se diz: “Os juros indemnizatórios p. no artº 43º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação”.

Portanto, conclui-se, “erro imputável aos serviços”, nos termos do n.º 1 do art.º 43.º, existe sempre que o ato anulado ou declarado nulo se baseou em erro nos pressupostos de direito ou de facto, sendo irrelevante a culpa do agente da administração, e o facto de este se ter atido às diretivas da Autoridade Tributária.

Ora, no caso concreto dos autos, concluiu-se precisamente que as liquidações assentaram num erro na interpretação do direito, erro esse cometido no momento da determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis.

Não consideramos ser de acompanhar a posição da AT neste ponto, nomeadamente quando afirma que “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 (cfr. artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT).”

Com o devido respeito, consideramos que a AT cometeu erro na determinação do VPT dos prédios, e estava na sua disponibilidade agir em conformidade com a lei.

Consideramos ser de aplicar o n.º 1 do art.º 43.º, o qual prevê que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em (...) impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. No caso concreto irá ocorrer a anulação do ato tributário, por uma decisão arbitral, a qual é equiparável a uma “anulação judicial”, com base numa ilegalidade que, como já vimos antes, é considerada um “erro imputável aos serviços”. Verificam-se todos os elementos necessários para que seja aplicada esta norma.

Consideramos, assim, que é de aplicar ao caso dos autos o n.º 1 do art.º 43.º da LGT, o qual determina que a Requerente tem direito a ser paga por juros indemnizatórios, em consonância com o princípio constitucional consagrado no artº 22.º da Constituição Portuguesa.

E porque nada se encontra na lei em contrário e por ser essa a regra geral, de acordo com o art.º 100.º da LGT, tais juros devem computar-se desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até à emissão da respetiva nota de liquidação.

V. DECISÃO

Em vista de todo o exposto, decide-se:

- I) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão silente de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela Requerente contra as liquidações de IMI números 2019 ..., 2019 ... e 2019...;
- II) Julgar procedente o pedido de anulação parcial e anular parcialmente a liquidação de IMI, relativa ao ano 2019, sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo matricial U-..., na parte resultante da aplicação, no cálculo do respetivo valor patrimonial tributário: i) de um coeficiente de localização de 2,5, ao abrigo do art.º 38.º, nº 1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis; ii) e de uma majoração de 25%, ao abrigo do art.º 39.º do mesmo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;
- III) Julgar procedente o pedido de anulação parcial e anular parcialmente a liquidação de IMI, relativa ao ano 2019, sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo matricial U-..., na parte resultante da aplicação, no cálculo do respetivo valor patrimonial tributário: i) de um coeficiente de localização de 1,9, ao abrigo do art.º 38.º, nº 1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis; ii) de um coeficiente de afetação de 1,1, ao abrigo do art.º 38.º, nº 1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis; e iii) de uma majoração de 25%, ao abrigo do art.º 39.º do mesmo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;
- IV) Julgar procedente o pedido de anulação parcial e anular parcialmente a liquidação de IMI, relativa ao ano 2019, sobre o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo matricial U-..., na parte resultante da aplicação, no cálculo do respetivo valor patrimonial tributário: i) de um coeficiente de localização de 2,55 e de outro coeficiente de localização de 2,6, ao abrigo do art.º 38.º, nº 1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis; ii) de um coeficiente de afetação de 1,2, ao abrigo do art.º 38.º, nº 1 do Código do Imposto

Municipal sobre Imóveis; e iii) de uma majoração de 25%, ao abrigo do art.º 39.º do mesmo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;

- V) Julgar procedente o pedido e condenar a Autoridade Tributária à restituição do imposto indevidamente pago, e bem assim dos respetivos juros indemnizatórios, estes contados desde a data do pagamento do imposto indevido até ao momento da emissão da respetiva nota de crédito.

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do art. 97.º-A n.º 1, al. a) do CPPT do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em 12.571,95 euros.

VII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária.

Notifiquem-se as Partes.

Lisboa, 19 de outubro de 2022

O Árbitro

(Nina Aguiar)