

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 344/2022-T

Tema: IMI - Impugnação da liquidação, com fundamento em erro na determinação da matéria colectável, por errónea fixação do valor patrimonial tributário – Coeficientes aplicáveis na avaliação de terrenos para construção.

SUMÁRIO:

1. Não obstante a fixação do valor patrimonial tributário ter a natureza de acto destacável, esta é susceptível de apreciação em sede de impugnação da liquidação, a título meramente instrumental, para o efeito de apurar se a matéria colectável, enquanto pressuposto do acto tributário impugnado, se encontra correctamente apurada.

2. Segundo a lei vigente à data dos factos, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não eram aplicáveis os coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto, a que se refere o artigo 38.º, do Código do IMI.

DECISÃO ARBITRAL:

O árbitro, Martins Alfaro, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 12-08-2022, profere a seguinte Decisão Arbitral:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): A..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e sede social na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa.

A.2 - Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral: Actos tributários do Imposto Municipal sobre Imóveis ("IMI"), constantes das notas de cobrança nrs. 2016..., 2016... e 2016..., referentes ao ano de 2016 e aos seguintes prédios urbanos:

Freguesia	Concelho	Artigo
...	ALBERGARIA-A-VELHA	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	ÍLHAVO	U-...-
	MEALHADA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-

...	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BRAGA	U-...-
	BRAGA	U-...-
	MACEDO CAVALEIROS	U-...-
	FUNDÃO	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	TAVIRA	U-...-
	TAVIRA	U-...-
	TAVIRA	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-

relativamente às liquidações impugnadas e, bem assim, a condenação daquela entidade pública ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante referido.

Subsidiariamente, a desaplicação, no caso concreto, da norma pretensamente extraída do artigo

45.º, do Código do IMI, na redacção vigente à data da verificação do facto tributário, no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38º do mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do VPT de terrenos para construção, por manifesta 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 165º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP e, conseqüentemente, a declaração da ilegalidade dos actos tributários impugnados, porque assentes em normas inconstitucionais, sendo os mesmos anulados, com todas as conseqüências legais.

A.5 - Fundamentação do pedido:

A Requerente, não se conformando com o indeferimento do pedido de revisão oficiosa por si apresentado, tacitamente presumido e, por conseguinte, com os actos tributários de liquidação de IMI que lhes estão subjacentes, vem suscitar a apreciação da legalidade daquele indeferimento tácito e dos próprios actos de liquidação subjacentes aos mesmos.

O pedido de revisão oficiosa foi submetido tempestivamente, dentro do prazo legal de quatro anos consagrado no artigo 78.º da LGT.

A AT não se pronunciou sobre a totalidade do pedido de revisão oficiosa.

Com efeito, após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, a Requerente só foi notificada de uma decisão expressa de indeferimento emitida pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de

Famalicão-..., decisão esta que só versou sobre um conjunto muito restrito de bens imóveis / terrenos para construção cuja colecta de IMI foi objecto do pedido de revisão oficiosa em apreço, a saber os "terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Famalicão, sob os artigos..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ...", imóveis estes da competência territorial deste Serviço de Finanças.

Porém, para os demais terrenos para construção cuja colecta de IMI foi igualmente objecto do pedido de revisão oficiosa, a AT não emitiu qualquer decisão expressa, tendo-se assim formado a presunção de indeferimento tácito para (grande) parte do pedido de revisão oficiosa em apreço.

Neste contexto, a Requerente vem, através do pedido de constituição de tribunal arbitral, contestar o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, indeferimento este que incide parcialmente sobre tal pedido, concretamente sobre os terrenos para construção cuja colecta de IMI não foram objecto de qualquer decisão expressa por parte da AT na sequência da submissão de tal pedido de revisão oficiosa.

Relativamente à colecta de IMI dos "terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Famalicão, sob os artigos..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ...", a mesma não se encontra a ser objecto de contestação através do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, tendo o montante de colecta de IMI destes terrenos anteriormente contestado no pedido de revisão oficiosa sido expurgado do montante total de imposto que agora se encontra ser objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral.

As liquidações de IMI em análise resultam de manifesto erro imputável aos serviços.

Ocorreu errónea determinação do valor patrimonial tributário dos "terrenos para construção" resultante da aplicação ilegal dos coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto.

Os coeficientes de afectação (estabelecido no artigo 41.º, do Código do IMI), de localização (definido no artigo 42.º, do Código do IMI), de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º, do Código do IMI) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º, do Código do IMI) não eram aplicáveis aos "terrenos para construção", 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 do facto tributário relevante para efeitos das liquidações de IMI sub judice, mas sem prejuízo de este mesmo cálculo poder considerar elementos e características igualmente relevantes para efeitos de determinação estes coeficientes.

O factor de localização do "terreno para construção" era já contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º, do Código do IMI, na redacção relevante para a determinação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis objecto das liquidações de IMI em causa.

A não ser assim, estaríamos perante uma espécie de dupla tributação em que as mesmas variáveis concorreriam para a determinação de uma base tributável (i.e. valor patrimonial tributário) desfasada da realidade de facto, porque superior, e, inevitavelmente, para um infundado incremento do montante de IMI a pagar anualmente pelo sujeito passivo, neste caso a Requerente.

Verifica-se uma flagrante violação das regras de determinação do valor patrimonial tributário dos "terrenos para construção" demonstrada pela jurisprudência reiterada do STA nesta matéria,

sendo que a própria AT reconheceu, recentemente, o erro por si cometido ao longo dos últimos anos quanto à determinação (e avaliação) dos valores patrimoniais tributários deste tipo de prédios, tendo alterado o método (ilegal) por si utilizado, passando a desconsiderar, conforme os termos fixados na lei, os coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto.

Os valores patrimoniais tributários dos "terrenos para construção" detidos pela Requerente no ano de 2016 ainda consideravam a aplicação errónea dos coeficientes de localização, de

afecção e / ou de qualidade e conforto, denotando-se um flagrante erro na interpretação dos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação dos valores patrimoniais tributários dos mesmos, erro este da responsabilidade exclusiva da AT, e que teve repercussões prejudiciais para a Requerente quanto ao IMI devido (e pago) no ano em apreço.

Qualquer erro nos pressupostos de facto e/ou de direito do qual resulte um erróneo cálculo dos valores patrimoniais dos imóveis sobre os quais incide o acto tributário de liquidação de IMI e que, conseqüentemente, faz com que seja determinado um montante de imposto, superior ou inferior ao legalmente devido nos termos das normas do Código de IMI, constitui um vício que

determina a anulabilidade desse mesmo acto tributário.

Do erro na determinação da matéria tributável para efeitos de IMI - i.e. erro na determinação do(s) valor(es) patrimonial(is) tributário(s) do(s) prédio(s) - 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 incorrectamente emitidas.

Acresce que, considerando que é a AT a entidade responsável pela determinação concreta dos valores patrimoniais tributários dos prédios, tais erros nesta determinação são "erros imputáveis aos serviços" que justificam plenamente a admissibilidade de pedidos de revisão oficiosa nos termos gerais do n.º 1 do artigo 78.º, da LGT.

Face ao supra exposto, relativamente aos "terrenos para construção" detidos pela Requerente no ano de 2016 e objecto de tributação em sede de IMI com referência a estes anos, os seus valores patrimoniais tributários estavam, pois, fixados através da aplicação ilegal dos coeficientes (i) de localização, (ii) de afecção e / ou (iii) de qualidade e conforto, aplicação esta que não respeita as regras legais de determinação dos valores patrimoniais tributários dos "terrenos para construção" consagradas no artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente à data dos factos tributários *in casu*.

Assim, os valores patrimoniais tributários destes terrenos para construção encontram-se "sobrevalorizados", e, nesta sequência, a colecta de IMI para cada um destes terrenos foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido caso os valores da matéria tributável tivessem sido fixados de acordo com o artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente à data dos factos tributários (i.e. no dia 31 de Dezembro do ano 2016), e não segundo a fórmula erroneamente aplicada aos terrenos pela AT no ano de tributação em discussão.

Por conseguinte, é de concluir que foi efectuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de IMI, com referência aos actos tributários de liquidação de IMI relativos ao ano 2016 em causa, no montante total de € 28.686,35.

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, devem ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios - por analogia ou outra técnica de interpretação -, sempre atentar-se 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.

A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:

Notificada para apresentar Resposta, a Requerida veio dizer o seguinte:

Por excepção:

O prazo para autorização da revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço, constante do artigo 78.º, da LGT, não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do acto tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

O procedimento avaliativo constitui um acto autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral, consolida-se na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher e cuja impugnação não abrange os erros ou vícios que eventualmente tenham ocorrido nessa avaliação.

Ou seja, a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da segunda avaliação, que não na posterior liquidação consequente.

Por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os actos de liquidação ser anulados com fundamento em erros no cálculo do valor patrimonial tributário.

Uma vez que os vícios da fixação do valor patrimonial tributário não são sindicáveis na análise da legalidade do acto de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correcção do valor patrimonial tributário em sede de impugnação do acto de liquidação.

Não é admissível a revisão oficiosa dos actos de avaliação de valores patrimoniais, já que a letra da lei não abrange os actos de avaliação patrimonial, que não são actos tributários, previstos no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, nem são actos de apuramento da matéria tributável.

E mesmo que assim não se entendesse, o fundamento da injustiça grave ou notória, constante do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, não é invocável quando a liquidação do IMI tenha sido efectuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113.º do Código do IMI.

Por impugnação:

No que respeita à invocação de inconstitucionalidade por parte da Requerente, não se verifica qualquer violação do princípio da igualdade tributária.

Conclui que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto dos artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea b), ambos do RJAMT, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 12-08-2022.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAMT.

O Tribunal Arbitral decidiu dispensar a reunião e a produção de alegações a que se refere o artigo 18.º do RJAMT, sem oposição das partes.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Com a sua resposta - e embora notificada para o efeito -, a Requerida não juntou o processo administrativo aos autos.

A Requerida invocou excepções que serão apreciadas mais adiante.

Cumprе assim apreciar e decidir, o que se fará de seguida.

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados:

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

A AT emitiu as liquidações de IMI, que constituem objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, com os números nrs. 2016..., 2016 ... e 2016..., referentes ao ano de 2016 - Doc. n.º 2, junto pela Requerente e não impugnado.

As liquidações impugnadas referem-se aos seguintes prédios urbanos, qualificados, no ano a que se referem os factos em causa, como 'terrenos para construção':

Freguesia	Concelho	Artigo
...	ALBERGARIA-A-VELHA	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-
	AVEIRO	U-...-

...	AVEIRO	U-...-
	ILHAVO	U-...-
	MEALHADA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BEJA	U-...-
	BRAGA	U-...-
	BRAGA	U-...-
	MACEDO CAVALEIROS	U-...-
	FUNDÃO	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	CASTRO MARIM	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-
	OLHÃO	U-...-

...	OLHÃO	U-...-
	TAVIRA	U-...-
	TAVIRA	U-...-
	TAVIRA	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	NAZARÉ	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-

...	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ÓBIDOS	U-...-
	ALENQUER	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	MAFRA	U-...-
	OEIRAS	U-...-
	OEIRAS	U-...-
	OEIRAS	U-...-
	OEIRAS	U-...-
	OEIRAS	U-...-
	OEIRAS	U-...-
	OEIRAS	U-...-

...	SETÚBAL	U-...-
	SETÚBAL	U-...-
	SETÚBAL	U-...-
	SETÚBAL	U-...-
	SETÚBAL	U-...-
	SETÚBAL	U-...-
	SETÚBAL	U-...-

As liquidações impugnadas tiveram como base tributável um valor patrimonial tributário, determinado mediante, entre outros, por aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto - Doc. n.º 5, junto pela Requerente e não impugnado.

Relativamente às liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, a aqui Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, em 30-11-2021 - Doc. n.º 3, junto pela Requerente e não impugnado.

O referido pedido de revisão oficiosa não foi objecto de decisão no prazo constante do artigo 57.º, nrs. 1 e 5, da LGT - Facto alegado pela Requerente, sem que tenha sido impugnado pela Requerida.

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 31-05-2022 - Informação constante do Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 12-08-2022 - Informação constante do Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

As liquidações impugnadas foram integralmente pagas - Doc. n.º 2, junto pela Requerente e não impugnado.

C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Com efeito, o Tribunal não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do Código do Processo Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cf. ainda o artigo 123.º, n.º 2, do Código do Processo e Procedimento Tributário, *ex vi* o artigo 29º, do RJAMT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação à prova produzida, na sua convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas - artigo 607.º, n.º 5 do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - artigo 371.º, do CPC), é que não prevalece, na apreciação da prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Por outro lado, nos termos do artigo 16.º, alínea e), do RJAMT, vigora no processo arbitral tributário o princípio da livre apreciação dos factos, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pela Requerente, que não foram impugnados e os quais, analisados de forma crítica, constituíram a base da convicção do Tribunal, quanto à realidade dos factos descrita supra.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes; o acervo probatório carreado para os autos foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

C.4 - Matéria de direito:

C.4.1 - Questões Prévias.

C.4.1.1 - Inimpugnabilidade das liquidações:

Na sua Resposta, a Requerida excepcionou, alegando que não é possível impugnar as liquidações aqui em causa com fundamento em vícios próprios dos actos de fixação de valores patrimoniais, partindo da consideração de que, constituindo o acto de fixação do valor patrimonial tributário, um acto destacável, objecto de impugnação autónoma, não é possível, na impugnação dos actos de liquidação que com base nele sejam efectuadas, discutir-se a legalidade daquele acto de fixação, porquanto o mesmo já se consolidou na ordem jurídica.

Mais acrescentando a Requerida que do entendimento da Requerente resultaria, afinal, a revisão oficiosa dos actos de avaliação de valores patrimoniais.

Notificada para se pronunciar em sede de contraditório, a Requerente pronunciou-se pela improcedência da excepção de inimpugnabilidade das liquidações.

Apreciando:

Entende o Tribunal que a Recorrida não tem razão, louvando-se essencialmente nos fundamentos que constam na decisão arbitral, de 02-07-2021, proferida no processo n.º 760/2020-T, do CAAD e prolatada pelo Prof. Doutor Rui Duarte Morais.

Com efeito, é indisputável que o acto de fixação do valor patrimonial tributável constitui um acto destacável, sujeito a impugnação autónoma.

A Requerida considerou que a natureza de acto destacável, atribuída ao acto de fixação do valor patrimonial tributável, implica incontornavelmente a respectiva insindicabilidade, mesmo na impugnação do acto de liquidação em que seja invocado erro na determinação da matéria colectável como causa de pedir.

Ora, nos presentes autos, verifica-se que a Requerente visou a anulação das liquidações e não a anulação do valor patrimonial tributário.

Em tal ordem, o erro no valor patrimonial tributável - que constitui um dos dois termos da liquidação em sentido estrito - consiste, assim, em questão suscitada a título meramente instrumental.

E instrumental porque - como no caso dos autos - a Requerente não visa modificar os actos de fixação do valor patrimonial tributário, mas sim que o Tribunal aprecie se a determinação da matéria colectável cumpre com os requisitos legais, afinal, **se a base tributável obedece à Lei, enquanto pressuposto da legalidade do acto tributário impugnado.**

Nesta matéria, o Tribunal acompanha assim o que, a propósito, se escreveu na já referida decisão arbitral, prolatada pelo Prof. Doutor Rui Duarte Morais, no sentido de 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 precludindo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento (liquidação)».

E tal asserção encontra-se, de resto, plenamente conforme uma interpretação e uma aplicação mais favoráveis ao acesso ao direito e à tutela judicial efectiva, a fim de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo.

Acompanhamos igualmente o entendimento constante do Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, proferido em 31-10-2019, no processo n.º 2765/12.8BELRS:

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]

Considera-se, assim, que de tudo isto decorre que, para efeitos de sindicabilidade da legalidade dos pressupostos legais dos actos tributários impugnados, é possível ao Tribunal Arbitral apreciar os vícios atinentes à determinação da matéria colectável, vícios esses a conhecer a título incidental, enquanto vícios que se projectam nos actos tributários impugnados.

E precisamente porque tais vícios são conhecidos apenas a título incidental e, a procederem, determinam apenas a correcção das liquidações impugnadas - e não de quaisquer outras - e não determinam a revisão ou a correcção do valor patrimonial tributário, não é possível falar-se em “revisão oficiosa do valor patrimonial tributário”.

Por estas razões improcede a excepção de inimpugnabilidade, suscitada pela Requerida.

C.4.1.2 - Intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral:

A Requerida excepcionou ainda com a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, com fundamento em que o prazo para autorização da revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço, constante do artigo 78.º, da LGT, não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Notificada para se pronunciar em sede de contraditório, a Requerente pronunciou-se pela improcedência da excepção.

Apreciando:

Considera o Tribunal que, nesta parte, a argumentação da Requerida não se revela clara.

Das escassas onze linhas que esta excepção mereceu da Requerida, de útil extrai-se, ao que parece, que a Requerida entende que a Requerente, aquando do pedido de revisão oficiosa, deveria tê-lo feito ao abrigo, não do n.º 1, do artigo 78.º, da LGT, mas sim do n.º 4, da mesma norma.

Opinião que naturalmente se respeita, mas que não coincidiu com a da aqui Requerente, que invocou o artigo 78.º, n.º 1, da LGT, como fundamento do seu pedido de revisão oficiosa.

E, nos termos daquele n.º 1 - e no que ao caso interessa -, «*a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada [...] no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago [...]*».

E o objecto do pedido de pronúncia arbitral, tal como o do pedido de revisão oficiosa que o antecedeu, consiste nas liquidações de IMI.

Tanto basta para que se considere inaplicável aqui o invocado, pela Requerida, n.º 4 do artigo 78.º da LGT e, em consequência, improcedente a excepção em causa nesta parte, pelo que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT.

Em consequência, o Tribunal entrará de seguida na apreciação da matéria de fundo.

C.4.2 - Questões a decidir.

São as seguintes, as questões a decidir:

Primeira questão a decidir: Os valores patrimoniais tributários atribuídos aos prédios urbanos, todos qualificados como terrenos para construção, com base nos quais as liquidações impugnadas foram realizadas, foram incorrectamente quantificados e, em consequência, ocorreu erro na determinação da matéria colectável, determinante da anulabilidade parcial das referidas liquidações?

Segunda questão a decidir: Deve ser recusada, no caso concreto, a aplicação do artigo 45.º, do Código do IMI, na redacção vigente à data da verificação dos factos tributários, quando interpretado no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º, do

mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do valor patrimonial tributário de terrenos para construção, com fundamento em inconstitucionalidade, resultante da 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 e, consequentemente, ser declarada a ilegalidade dos actos tributários impugnados, porque a determinação da base tributável assentou em norma inconstitucional?

Terceira questão a decidir: Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Vejamos:

C.4.2.1 - Primeira questão a decidir: Os valores patrimoniais tributários atribuídos aos prédios urbanos, todos qualificados como terrenos para construção, com base nos quais as liquidações impugnadas foram realizadas, foram incorrectamente quantificados e, em consequência, ocorreu erro na determinação da matéria colectável, determinante da anulabilidade parcial das referidas liquidações?

O artigo 45.º do CIMI, na redacção vigente à data dos factos tributários em apreciação neste processo dispunha o seguinte:

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

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

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

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

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

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

Da economia da norma vinda de citar, resulta evidente que esta 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 artigo 38.º, do Código do IMI, como aplicáveis aos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços.

É que o legislador não pretendeu equiparar os terrenos para construção aos prédios edificados, mas unicamente aplicar um mecanismo de cálculo que se encontra previsto numa outra disposição do mesmo diploma legal.

Também a jurisprudência consolidada do STA aponta no sentido de que, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, haverá que observar o disposto no artigo 45.º, do Código do IMI, o qual constitui norma específica nessa matéria, não havendo, em consequência, lugar à consideração dos coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto, a que se refere o artigo 38.º, do Código do IMI.

Com efeito, no que se refere às operações de avaliação, a lei distingue entre os prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços -, cujos parâmetros se encontram consignados nos artigos 38.º a 44.º, ambos do Código do IMI e os terrenos para construção e os prédios da espécie “outros”, cujo valor patrimonial tributário é determinado, respectivamente, nos termos dos artigos 45.º e 46.º, ambos do Código do IMI.

O Tribunal adere ao que, a propósito se decidiu no Acórdão do STA - Pleno, de 21-09-2016, processo n.º 0183/13, onde se prolatou:

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.

O Tribunal considera igualmente inaplicável o coeficiente de localização ao prédio aqui em causa, em virtude de este factor já estar contemplado na percentagem prevista no artigo 45.º, n.º 3, do Código do IMI.

A não ser assim, o referido factor de localização relevaria, por duas vezes, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

A recente jurisprudência do STA refere ainda que na «*determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção a que seja aplicável o artigo 45.º, n.º 2, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, na redacção anterior à que lhe foi introduzida pelo artigo 392.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31/12, não se consideram os coeficientes de afectação [Ca] e de qualidade e conforto [Cq]*» - acórdão proferido no processo n.º 0919/07.8BEBRG, em 07-04-2021.

O Tribunal entende assim não serem de aplicar ao prédio em causa nos presentes autos os coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto, os quais não se encontram previstos no artigo 45.º, do Código do IMI.

Estando em causa nos autos terreno para construção, a determinação do respectivo valor patrimonial tributário tinha de ter por base apenas os critérios definidos na redacção em vigor do artigo 45.º do Código do IMI à data em que foi realizada a avaliação, o que implica a não consideração, em tal determinação, dos coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto.

Resulta do exposto, que, na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios aqui em causa, não poderia ter sido aplicada a fórmula geral estabelecida no artigo 38.º, do Código do IMI, em especial, os coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto.

Assim, é patente ter ocorrido erro na determinação da matéria colectável, por errónea fixação dos valores patrimoniais tributários.

Do referido erro na base tributável, resultou a liquidação de IMI por valor superior ao devido.

Nos termos que se deixaram expostos, haverá que concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas e julgar procedente o pedido de anulação parcial destas, nos termos que constarão da parte dispositiva da presente decisão arbitral.

C.4.2.2 - Segunda questão a decidir: Deve ser recusada, no caso concreto, a aplicação do artigo 45.º, do Código do IMI, na redacção vigente à data da verificação dos factos tributários, quando interpretado no sentido de que os coeficientes de avaliação consagrados no artigo 38.º, do mesmo compêndio legal deveriam ter aplicação na determinação do valor patrimonial tributário de terrenos para construção, com fundamento em inconstitucionalidade, resultante da violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal, ínsito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP e, consequentemente, ser declarada a ilegalidade dos actos tributários impugnados, porque a determinação da base tributável assentou em norma inconstitucional?

No que respeita a esta questão, a respectiva resposta encontra-se prejudicada pela solução e pelo sentido decisório decorrentes da resposta à primeira questão, pelo que o Tribunal não a apreciará.

C.4.2.3 - Terceira questão a decidir: Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Peticiona a Requerente que a Requerida AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos constantes do n.º 4, do artigo 43.º, da LGT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, estatui 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»*.

O imposto encontra-se integralmente pago, não existindo dúvida que, da prática dos actos impugnados, resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A ocorrência de *«erro imputável aos serviços»* constitui pressuposto da condenação da Requerida em juros indemnizatórios.

Ora, no caso concreto, verifica-se que a declaração de ilegalidade e a consequente anulação, ainda que parcial, das liquidações impugnadas, funda-se em erro nos pressupostos de facto e de direito, imputável aos serviços da AT.

Com efeito, vimos que a AT incorreu em erro na determinação da matéria colectável, por errónea fixação do valor patrimonial tributário.

Tal erro é juridicamente relevante, uma vez que, sendo a liquidação em sentido estrito a aplicação de uma taxa a uma matéria tributável, no caso destes autos a matéria tributável enferma de erro, o qual é imputável à AT.

E nem se diga que a AT praticou os actos impugnados no estrito cumprimento da lei e atendendo aos valores patrimoniais tributários já fixados.

É que a matéria colectável, a base tributável, foi determinada - e erroneamente determinada, note-se - pela AT e, como se viu já, tal erro na determinação da matéria colectável foi directamente causal da emissão de liquidações em valor superior àquele que deveria resultar da Lei.

Tem assim a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, do CPPT, relativamente ao montante já pago, mas apenas na medida do valor que vier a ser anulado.

D - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide **julgar procedente** o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, **anular parcialmente** as liquidações de Imposto Municipal sobre os Imóveis, constantes das notas de cobrança nrs. 2016..., 2016... e 2016..., todas referentes ao ano de 2016 e aos prédios urbanos, qualificados como terrenos para construção, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral e listados no ponto A.3 desta Decisão arbitral. A anulação parcial agora determinada tem como limite a correcção das liquidações em função da base tributável apurada sem a consideração dos coeficientes de afectação, de localização e de qualidade e conforto, a que se refere o artigo 38.º, do Código do IMI, nos estritos termos decorrentes da fundamentação desta decisão arbitral.

O Tribunal Arbitral mais decide **julgar procedente** o pedido de condenação da Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios, os quais incidirão sobre o valor do imposto agora anulado.

E - VALOR DA CAUSA:

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 28.686,35, correspondente à parte do imposto resultante das liquidações impugnadas que entende dever ser anulado.

O valor indicado pela Requerente não foi impugnado pela Requerida e considera o Tribunal não existir fundamento bastante para o alterar, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 28.686,35.

F - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, indo a Requerida, que foi vencida, condenada nas custas do processo.

Notifique.

Lisboa, 13 de Fevereiro de 2023.

O Árbitro,

(Martins Alfaro)

Assinado digitalmente