

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 433/2022-T

Tema: AIMI - Terrenos para construção – Coeficiente de afetação – Coeficiente de localização - Coeficiente de qualidade e conforto.

Sumário:

- I. A exceção ao princípio da impugnação unitária que permite a impugnação contenciosa, direta e autónoma, dos atos de fixação do VPT, consiste numa faculdade concedida aos sujeitos passivos que não preclude a sindicância das suas ilegalidades no âmbito do ato final do procedimento, isto é, no âmbito da impugnação do ato de liquidação subsequente;
- II. O artigo 78.º, n.º 1, da LGT permite a revisão oficiosa do ato de liquidação de AIMI no prazo de quatro anos com base em erro que seja imputável aos serviços;
- III - A avaliação dos terrenos para construção deve ser efetuada de acordo com o previsto 45º do CIMI, na redação anterior à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, no qual não está prevista a aplicação dos coeficientes de localização, de qualidade e conforto nem de afetação, tal como previstos no art. 38º do CIMI.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 20 de julho de 2020 o contribuinte A..., doravante abreviadamente designado por “Requerente”, com o número de identificação fiscal..., representado pela sociedade gestora B..., S.A. (“Sociedade Gestora”), com o número de identificação fiscal ... e com morada na Rua ... n.º ..., ..., ...-... Lisboa, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral Singular com designação do árbitro pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 22 de julho de 2022.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea a) e artigo 6.º, n.º1 do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27.09.2022.
5. A AT apresentou a sua resposta em 31 de outubro de 2022.
6. Na sequência do despacho datado de 27.10.2022, o Requerente juntou em 10.11.2022 um documento.
7. Por despacho de 10.11.2022, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e notificadas as partes para, querendo, apresentarem alegações sucessivas, podendo o Requerente responder às exceções suscitadas pela Requerida.
8. O Requerente apresentou as suas alegações em 30.11.2022
9. A Requerida não apresentou alegações.
10. Pretende o Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do pedido de revisão Oficiosa e conseqüente anulação parcial das liquidações de AIMI n.º 2018... referente ao ano de 2018, n.º 2019..., referente ao ano de 2019 e n.º 2020..., referente ao ano de 2020, no montante parcial de € 11.242,36, devendo o valor do imposto ser integralmente reembolsado, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

II.A. O Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Relativamente à determinação dos valores patrimoniais tributários de prédios urbanos, o Código do IMI prevê, de forma clara e expressa, diferentes métodos de avaliação consoante as espécies de prédios urbanos definidas nos termos da classificação estatuída no artigo 6.º deste mesmo Código, a saber:
 - a) Método de avaliação para a “determinação do valor patrimonial tributário

dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços”, regulamentado no artigo 38.º e seguintes do Código do IMI – i.e. método aplicável a prédios urbanos definidos nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 6.º deste Código;

b) Método de avaliação para “terrenos para construção”, regulamentado no artigo 45.º do Código do IMI – i.e. método aplicável a prédios urbanos definidos nos termos da alínea c) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 6.º deste Código;

c) Método de avaliação para a “determinação do valor patrimonial tributário dos prédios [urbanos] da espécie «Outros»” regulamentado no artigo 46.º do Código do IMI – i.e. método aplicável a prédios urbanos definidos nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.

2. Importa referir que 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 seguinte fórmula legal de cálculo:

$$“V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v”$$

3. 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. Nos termos do n.º 1 do referido artigo 45.º, na redação 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”.
5. À luz do n.º 2 do referido preceito legal na redação vigente à data destes factos tributários, “[o] valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas”.
6. Refere-se, ainda, no n.º 3 do artigo 45.º, igualmente na redação 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». (sublinhado nosso).

7. Deste modo, é inegável que os coeficientes de afetação (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 redação vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos atos tributários de liquidação de AIMI sub judice.
8. Com efeito, e conforme o disposto na redação conferida ao n.º 3 do artigo 45.º do Código do IMI que se encontrava em vigor em 2018, 2019 e 2020, a fixação da percentagem do valor do terreno de implantação – esta sim um dos elementos legais para efeitos de cálculo dos valores patrimoniais tributários de “terrenos para construção” – tinha em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º, disposição normativa esta que diz respeito à fixação do coeficiente de localização, estipulando que deve ter-se em consideração certas características tais como: a acessibilidade; a proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio; os serviços de transporte públicos; a localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.
9. Atentas as referidas disposições normativas, bem se pode ver que o fator de localização do “terreno para construção” era, pois, já considerado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do Código do IMI na redação relevante para a determinação dos valores patrimoniais tributários dos imóveis objeto das liquidações de AIMI em causa.
10. Constatação esta que, refletindo, criticamente, sobre a mesma nos conduz à ilação de que estaríamos perante uma espécie de dupla tributação em que as mesmas variáveis concorriam 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 AIMI a pagar anualmente pelo sujeito passivo, neste caso o Requerente.
11. Já nos prédios urbanos classificados como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, por sua vez, o facto de localização é considerado através da aplicação

do coeficiente de localização.

12. Deste modo, a consideração do coeficiente de localização aquando do cálculo do valor patrimonial tributário de “terrenos para construção” determina que a mesma realidade fática (a localização) seja duplamente tida em consideração – i.e. na determinação da percentagem do valor do “terreno de implantação” –, que é a percentagem legalmente prevista para efeitos de cálculo de “terrenos para construção” – e na determinação do valor patrimonial tributário considerando o coeficiente de localização per si – coeficiente este que (e bem!) não se encontra previsto como um dos elementos de cálculo do valor patrimonial tributário destes terrenos.
13. Ora, a jurisprudência do STA tem sido constante e reiterada no sentido de que a fórmula de cálculo / determinação do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção” não deve considerar (i) o coeficiente de localização, (ii) o coeficiente de afetação, e (iii) 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.
14. Nestes termos, no cálculo do correspondente valor patrimonial tributário de “terreno para construção”, deverá ser desconsiderado os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, e adotado, em regra geral, a seguinte fórmula de cálculo: $V_t = V_c \times A \times \%$ do valor das edificações autorizadas ou previstas, conforme resulta claro do método de determinação deste valor para “terrenos para construção” nos termos do artigo 45.º do Código do IMI na redação vigente à data dos factos tributários para efeitos destes imposto – i.e. em cada dia 31 de Dezembro dos anos de 2018, 2019 e 2020.
15. Neste contexto, o valor patrimonial tributário do “terreno para construção” detido pelo Requerente nos anos 2018, 2019 e 2020 ainda considerava a aplicação (errónea, conforme supra demonstrado) dos coeficientes de localização, de afetação e / ou de qualidade e conforto, existindo um erro flagrante nos pressupostos de facto e de direito quanto à determinação do valor patrimonial tributário do mesmo, erro este da responsabilidade exclusiva da AT, e que, conforme infra demonstrado, teve

repercussões prejudiciais para o Requerente quanto ao AIMI devido (e pago) nos anos em apreço.

16. Neste contexto, o n.º 1 do artigo 135.º-B do Código do IMI determina que o AIMI “incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular” (realce nosso), sendo excluídos desta incidência objetiva os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros” conforme o disposto no n.º 2 deste mesmo artigo.
17. Deste modo, os prédios urbanos classificados como “terrenos para construção” encontram-se sujeitos a este Adicional ao IMI.
18. Ademais, o n.º 1 do artigo 135.º-G deste mesmo compêndio tributário estatui que, regra geral, o AIMI “é liquidado anualmente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 1 de janeiro do ano a que o mesmo respeita”.
19. Deste modo, para efeitos de liquidação de AIMI, os valores patrimoniais tributários dos prédios, nomeadamente dos prédios urbanos classificados como “terrenos para construção”, constitui a matéria tributável deste Adicional ao IMI.
20. 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 ato tributário de liquidação de AIMI 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 ato tributário.
21. Assim, nos casos em que sejam determinados valores patrimoniais tributários em montante superior àquele que resultaria da aplicação correta das normas de determinação daqueles valores, e, consequentemente, seja liquidado AIMI num montante superior àquele que seria legalmente devido, tal liquidação de AIMI deverá ser anulada na parte correspondente ao montante de imposto liquidado em excesso, em resultado direto de ter sido considerado, para efeitos de cálculo deste imposto, um valor de matéria tributável superior àquele que deveria ter sido verificado.

22. Resulta expressa e diretamente 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 coleta de montante diferente do legalmente devido”
23. Ora, do erro na determinação da matéria tributável para efeitos de IMI, bem como de AIMI – 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 respetiva retificação / anulação) das liquidações de IMI e do Adicional a este imposto incorretamente emitidas.
24. 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.
25. Assim, em regra, o valor patrimonial tributário deste terreno para construção encontrava-se “sobrevalorizados”, e, nesta sequência, a coleta de AIMI para este terreno foi apurada em montante superior ao que seria legalmente devido caso o valor desta matéria tributável tivesse sido fixado de acordo com o artigo 45.º do Código do IMI na redação aplicável e não segundo a fórmula erroneamente aplicada aos terrenos pela AT nos anos de tributação em discussão.
26. Por conseguinte, é de concluir que foi efetuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de AIMI nos seguintes montantes:
 - a) Com referência ao ato tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2018, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 3.739,72;
 - b) Com referência ao ato tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2019, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 3.739,72;
 - c) Com referência ao ato tributário de liquidação de AIMI relativo ao ano 2020, foi liquidado imposto em excesso no montante total de € 3.762,93.
27. Por conseguinte, não deveria o Requerente ter sido adstrito ao pagamento dos montantes de AIMI liquidados em excesso, enfermando, assim, os atos tributários de liquidação deste imposto em crise, numa manifesta ilegalidade, por resultarem da

evidente interpretação e aplicação erróneas do Direito aplicável, devendo os mesmos ser parcialmente anulados.

28. Em face do exposto, devem os atos tributários de liquidação de AIMI em apreço ser declarados parcialmente ilegais em resultado de errónea coleta de imposto relativamente a valor patrimonial tributário de terreno para construção determinado com uma fórmula que, ao aplicar os coeficientes acima mencionados, não lhes era legalmente aplicável, impondo-se, em consequência, a devolução dos montantes de imposto indevidamente pagos, que ascende a € 11.242,36, com todos os efeitos legais daí decorrentes.
29. 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 devem ser atendidos no apuramento do VPT deste tipo de prédios – por analogia ou outra técnica de interpretação –, sempre atentará 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.
30. Não obstante, pese embora o Requerente não possa concordar com a posição perfilhada pela AT, procedeu ao pagamento integral dos atos tributários que consubstanciaram as liquidações de AIMI ora controvertidas.
31. Pelo que, afigurando-se estas liquidações como manifestamente ilegais nos termos acima expendidos, deve o Requerente ser integralmente ressarcido do respetivo valor do AIMI liquidado, porquanto não devido, no montante parcial de € 11.242,36.
32. Por seu turno, e sendo procedente o presente pedido, o Requerente requer, igualmente, que sejam pagos os respetivos juros indemnizatórios.

II.B Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. Importa desde já sublinhar 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, não sendo 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.

2. Donde, verifica-se ausência de litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção.
3. É comumente aceite que a letra da lei – artigo 78.º da LGT - não abrange os atos de avaliação patrimonial, que não são atos tributários, previstos no n.º 1, nem são atos de apuramento da matéria tributável previstos no n.º 4 daquela norma.
4. Nem se verifica qualquer erro no ato de liquidação, o qual em cumprimento da lei foi calculado com base no VPT constante na matriz predial.
5. O procedimento avaliativo constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral,
6. Que, se não for impugnado nos termos e prazo fixado se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher.
7. No caso em apreço, não tendo o Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1.ª avaliação, requerendo uma 2.ª avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.
8. Uma vez 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 não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação.
9. Mesmo que se considere ser aplicável à presente matéria atenta a especificidade do ato que fixa o valor patrimonial tributário o artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), o prazo para autorização da revisão da matéria tributável pelo dirigente máximo do serviço, não é o previsto no n.º 1, mas sim o prazo reduzido aos «três anos posteriores ao do ato tributário», previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

10. Por isso, tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações e de interposição da presente ação e a data da respetiva avaliação do presente imóvel ocorrida em 2012, portanto aos mais de 5 anos, conclui-se, a necessariamente que o pedido de revisão oficiosa é intempestivo.
11. A revogação e a anulação dos atos administrativos em matéria tributária, estão previstas no artigo 79º da Lei Geral Tributária (LGT), sendo subsidiariamente aplicável o regime previsto nos artigos 165º a 174º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), por força do artigo 2. c) da LGT.
12. Em face de tudo o exposto que por força do artigo 168, n.º 1, do CPA, que as avaliações, em que foram considerados os coeficientes de localização e afetação na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, efetuadas à mais de cinco anos já não podem ser objeto de anulação administrativa por determinação legal.
13. Pede o Requerente que seja desaplicada, no caso concreto, a norma pretensamente extraída do artigo 45.º do Código do IMI, por violação do princípio da legalidade tributária.
14. O que importa referir nesta sede não é a violação do princípio da igualdade tributária, mas sim a constitucionalidade do regime da consolidação dos atos administrativos tributários por falta da sua impugnação atempada.
15. Mas também que a prevalecer a argumentação do Requerente, essa sim, acarretaria uma violação do princípio da igualdade tributária privilegiando os contribuintes que em tempo não contestaram o VPT face àqueles que o fizeram tempestivamente.
16. Ora, no caso em apreço não se verifica qualquer “erro imputável aos serviços”,
17. Uma vez que, à data dos factos, a Administração Tributária fez a aplicação da lei, vinculadamente pois como órgão executivo está adstrita constitucionalmente.

II.C O Requerente respondeu, em alegações, às exceções invocadas pela Requerida da seguinte forma:

1. O objeto do pedido de pronúncia arbitral são os atos tributários de liquidação de

AIMI referentes aos anos de 2018, 2019 e 2020, os quais materializam as avaliações efetuadas ao longo dos anos e não, como quer fazer crer a Requerida, os meros atos de fixação do VPT dos terrenos para construção in casu, que poderiam ter sido impugnados autonomamente.

2. Desde logo, não se pode confundir o meio de impugnação do ato de fixação do valor patrimonial tributário – que corresponde ao meio de impugnação autónoma deste ato destacável per se – com o meio de impugnação do ato tributário de liquidação de IMI ou AIMI com fundamento em ilegalidade na determinação do valor patrimonial / base tributável do tributo efetuado pela AT – impugnação última esta para o qual o Tribunal Arbitral é competente.
3. Mais, entende o Requerente que os atos tributários de liquidação de IMI ou AIMI podem ser impugnados com fundamento em errónea fixação dos VPTs, e que a suscetibilidade de impugnação autónoma dos atos instrumentais / destacáveis de fixação destes valores (ponto que abordaremos melhor infra) não obsta à possibilidade de impugnação do ato conclusivo do procedimento (i.e. ato de liquidação) assente no fundamento acima referido.
4. I.e. segundo o STA, a possibilidade de uma impugnação autónoma de um ato intermédio ou preparatório (v.g. inscrição da matriz, atualização da matriz, fixação do valor patrimonial tributário) não impede o contribuinte em impugnar / contestar o ato de liquidação cuja ilegalidade assenta nesse ato lesivo - i.e. a impugnabilidade autónoma do ato preparatório ou interlocutório (enquanto regra especial) não impede a impugnação unitária do ato final (i.e. do ato de liquidação que daí resulte) com base em vícios assentes naqueles atos, quando estes atos não tenham sido objeto de impugnação autónoma pelo contribuinte (e, acrescente-se, no âmbito da qual tais atos já tenham sido julgados como não sofrendo de nenhuma ilegalidade).
5. Consequentemente, a exceção ao princípio da impugnação autónoma prevista para atos destacáveis em procedimentos tributários não pode ser invocada no caso sub judice como impedimento para a impugnação dos atos tributários de liquidação de AIMI do Requerente aqui em crise no presente processo arbitral, sob pena de

violação grave do princípio da tutela jurisdicional efetiva, à luz do artigo 9.º da LGT, artigo 9.º do Código Civil e artigo 20.º, n.º 1 da CRP.

III. Matéria de Facto

III.1. Factos Provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Requerente é proprietário do prédio (terreno para construção), inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia, sob artigo
2. Em 02.04.2012, o prédio foi avaliado, tendo sido considerado o coeficiente de localização de 1, o coeficiente de afetação de 1,20 e o coeficiente de qualidade e conforto de 1 na determinação do valor patrimonial tributário do prédio.
3. O Requerente foi notificada em 2018, 2019 e 2020, respetivamente, das Liquidações de AIMI n.º 2018... (referente a 2018), no montante total de € 13.192,25, n.º 2019... (referente a 2019) no montante total de € 13.110,27 e n.º 2020... (referente a 2020) no montante total de € 13.267,02
4. O Requerente procedeu ao pagamento das liquidações.
5. No dia 24.01.2022 o Requerente apresentou um pedido de revisão das três liquidações de AIMI.
6. A Requerida não decidiu o pedido de revisão.

III.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

III.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 6 são dados como assentes pelos documentos juntos pelo Requerente (docs. 1 a 4 do pedido de constituição do Tribunal e documento junto com o requerimento de 10.11.2022) e pela posição assumida pelas partes.

IV. SANEAMENTO

A Requerida começa por alegar, por exceção, a falta de enquadramento legal da revisão oficiosa de avaliação de valores patrimoniais.

Quid Juris?

O Requerente pede, aqui, a anulação de três liquidações de AIMI. A causa de pedir é a suposta ilegalidade dessas liquidações. Previamente, o Requerente apresentou junto da AT um pedido de revisão ao abrigo do art. 78º, nº1 da LGT. Este meio processual administrativo pode assim ser utilizado pelos contribuintes com vista à revisão dos atos tributários (art. 78º, nº1 da LGT), como os aqui *sub judice*.

A revisão oficiosa, nos termos previstos no n.º 1 do art. 78º da LGT, pode ser desencadeada pelo sujeito passivo mediante requerimento dirigido ao órgão competente da Administração Tributária e com base nos seguintes pressupostos legais: no prazo de quatro anos e com fundamento em erro imputável aos serviços. O que se tem entendido como uma decorrência do princípio da justiça e da verdade material (cfr., entre outros, os acórdãos do STA de 14 de março de 2012, Processo n.º 01007/11, e de 8 de março de 2017, Processo n.º 01019/14, e, na doutrina, Joaquim Freitas da Rocha, Lições de Procedimento Tributário, 5.ª edição, Coimbra, págs. 227-228; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, Contencioso Tributário, vol. I, Coimbra, 2017, pág. 605.)

Tal como resulta da letra do próprio do art. 78º, n.º4 e n.º7 da LGT o procedimento de revisão pode abranger atos de fixação da matéria tributável.

Sendo admissível, por conseguinte, a revisão oficiosa dos atos tributários de liquidação por iniciativa do contribuinte com fundamento em erro nos pressupostos de facto ou de direito, e, em relação aos atos de liquidação de AIMI, com base em errónea quantificação do valor patrimonial tributário, não há nenhum motivo para afastar a impugnabilidade dos atos de liquidação do imposto quando tenham sido objeto de pedido de revisão oficiosa que foi tacitamente indeferido.

Porquanto, improcede a exceção invocada pela Requerida.

A Requerida alega, por exceção, a consolidação na ordem jurídica, com força de caso julgado, do valor patrimonial tributário do prédio.

Quid Juris?

O signatário fez parte do coletivo do processo n.º504/2020 do CAAD que apreciou esta mesma questão, não vendo razões para, agora, decidir de forma diferente. Pelo que, adere-se à respetiva fundamentação e reproduz-se:

“Como decidiu o TCA Sul no acórdão de 31 de outubro de 2019, no processo n.º 2765/12.8BELRS, “o legislador tributário, ciente da natureza agressiva das leis fiscais, que afectam coercivamente o património dos contribuintes, criou válvulas de escape para as situações de ilegalidade, permitindo que a própria Administração reveja as suas decisões, a fim de corrigir as ilegalidades que porventura tenha cometido.”

É a esta luz que tem de apreciar-se o mecanismo de revisão dos atos tributários, conformado, em geral, pelo artigo 78.º da LGT, e, em matéria de IMI, pelo preceituado no artigo 115.º do Código deste imposto. A inclusão de normas deste tipo nos compêndios tributários é justificada pelo reforço das garantias de defesa dos contribuintes e elevação dos meios de tutela das respetivas posições substantivas, sem que tal colida com o princípio fundamental da segurança jurídica, inerente ao Estado de Direito, pois é circunscrita a um

quadro temporal pré-definido, de 4 ou 3 anos, consoante esteja em causa a aplicação do n.º 1 ou do n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

Neste contexto, compulsava-se o artigo 78.º da LGT que, sob a epígrafe “Revisão dos atos tributários”, na parte relevante para a apreciação das questões decidendas, dispõe o seguinte:

“1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 – [revogado]

3 - A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. [...]”

O instituto da revisão oficiosa está, de igual modo, previsto no artigo 115.º do Código do IMI (“Revisão oficiosa da liquidação e anulação”) que, no seu n.º 1, alínea c), determina que: “Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são

oficiosamente revistas [...] c) *Quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido*”¹.

Estamos perante “um verdadeiro direito do contribuinte, permitindo-lhe exigir da administração tributária que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um ato ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que não permite a cobrança de tributos, nem os respetivos montantes, que não estejam previstos na lei.” – v. acórdão do TCA Sul, processo n.º 2765/12.8BELRS.

Quer em relação ao artigo 78.º, n.º 1 da LGT, quer ao artigo 115.º, n.º 1, alínea c) do Código do IMT, a revisão oficiosa reporta-se, no seu sentido literal, a ilegalidades dos atos tributários stricto sensu - atos de liquidação de IMI² - e não à avaliação (ou a atos de avaliação) de valores patrimoniais, que consubstanciam atos administrativos em matéria fiscal³.”

(...)

“O acórdão do TCA Sul, que se acompanha, preconiza uma interpretação extensiva, segundo a qual o artigo 78.º, n.º 1 da LGT é invocável também no domínio dos atos de fixação de valores patrimoniais, não obstante estar em causa matéria de avaliação de VPT, “visto que a coberto de um VPT ilegal foram produzidas liquidações de tributo (IMI) que foram exigidas à recorrida.” Assim, na medida em que esses atos de avaliação se repercutem em liquidações de imposto de valor superior ao que resultaria da correta aferição da base de incidência, não existe razão para que não mereçam um nível de tutela similar.

Neste sentido, segundo o citado acórdão do TCA Sul [processo n.º 2765/12.8BELRS]: “ultrapassada que está actualmente a questão de saber se a iniciativa de revisão pela administração pode ser desencadeada a impulso do interessado, da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração

¹ Assinala-se que a norma do Código do IMI não contempla limitação temporal. No entanto, deve ser interpretada em conjugação com o disposto no artigo 78.º da LGT que, aliás, começa por ressaltar, pelo que se afigura que sempre estará limitada pelo prazo máximo de quatro anos.

² Incluindo o ato de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo – v. ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, Lei Geral Tributária Anotada, Lisboa, Rei dos Livros, p. 344.

³ Continuamos a seguir o acórdão do TCA Sul supra citado, processo n.º 2765/12.8BELRS.

tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços.

O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.

Erro esse que, independente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente desta, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que sempre justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.

O que reforça o entendimento de que o direito que a recorrida reclamou, de ver as últimas quatro liquidações anteriores à reclamação serem anuladas, ter pleno apoio legal.”

Esta posição tem eco na decisão arbitral n.º 500/2020-T, de 24 de junho de 2021, com os fundamentos que parcialmente se transcrevem:

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

Fazemos nosso o entendimento do TCAS no acórdão que pôs termo ao processo 2765/12, de 31-10-2019, segundo o qual a errada fixação do VPT pode ser arguida através do pedido de revisão oficiosa das liquidações, nos termos conjugados dos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI, ainda que o contribuinte não tenha reagido atempadamente contra essa fixação.

[...]

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].

(...)

Restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, plasmado nessa norma constitucional.

Mesmo que assim não se entenda, sempre teríamos que a revisão oficiosa seria possível com fundamento no disposto n.º 4 do art.º 78º da LGT: o apuramento da matéria coletável consubstanciar «injustiça grave ou notória».

No caso, verificam-se os dois pressupostos legais: a gravidade, pois o imposto liquidado será mais de 35% superior ao devido no caso da A... quase 60% superior ao devido no caso da B...; a notoriedade, uma vez que estão em causa questões de direito, sendo que o cálculo do VPT foi feito de forma que contraria frontalmente jurisprudência consolidada do STA. Não está em causa um qualquer “comportamento negligente do contribuinte”, pois que este(s) nenhuma intervenção tiveram na fixação dos VPT’s em causa. Note-se, por último, que a “negligência” que a lei se refere é relativa ao contributo do contribuinte para o “erro” e não à negligência na utilização atempada dos meios normais de reacção.

Assim, mesmo admitindo – o que não se concede – que o pedido de revisão oficiosa apenas poderia ser feito ao abrigo do n.º 4 do art.º 78º da LGT, temos que, sempre seria tempestivo (as liquidações em causa relativas a 2016 – as mais antigas - são datadas de 2017, tendo os pedidos de revisão oficiosa das liquidações sido apresentados, respetivamente, em , em 02.03.2020 e 04.03.2020, ou seja, dentro dos três anos posteriores aos dos atos tributários cuja revisão se pretendia.”

Concordamos com esta posição, verificando-se, na situação dos autos, erro imputável aos serviços, na medida em que (como adiante analisado), não obstante a Requerida ter efetuado as liquidações de IMI com base nos VPT que constavam das matrizes, a 31 de

dezembro do ano em causa [2016], como determina o artigo 113.º, n.º 1 do Código do IMI⁴, esta incorreu em erro de direito no procedimento de avaliação e fixação do VPT, que condicionou diretamente a sobrevalorização dos VPT e a liquidação de IMI em excesso e, em consequência, o pagamento de prestação tributária indevida.

Interessa sublinhar que, para este desfecho, não contribuiu o Requerente. Efetivamente a fixação do VPT foi efetuada pela Requerida, não sendo alegado nem demonstrado que o Requerente tivesse declarado algum elemento de informação errado em relação aos terrenos para construção avaliados, pelo que o eventual erro da fórmula aplicada não pode ser imputado a um comportamento negligente daquele.”

Embora a decisão citada seja referente ao IMI e o caso *sub judice* seja referente ao AIMI, uma vez que a incidência objetiva deste é a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português (art. 135ºB, n.º1 do CIMI), a solução interpretativa preconizada é igualmente, aqui, aplicável.

Face ao exposto, improcede a exceção de caso julgado.

Continua a Requerida alegando, igualmente por exceção, a inimpugnabilidade do ato de liquidação com base em vícios de fixação do valor patrimonial tributário porque os atos de fixação dos valores patrimoniais devem ser impugnados autonomamente, não podendo os seus vícios ser apreciados na impugnação dos atos de liquidação subsequentes (art. 86º, n.º2 da LGT e 134º do CPPT).

Quid Juris?

O direito à tutela jurisdicional efetiva é um direito fundamental, que deve levar-nos a afastar interpretações meramente ritualistas e formais (art. 20º, n.º1 da CRP). A reforma da justiça administrativa condenou expressamente o excesso de formalismo (art. 7º do CPTA). As normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de

⁴ Segundo esta norma “O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.”

pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas.

Igual filosofia é seguida pelo CPC “ (...) *que visa, sempre que possível, a prevalência do fundo sobre a forma, bem como a sanção das irregularidades processuais e dos obstáculos ao normal prosseguimento da instância, tendo em vista o máximo aproveitamento dos actos processuais*” In Ac. do TRC de 24.02.2015, proc. n.º 1530/12.7 TBPBL.C1

No âmbito da ponderação dos pressupostos processuais, os princípios antiformalistas, “*pro actione*” e “*in dubio pro favoritate instanciae*” impõem uma interpretação que se apresente como a mais favorável ao acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efetiva, pelo que, suscitando-se quaisquer dúvidas interpretativas nesta área, deve optar-se por aquela que favoreça a ação e assim se apresente como a mais capaz de garantir a real tutela jurisdicional dos direitos invocados pela parte.

Importa começar por referir que os atos aqui sindicados são as liquidações de AIMI. A exigência de esgotamento dos meios de defesa administrativos dos atos de fixação dos valores patrimoniais prevista no art. 134. n.º7 do CPPT e no art. 86º, n.º2 da LGT obriga o contribuinte e permite que a AT se pronuncie antes de se recorrer aos meios judiciais.

Sucedo que, a previsão da impugnabilidade autónoma de atos destacáveis visa conferir maiores garantias aos particulares e não reduzir o âmbito das garantias que a lei prevê. O art. 54º do CPPT institui o princípio da impugnação unitária, o qual permite a invocação de qualquer ilegalidade anteriormente cometida (no caso em apreço de ato de fixação de VPT) na impugnação da decisão final (no caso em apreço atos de liquidação do AIMI). A este respeito, importa recordar que, no Acórdão n.º 410/2015, de 29.9.2015, o Tribunal Constitucional julgou inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do CPPT que, qualificando a impugnação de “*atos destacáveis*” como um ónus e não como uma faculdade do sujeito passivo, impede a impugnação das liquidações de imposto com fundamento em vícios dos “*atos destacáveis*”, por a mesma desproteger gravemente os direitos do contribuinte, assim ofendendo o princípio da justiça e o princípio da tutela judicial efetiva (ínsitos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP). Segundo o Tribunal Constitucional, de tal interpretação resultaria “*uma consequência muito onerosa para o contribuinte, permitindo a consolidação na ordem jurídica de atos que o prejudicam gravemente*”.

No caso em apreço, tal como alegado pelo Requerente (art. 32º do ppa) e confirmado

pela Requerida (art. 14º da resposta), na determinação do VPT dos terrenos para construção foi acolhido o entendimento preconizado pelos tribunais superiores, onde de acordo com o qual releva a regra do art. 45º do CIMI e não a prevista no art. 38º do CIMI. Deste modo, um pedido de segunda avaliação como defende a Requerida, em primeiro lugar, seria inútil porque o VPT dos prédios já está alterado. Em segundo lugar, não alteraria as liquidações efetuadas anteriormente, o que conduziria à perpetuação de uma alegada ilegalidade.

Acresce que, a AT já teve a oportunidade de apreciar a legalidade das avaliações aquando da revisão oficiosa e não o fez. Mesmo que o contribuinte não esgote os meios de defesa administrativos, a prévia fixação do valor patrimonial tributário é suscetível de apreciação em sede de revisão, tal como resulta expressamente do art. 115º, n.º1, al, b) do CIMI. Em resultado de uma nova avaliação, a AT deve oficiosamente rever a liquidação inerente, o que no caso em apreço não fez.

Acresce que, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de liquidação de IMI, pois o art. 115º, n.º1, al. c) do CIMI prevê a sua utilização, sem prejuízo do disposto no art. 78º da LGT. Igual interpretação foi seguida pelo TCA do Sul no Ac. n.º 2765/12.8 BELRS de 31.10.2019 que se cita:

“(...)a interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 115.º, n.º 1, alínea c), do CIMI, resulta que a revisão oficiosa das liquidações deve ser realizada pela administração tributária, ainda que sob impulso inicial do contribuinte, quando tenha ocorrido erro imputável aos serviços.

O que se verifica, precisamente, no caso em apreço, erro esse que se traduziu até numa injustiça grave e notória concretizada na fixação de um VPT em valor claramente superior ao que resultaria das disposições legais que deveriam ter sido aplicadas.

Erro esse que, independente da inércia impugnatória da recorrida após a notificação do VPT, não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente desta, visto que o erro no cálculo e fixação do VPT ocorre num procedimento desencadeado e concretizado pela administração e que sempre justificaria a revisão ao abrigo do n.º 4 do normativo em questão, se o n.º 1 não fosse inteiramente aplicável.”

Neste sentido, cf. *mutatis mutandis*, Ac. do STA de 14.11.2007, proc. n.º 0565/07: “A reclamação graciosa, prevista no artigo 152.º do Código de Processo Tributário (ou artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), não é necessária para a impugnação judicial do indeferimento de revisão oficiosa do acto tributário de retenção na fonte.”

Mais, citando Carla Castelo Trindade: “(...) na arbitragem tributária, ao contrário do que sucede na impugnação judicial, o “esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação” não é, pois, exigível.”⁵. O art. 2º al. a) da portaria 112-A/2011 de 22 de março não vincula a AT a esta jurisdição se as pretensões relativas a autoliquidação, retenção na fonte ou de pagamento por conta não tenham sido precedidos de recurso prévio à via administrativa. A norma citada não faz qualquer referência aos atos de fixação dos valores patrimoniais, não sendo, por isso, nesta jurisdição, exigível o esgotamento prévio das vias administrativas.

Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade (art. 266º, n.º2 da CRP e art. 55º da LGT) impõem que a Requerida corrija a liquidação que eventualmente conduza a uma arrecadação de uma quantia que face à lei não seja devida (Neste sentido Cf. LGT Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4º Ed., 2012, pág. 711. No mesmo sentido Cf. Acórdãos do STA proferidos em 11.05.005, proc. 319/05, em 12.09/2015, proc. n.º 476/12, em 04.05.2016, proc. n.º 407/15 e Ac. do TCAS proferido em 21/05/2015, proc. n.º 7787/14). A AT tem o dever de revogar atos ilegais, com limitações de índole temporal correspondentes ao prazo de revisão do art. 78º da LGT (Neste sentido Cf. Ac. do STA de 12.07.2006, proc. n.º 402/06).

A Requerida teve a oportunidade no procedimento de revisão de corrigir uma eventual ilegalidade. Contudo, a Requerida manteve, na parte agora sindicada, o ato.

Por exigência dos princípios citados, padecendo o ato tributário de algum vício que tenha sido invocado em sede judicial, deve o mesmo ser apreciado. No mesmo sentido vejame-se as seguintes decisões do CAAD: proc. n.º760/2020 de 02.07.2021, proc. n.º834/2021 de

⁵ RJAT anotado, Almedina, 201, Pág. 103

12.07.2022, proc. n.º53/2022 de 14.07.2022, proc. n.º55/2022 de 21.06.2022 e proc. n.º 57/2022 de 28.06.2022.

Face ao exposto, em conclusão, julga-se improcedente a exceção de inimpugnabilidade dos atos de liquidação.

É também invocada uma exceção de intempestividade do pedido de revisão oficiosa. Alega a Requerida que o prazo para apresentar o pedido de revisão é de três anos (art. 78º, n.º4 da LGT), não sendo aplicável o prazo de quatro anos previsto no art. 78º, n.º1 da LGT. Uma vez que a avaliação foi feita em 2012 e o pedido de revisão foi apresentado em 24.01.2022, este é intempestivo.

Quid Juris?

A revisão oficiosa das liquidações de AIMI pode ser impulsionada pelo contribuinte (arts. 78º, n.º1 da LGT e 115º do CIMI). Tal como foi referido atrás no âmbito do procedimento de revisão (art. 78º da LGT) a contribuinte pode impulsionar a revisão dos atos de liquidação de AIMI com fundamento em erro imputável aos serviços, no prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Veja-se que os erros alegados pelo Requerente e que se traduzem na aplicação de coeficientes multiplicadores de afetação, de localização e de qualidade e conforto nas avaliações do VPT dos terrenos para construção, são erros que a serem julgados procedentes são unicamente imputáveis aos serviços, porquanto foi a AT que procedeu ao apuramento do VPT de cada um daqueles prédios urbanos e às subsequentes liquidações de IMI, conforme resulta da matéria de facto dada como provado nos presentes autos⁶.

O prazo para a revisão dos atos de liquidação de AIMI deve ser contado nos termos conjugados do artigo 78.º, n.º 1, da LGT e 129.º, n.º 2, do Código do AIMI. As liquidações foram notificadas em 2018, 2019 e 2020 e o pedido de revisão foi apresentado em janeiro de 2022. Em face do exposto, verifica-se que ainda não tinha decorrido o prazo de 4 anos para o Requerente impulsionar a revisão dos atos de liquidação objeto do pedido de revisão oficiosa.

⁶ Neste sentido Cf. Ac. do TCA Sul de 31.10.2019, proc. n.º 2765/12.8 BELRS

Consequentemente, o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado dentro do prazo previsto para o efeito, sendo assim improcedente a exceção dilatória invocada pela Requerida.

Esta interpretação não constitui qualquer violação do princípio da igualdade (art. 13º da CRP), uma vez que o procedimento de revisão pode ser encetado por qualquer contribuinte dentro dos limites temporais nele previstos.

Por fim, uma última exceção é invocada pela Requerida e é relativa ao decurso do prazo para proceder à anulação administrativa. Assevera a Requerida que o prazo de cinco anos previsto no art. 168º do CPA já decorreu desde a data da avaliação (2012) não sendo, por isso, possível efetuar a anulação.

Quid Juris?

Reitera-se que os atos sindicados são as liquidações de AIMI, datados de 2018, 2019 e 2020. Para além disto, a avaliação dos prédios em análise, efetuada em 2012, já foi alterada porque a AT adotou a interpretação preconizada pelo STA.

Estes dois factos seriam suficientes para afastar a exceção invocada pela Requerida.

Ainda assim, o decurso do prazo para a Administração proceder à anulação administrativa de um ato administrativo não sana os vícios de que o ato possa padecer, mas implica apenas que os seus efeitos se tornam definitivos, adquirindo a força jurídica de caso decidido ou caso resolvido, desde que se tenha tornado insuscetível de impugnação contenciosa⁷. Significando que o ato administrativo, enquanto decisão de uma autoridade administrativa, define o direito do caso concreto de forma estável (cfr. Vieira de Andrade, Lições de Direito Administrativo, 2.º edição, Coimbra, pág. 163).

O caso decidido, no entanto, apenas releva na relação entre a Administração e o particular, e não impede que o interessado lance mão dos meios processuais de impugnação contenciosa contra o ato administrativo, ainda que a Administração não possa já anulá-lo administrativamente.

⁷ Neste sentido Cf. Marco Caldeira, A Figura da “Anulação Administrativa”, no Código do Procedimento Administrativo, In Comentários ao CPA, Volume II, 5ª Ed., AAFDL, página 610

A consolidação na ordem jurídica do ato administrativo anulável só opera, por conseguinte, quando tenha decorrido o prazo legalmente previsto para o interessado deduzir o competente meio processual de impugnação judicial, na medida em que só pelo decurso desse prazo é que o ato se torna inimpugnável jurisdicionalmente.

Qualquer outra solução confundiria a atividade administrativa com a função jurisdicional (art. 111º, n.º1 da CRP) e contrairia o princípio da tutela jurisdicional efetiva (art. 20º, n.º1 da CRP).

Uma vez que a anulação administrativa é um ato administrativo que se desenrola no âmbito de procedimento administrativo, e cuja prática se encontra na exclusiva disponibilidade da Administração, é claro que as vicissitudes quanto à possibilidade de o ato ser anulado ainda no âmbito do procedimento, não interfere em nada com o direito processual dos interessados recorrerem a uma instância jurisdicional.

E, assim, não só os vícios do ato de fixação valor patrimonial tributário se não encontram sanados com o caso decidido, como também o contribuinte não está impedido de impugnar jurisdicionalmente os atos de liquidação de AIMI, com fundamento na errónea quantificação do valor patrimonial tributário.

Destarte, improcede a exceção relativa ao decurso do prazo para proceder à anulação administrativa.

Face ao exposto, em conclusão, o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea *a) e b)*, 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio.

Inexistem outras questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

V. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pelo Requerente, está em saber se a avaliação dos terrenos para construção deve ser efetuada aplicando os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação, tal como previsto na fórmula do art. 38º do CIMI?

VI. O Direito

i) Coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação

Nos termos do n.º 1 do art. 135º-C do CIMI, o valor tributável, que constitui a matéria coletável deste imposto adicional, corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o adicional ao imposto municipal sobre imóveis, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, pelo que a correta determinação desses valores é pressuposto da legalidade da liquidação do imposto.

O erro que o Requerente imputa à fixação de valores patrimoniais é o de ter aplicado à avaliação de terrenos para construção, normas legais relativas às avaliações dos prédios edificados, nomeadamente o coeficiente de afetação, o coeficiente de localização e o coeficiente de qualidade e conforto.

Os artigos 41.º, 42.º e 45.º do CIMI, nas redações da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (vigente até à Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro), estabeleciam o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 41.º

Coeficiente de afectação

O coeficiente de afectação (Ca) depende do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com o seguinte quadro:

(...)

Artigo 42.º

Coefficiente de localização

(...)

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

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

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

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.
(aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30-12)*

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir, uniformemente, na esteira do Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 23-10-2019, processo n.º 170/16.6BELRS 0684/17, que:

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

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

III – O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador 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 não pode ser aplicado analogicamente por ser susceptível de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).”

Na fundamentação deste acórdão refere-se o seguinte:

“O terreno em causa nos autos integra uma das espécies de prédios urbanos na categoria de terreno para construção. E, tratando-se de uma das espécies de prédio urbano o valor patrimonial deverá ser determinado por avaliação directa (nº 2 do artigo 15 do CIMI) devendo ser avaliado de acordo com o disposto no artigo 45º do mesmo compêndio normativo pois que a fórmula prevista no nº 1 do artigo 38 do CIMI ($V_t = V_c \times A \times CA \times CL \times C_q \times C_v$) apenas tem aplicação aos prédios urbanos aí discriminados ou seja àqueles que já edificados estão para habitação, comércio, indústria e serviços (assim se decidiu no ac. deste STA de 20/04/2016 tirado no recurso 0824/15 disponível no site da DGSI - Jurisprudência do STA) onde se expendeu:

(...) 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.

A própria remissão para os artigos 42 e 40 do CIMI constante do artigo 45 e mesmo a redacção dada ao artigo 46 relativo ao valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “outros” em que expressamente se refere que “o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38 com as necessárias adaptações “é demonstrativo de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não entram outros factores que não sejam o valor da área da implantação do edifício a construir e o valor do terreno adjacente à implantação.

É que mesmo a remissão feita para os artigos 42 e 40 do CIMI não consagra a aplicação dos coeficientes aí referidos mas apenas acolhe, respectivamente as características que hão-de determinar o valor do coeficiente a utilizar e o modo de cálculo.

O que se compreende face à definição de terrenos para construção do n.º 3 do artigo 6 do C.I.M.I.(...)

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

Com o devido respeito, não se acolhe integralmente esta doutrina pelas dúvidas e imprecisões que pode acarretar e que em matéria fiscal devem ser evitadas. Desde logo a lei, no art.º 6º n.º 3 do CIMI classifica de terrenos para construção realidades que não têm aprovado qualquer projecto de construção pelo que a sua inexistência determina por si só a inviabilidade de efectuar o cálculo da chamada área de implantação do edifício porque inexistente mesmo em projecto e por outro lado, nos casos em que existe esse projecto (parece ser o caso dos autos uma vez que no processo administrativo apenso se faz referência a uma moradia unifamiliar (vide fls.48 a 56)) cumpre salientar que a qualidade e o conforto têm de ser efectivos o que se compreende porque o direito tributário se preocupa com realidades e verdades materiais não podendo a expectativa ou potencial construção de um edifício com anunciados/programados índices de qualidade e conforto integrar um conceito que objectivamente, só é palpável e medível se efectivada a construção e se, realizada sem

desvios ao constante da comumente conhecida “memória descritiva” que acompanha cada projecto de construção. Também é certo que a valorização imediata do prédio por efeito da atribuição do alvará de terreno para construção não deixará de ser levada em conta para efeitos de tributação, em caso de alienação, com a tributação noutra sede tributária.

Como se expressou no acórdão deste STA a que supra fizemos referência (...) Efectivamente o coeficiente de afectação tem a ver com o tipo de utilização do prédio já edificado e o mesmo se diga do coeficiente de qualidade e conforto.

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

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

Isto só pode significar que na determinação do seu valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula matemática consagrada no artigo 38.º do CIMI onde expressamente se prevê, entre outros o coeficiente, aqui discutido, de qualidade e conforto relacionado com o prédio a construir. O que, faz todo o sentido e dá coerência ao sistema de tributação do IMI uma vez que os coeficientes previstos nesta fórmula só podem ter a ver com o que já está edificado, o que não é o caso dos terrenos para construção alvo de tributação específica, sim, mas na qual não podem ser considerados para efeitos de avaliação patrimonial factores ainda não materializados. E, sendo verdade que para calcular o valor da área de implantação do edifício a construir a lei prevê que se pondere o

valor das edificações autorizadas ou previstas (artº 45º nº 2 do CIMI) para tal desiderato, salvo melhor opinião não necessitamos/devemos entrar em linha de conta, necessariamente, com o coeficiente de qualidade e conforto pois que não estando materializado não é medível/quantificável, sendo consabido da experiência comum que um projecto de edificação contemplando possibilidades modernas de inserção acessória de equipamentos vulgarmente associados ao conceito de conforto tais como ar condicionado, videovigilância robótica doméstica, luzes inteligentes etc, se edificado/realizado com defeitos pode não se traduzir em qualquer comodidade ou bem estar, antes pelo contrário ser fonte de problemas/insatisfações e dispêndios financeiros.”

Esta jurisprudência foi posteriormente reafirmada pelo Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, entre vários outros, pelos seguintes acórdãos:

- de 05-04-2017, processo n.º 01107/16 («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. 45º do CIMI»);
- de 28-06-2017, processo n.º 0897/16 («II – Os coeficientes de afectação 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 não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto. III – Na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45º do CIMI»).
- de 16-05-2018, processo n.º 0986/16 («O coeficiente de qualidade e conforto, factor multiplicador 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

- afecção não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)»;
- de 14-11-2018, processo n.º 0133/18 («No cálculo do VPT dos terrenos para construção é de afastar a aplicação do coeficiente de localização, na medida em que esse fator de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI»);
 - 23-10-2019, processo n.º 170/16.BELRS 0684/17 («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 afecção não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).»)
 - de 13-01-2021, processo n.º 0732/12.0BEALM 01348/17 («Relativamente à avaliação de terrenos para construção, sobre o que regula o art. 45.º do C.I.M.I., não são de aplicar os coeficientes ou características não especificamente previstos, entre os quais o coeficiente de qualidade e conforto»).
 - de 07-04-2021, processo n.º 919/07.8 BEBRG («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 afecção [C_a] e de qualidade e conforto [C_q]-»)

Na linha desta jurisprudência, é de entender que a avaliação dos terrenos para construção devia ser efetuada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos, entre os quais os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afecção.

No caso em apreço, foram aplicados os coeficientes de localização, de afecção e de qualidade e conforto nas avaliações, em que se basearam, as liquidações relativas ao ano de 2018, 2019 e 2020.

O coeficiente de localização não deve ser aplicado no apuramento do valor patrimonial tributário de terrenos para construção porque já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do art. 45.º do CIMI. A sua consideração poderia levar a uma dupla consideração deste fator. No caso em julgamento, a consideração de um coeficiente de localização de 1 (facto provado n.º2), torna inócua a sua aplicação, não interferido na fixação do VPT do prédio. Tal como, a consideração de um coeficiente de qualidade e conforto 1 (facto provado n.º2) não interfere na fixação do VPT do prédio.

Contudo, o mesmo não sucede quanto ao coeficiente de afectação de 1,20.

A avaliação dos terrenos para construção deve ser efetuada de acordo com o previsto 45.º do CIMI, no qual não está prevista a aplicação do coeficiente de afectação.

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

Mas, porque a aplicação desse fator tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT, por se refletir na norma de incidência, na medida em que é suscetível de alterar o valor patrimonial tributário.

A aplicação desse coeficiente na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção seria violadora do princípio da legalidade e da reserva de lei consagrado no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

Assim, face à jurisprudência referida, tem de se concluir que a fixação de valores patrimoniais destes prédios enferma dos erros que o Requerente alega, que são exclusivamente imputáveis à Administração Tributária que praticou os atos de avaliação.

A decisão relativa ao *thema dedidendum*, bem como, às exceções foi alcançada com recurso à interpretação das normas citadas e não a qualquer juízo de equidade.

ii) Juros Indemnizatórios

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT "*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".

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43, nº1, da LGT, são os seguintes:

- 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- 2-Que o erro seja imputável aos serviços;
- 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- 4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(Cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530).

A anulação das liquidações de AIMI objeto do pedido de pronúncia arbitral ficou a dever-se a uma incorreta aplicação da Lei. A incorreta aplicação da Lei conduz à consequente anulação dos atos tributários que o tenha por base.

A incorreta aplicação da Lei enquadra-se no erro sobre os pressupostos de direito, que funciona como requisito do direito a juros indemnizatórios consagrado no examinado artº.43, nº.1, da LGT. O erro é imputável aos serviços da AT, tendo originado um pagamento superior ao devido.

Nestes termos, deve considerar-se que se encontram reunidos os pressupostos de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios ao Requerente, em virtude da anulação das liquidações, dado estarem reunidos todos os pressupostos previstos no artº43, nº1, da LGT.

Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada, de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, desde a data de pagamento de cada uma das liquidações até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

VII) Decisão

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular parcialmente as liquidações de AIMI n.ºs 2018... referente ao ano de 2018, n.º 2019..., referente ao ano de 2019 e n.º 2020..., referente ao ano de 2020, nas partes em que tiveram como pressupostos valores patrimoniais em que foi considerado um coeficiente de afetação;
- c) Condenar a Requerida a restituir a quantia de €11.914,75, acrescida de juros indemnizatórios, desde a data de pagamento de cada uma das liquidações até ao integral pagamento do montante de que deve ser restituído;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €11.914,75 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 03 de fevereiro de 2023

O Árbitro

(André Festas da Silva)
