

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 434/2022-T**

**Tema: IMT - (in) impugnabilidade autónoma em reclamação graciosa das liquidações com fundamento em vícios na fixação do VPT.**

## **SUMÁRIO:**

- I.** A errónea fixação de um valor patrimonial tributário, não obstante a sua previsão legal como acto destacável, pode ser apreciada em p.p.a. sobre a liquidação que o assumiu como matéria colectável quando esteja em causa erro de direito na determinação da lei aplicável nos termos do artigo 78.º da LGT;
- II.** O artigo 45.º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção.
- III.** Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção a avaliação deve ser efectuada nos termos do artigo 45.º do CIMI que dispõe sobre o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.
- IV.** Não tem aplicação no cálculo do VPT dos terrenos para construção a aplicação do coeficiente de localização (Cl), na medida em que esse factor de localização do terreno já está contemplado na percentagem prevista no n.º 3 do artigo 45.º do CIMI.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

1.1 O A..., (doravante apenas o Requerente) com o número de identificação fiscal..., representado pela sociedade gestora, B..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e com morada na Rua ... n.º ..., ..., ...-...Lisboa, veio, aos 20 de Julho de 2022, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos números 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer pronúncia arbitral acerca da (i)legalidade da decisão de indeferimento da “Reclamação Graciosa” por ele apresentada com vista à anulação (parcial) dos actos tributários do Imposto Municipal sobre Imóveis números 2020..., 2020... e 2020..., com referência ao ano de 2020, no valor total de € 3.574,78, peticionando a respectiva anulação e a correspondente restituição do imposto indevidamente pago,

1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (ao diante, a Requerida).

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes, que não se opuseram, e o Tribunal foi constituído a 27 de Setembro de 2022.

1.4 Notificada, a Requerida respondeu aos 30.10.2022, mas não juntou aos autos, nessa data ou posteriormente, o processo administrativo.

1.5 O Tribunal proferiu, aos 08.11.2022, despacho no sentido de se lhe afigurar ser dispensável a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações e, notificadas, as partes não vieram opor-se.

1.6 O Tribunal proferiu, aos 23.11.2022, despacho dispensando aquela reunião e as alegações, indicando a data provável para a prolação da decisão.

## **2. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade:*

1. No âmbito da sua actividade, o Requerente é proprietário de diversos prédios, incluindo o terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da união das freguesias de ... e ..., concelho de Vila Nova de Gaia, sob o artigo... .º.
2. O Requerente foi notificado das liquidações de IMI com os números 2020..., 2020 ... e 2020 ... sobre aquele prédio, referentes ao ano 2020, no montante total de € 244.216,30.
3. Aquelas liquidações de IMI tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pelo Requerente, o valor patrimonial tributário do terreno para construção de que o Requerente era titular à data dos factos tributários, valor que estava fixado segundo a fórmula adoptada pela AT no período de tributação em apreço, a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto.
4. No decorrer do ano 2020, a AT corrigiu a fórmula de cálculo e a fixação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, deixando de aplicar tais coeficientes.

5. Da aplicação da taxa ao VPT, se tivesse sido calculado segundo esta diferente fórmula de cálculo, teria resultado, naquele período de tributação e relativamente àquele terreno para construção, um montante de IMI inferior ao liquidado, conforme quadro *infra*:

Tabela 1 – Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI, com referência a 2020							
Código de Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018 constante da NC)	VPT fixado após reavaliação	Taxa de IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Colecta de IMI pago em excesso
...	U...	2 651 685,20 €	1 710 953,43 €	0,38%	10 076,40 €	6 501,62 €	3 574,78 €
							3 574,78 €

6. A Requerida, porém, não reviu as liquidações de IMI;

7. O Requerente apresentou, no dia 24 de Janeiro de 2022, à Requerida uma reclamação graciosa que foi autuada sob o número ...2022... .

8. Aquela reclamação, por despacho do Chefe de Finanças do S. F. de Vila Nova de Gaia ..., no uso de poderes delegados, foi indeferida a 31 de Maio de 2022.

### ***Factos não provados***

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos, **com relevo para a apreciação do mérito da causa**, que não se tenham provado.

### ***Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto***

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas afirmações do Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

#### **4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS**

##### **Posições das partes:**

No p.p.a. – porque o Requerente não juntou a “reclamação graciosa” e a Requerida, o processo administrativo - o Requerente alega a 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, sustentando que os coeficientes de afectação (estabelecido no artigo 41.º), de localização (definido no artigo 42.º), de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º) não eram aplicáveis aos “terrenos para construção”, não fazendo parte da fórmula de cálculo consagrada no n.º 1 do artigo 45.º do Código do IMI na redacção vigente à data dos factos tributários relevantes para efeitos dos actos tributários de liquidação de IMI *sub judice*.

O Requerente acrescenta que a própria AT reconheceu, recentemente, o erro por si cometido ao longo dos últimos anos quanto à determinação destes valores patrimoniais tributários, tendo alterado o método utilizado para estes efeitos, passando a desconsiderar os coeficientes de localização, de afectação e de qualidade e conforto.

Sustenta que este erro na determinação do VPT é fundamento da anulação dos actos de liquidação que têm o VPT assim calculado por base, com base no disposto nos artigos 99.º, alínea a) e 70.º, n.º 1, do CPPT (fundamentos da impugnação judicial e da reclamação graciosa, respectivamente).

Há que notar que, apesar de o Requerente usar a expressão reclamação graciosa e de o processo, junto da AT, ter sido autuado como tal, invoca, no p.p.a., o prazo de quatro anos

---

previsto no artigo 78.º da LGT, que trata do pedido de revisão oficiosa no acto tributário, e enquadra-o, aparentemente, no n.º 1 daquele artigo, quando fala num prazo de quatro anos e em “erro imputável aos serviços”.

Subsidiariamente, o Requerente alega a inconstitucionalidade da aplicação do artigo 38.º do Código do IMI – i.e., da aplicação dos coeficientes de avaliação ali previstos – na determinação do VPT de terrenos para construção sempre será manifestamente contrária ao princípio da legalidade tributária, conforme consagrado na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Conclui peticionando o reembolso do imposto que considera indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerida, AT, no projecto de despacho que, indeferindo-o, incidiu sobre a reclamação – dizemos, para já, reclamação em sentido amplo - , mais tarde convertido em decisão final, apesar de reconhecer o erro na determinação do VPT, sustentou, estribando-se nos artigos 168.º e 169.º do CPA, ex vi da alínea c) do artigo 2.º da LGT, que a anulação do acto administrativo de avaliação do terreno em construção, e a consequente determinação do VPT, pode ter lugar no prazo de seis meses contados desde a data do conhecimento do órgão competente, mas desde que se contenha no prazo de cinco anos da sua emissão, isto é, no prazo de cinco anos contados da data em que foi realizada a determinação do VPT pela respectiva avaliação, e que, tendo a determinação do VPT pela respectiva avaliação, para o prédio em apreço, acontecido em 2012-06-05, estava ultrapassado aquele prazo.

Já na resposta ao p.p.a., a Requerida, reiterando embora a “ausência de litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção” e que o VPT está consolidado na ordem jurídica, por ter já decorrido o prazo de 5 anos em que seria possível a para anulação do acto, vem alegar ainda que 1) os vícios do acto que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação

que seja praticado com base no mesmo e que 2) o acto de fixação do VPT é um acto autónomo e individualizado, com eficácia jurídica própria e directamente sindicável, relativamente ao qual, aliás, o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária.

Trata-se, é verdade, de fundamentação a posteriori, que, é sabido, não é, em princípio admissível, mas também é verdade que o que a Requerida alega constitui matéria de excepção, ainda que inominada, que pode obstar a que o Tribunal chegue a conhecer do pedido. Pelo que cumpre apreciar.

A questão tem sido levantada em bastantes processos, em tribunais arbitrais e judiciais, e quase todos têm decidido pela inimpugnabilidade autónoma dos actos de liquidação com base em vícios de fixação do VPT, como é o caso dos que vêm citados na resposta da Requerente.

Porém, a alínea b) do n.º 1 do artigo 115.º do CIMI impõe que, sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações sejam officiosamente revistas em resultado de nova avaliação e, a alínea c) quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido

Sendo que o artigo 78.º da LGT determina que o prazo de revisão, quando da iniciativa da AT, ainda que espoletada pelo SP, no caso de erro, é o de quatro anos posteriores à liquidação do imposto ou a todo o tempo, se o imposto não tiver sido pago.

É verdade que o Requerente configurou o seu pedido como uma reclamação graciosa e não como um pedido de revisão officiosa, tendo invocado simultaneamente a errónea quantificação da matéria colectável e o erro imputável aos serviços, a norma do artigo 70.º do CPPT e a do artigo 78.º da LGT.

O princípio da legalidade administrativa e o princípio da igualdade, porém, impõem, não obstante alguma menor habilidade do SP na articulação dos seus interesses, coerência no tratamento desta matéria.

Na verdade, num Estado de Direito, assente no princípio da legalidade em matéria tributária (ínsito no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, que exige que a AT arrecade as quantias de imposto exigíveis nos termos da lei), no princípio da justiça e no princípio da tutela jurisdicional efectiva (ínsitos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP), a coerência entre os actos de liquidação de IMI, AIMI, IMT e Imposto do Selo emitidos relativamente a um mesmo imóvel (que pressupõe que os mesmos se baseiem no mesmo VPT) deverá ser assegurada através do cumprimento, por parte da AT, do seu dever de sanar oficiosamente os eventuais vícios no cálculo do VPT à luz da lei (como aliás impõe o adequado funcionamento da AT), e não através de uma restrição ao princípio da tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da justiça consubstanciada na obliteração da possibilidade do sujeito passivo de se socorrer de meios processuais para reagir contra actos de liquidação de imposto contaminados por uma determinação da matéria colectável ilegais em virtude de erro exclusivamente imputável à AT e que esta, aliás, reconhece.

A “estabilidade” na ordem jurídica assegurada por uma tal restrição ao princípio da tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da justiça resultaria em nada mais do que permitir à AT que continue a arrecadar quantias de imposto que não são exigíveis nos termos da lei, o que não se pode aceitar.

Veja-se o que a esse propósito se disse no Acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral constituído no Proc. 465/2021-T, ainda que a signatária por considerar que o pedido de revisão se deve enquadrar no n.º 1 e não no n.º 3 do artigo 78.º da LGT, bem como no Proc. 32/2002-T, ainda que com voto de vencida da signatária a propósito de parte da fundamentação.

Recorde-se que os serviços da Requerida procederam à avaliação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção com base na interpretação errada dos preceitos legais

---

aplicáveis, mormente do artigo 45.º e do artigo 38.º do CIMI, conforme é reconhecido pela própria AT, que corrigiu esse erro a partir do ano de 2020.

Com efeito, deu-se por provado, como invocado no PPA, que na avaliação dos terrenos para construção sobre os quais incidiram as ditas liquidações foram aplicados coeficientes de avaliação, mormente a qual considerava a aplicação de coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto, como se se tratasse da avaliação de prédios urbanos edificados o que aumentou resultado do VPT fixado e, conseqüentemente, o imposto devido.

Como tal, é de concluir que a errónea fixação de um valor patrimonial tributário, não obstante a sua previsão legal como acto destacável, pode ser apreciada em p.p.a. sobre a liquidação que o assumiu como matéria colectável quando esteja em causa erro de direito na determinação da lei aplicável nos termos do artigo 78.º da LGT.

Aqui chegados, sendo pacífico entre as partes que o artigo 45.º do CIMI é a norma específica que regula a determinação do valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção, como é pacífico que, na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção a avaliação deve ser efectuada nos termos do artigo 45.º do CIMI; finalmente, que não têm aplicação no cálculo do VPT dos terrenos para construção coeficientes de (i) localização, (ii) de afectação e / ou (iii) de qualidade e conforto; é de concluir que os actos de liquidação em crise são anuláveis, por ilegais.

Fica, portanto, precludido o conhecimento do pedido subsidiário formulado pelo Requerente.

Como consequência da anulação das liquidações, o requerente tem direito ao reembolso das quantias indevidamente pagas e, bem assim, a juros indemnizatórios calculados, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## 5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação supra, decide-se:

- a) **Julgar totalmente procedente o pedido do Requerente;**
- b) **Anular, com fundamento em ilegalidade na fixação do VPT, os actos de liquidação números 2020..., 2020 ... e 2020 ..., com referência ao ano de 2020;**
- c) **Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Requerida a reembolsar ao Requerente o imposto indevidamente pago em resultado das liquidações ilegais;**
- d) **Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Requerida a pagar ao Requerente aquele juro, calculado, sobre o imposto indevidamente pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.**

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo no valor total de 3.574,78€ (três mil quinhentos e setenta e quatro euros e setenta e oito cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT.

O montante das custas é fixado em 612,00€ (seiscentos e doze euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerida**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Porto e CAAD, 13 de Janeiro de 2023,

A Árbitro,

Eva Dias Costa