

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 369/2022-T**

**Tema: IMI – Terrenos para construção - Impugnação do Valor Patrimonial precedida de pedido de revisão do ato tributário.**

## **I. Sumário**

I - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não tem aplicação integral a fórmula consagrada no artigo 38.º do Código do IMI, por existirem regras específicas previstas no artigo 45.º do mesmo Código.

II – Sobre a AT recai um verdadeiro poder dever de rever os atos tributários de que resulte a arrecadação de imposto superior ao devido;

III - O tribunal arbitral é competente para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de IMI, quando a impugnação tenha como fundamento a quantificação errónea do valor patrimonial tributário dos prédios em causa e foi precedida do pedido de revisão oficiosa do ato tributário expressamente indeferido;

## **II. Relatório**

A A... com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., doravante designada por “Requerente”, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, n.º 2, do artigo 5.º, n.º 1 do artigo 6.º e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT), em conjugação com a alínea a) do artigo 99.º e das alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 102.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, pedindo:

- a. Que na sequência do indeferimento expresso do Pedido de Revisão Oficiosa seja declarada a ilegalidade e anulação parcial dos atos tributários de liquidação de

Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) com referência, respetivamente, aos anos de 2018 e 2019;

- b. A Condenação da AT a reembolsar a Requerente do valor do imposto pago em excesso;
- c. A condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante do imposto indevidamente pago.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”),

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, a qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

Em 9 de agosto de 2022, as partes foram notificadas da designação do árbitro não tendo arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 30 de agosto de 2022.

Notificada para o efeito por despacho de 30 de agosto de 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT, apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e por impugnação.

A Requerente antecipou a resposta às exceções no seu Requerimento Inicial.

Por despacho de 07-11-2022, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e notificou as partes para apresentarem alegações escritas, querendo, com carácter sucessivo.

Ambas as partes prescindiram de apresentar alegações.

No despacho acima aludido o Tribunal indicou a data de 27 de janeiro de 2022 para prolação da decisão quando na verdade pretendia escrever 27 de fevereiro de 2023, lapso material suscetível de retificação a todo o tempo, o que se faz corrigindo pela presente a redação do último parágrafo do despacho de 24-05-2022, assim onde consta: 27 de janeiro e 16 de fevereiro de 2022 deve ler-se “27 de fevereiro de 2023” e “16 de janeiro de 2023”.

### **III. Descrição sumária dos factos**

#### **III. 1 Posição da Requerente**

A Requerente intentou a presente impugnação no seguimento do indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI, submetido em 30 de novembro de 2021, com referência aos anos de 2018 e 2019, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), com fundamento em manifesto erro de facto e de direito exclusivamente imputável aos serviços.

Não se conformando nem com o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa nem tão pouco com ilegalidade dos atos de liquidação do IMI sob escrutínio, a Requerente suscitou junto do Tribunal Arbitral a apreciação da legalidade dos atos, requerendo a anulação, parcial, dos atos tributários.

A Requerente é proprietária de diversos prédios incluindo terrenos para construção, tendo sido notificada dos atos tributários de liquidação de IMI relativos a 2018 e 2019 no montante, respetivamente, de € 8.235,10 e 11.379,86.

As liquidações de IMI tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar, os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção, valores que a AT calculou erradamente, ao arrepio do disposto no artigo 45.º

do IMI, porque considerou os coeficientes de (i) localização; (ii) afetação e (iii) de qualidade e conforto.

A AT procedeu a uma reavaliação dos terrenos para construção em 2020 e 2021 mas não retificou as respetivas coletas de IMI, mantendo-se na ordem jurídica existência de um IMI superior ao montante legal efetivamente devido.

Pese embora a AT tenha corrigido a fórmula de cálculo dos valores patrimoniais tributários desses terrenos, não procedeu à revisão das liquidações de IMI, sendo indubitável que a desconsideração dos coeficientes acima identificados traduz-se numa redução significativa dos valores patrimoniais tributários desses terrenos e, conseqüentemente da coleta de IMI,

A modificação legislativa do artigo 45.º do CIMI operada pela Lei do Orçamento de Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro) só produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2021, pelo que deverá aplicar-se a redação do artigo 45.º do CIMI em vigor à data dos factos.

Expurgados os coeficientes de afetação (estabelecidos no artigo 41.º do CIMI), de localização (definidos no artigo 42.º) e de qualidade e conforto (regulado no artigo 43.º) e de vetustez (consagrado no artigo 44.º), que não eram aplicáveis aos terrenos para construção, não fazendo parte da fórmula de cálculo para efeitos de IMI, resultam diferentes valores patrimoniais tributários em montantes inferiores aos que foram utilizados para efeitos de cálculo do IMI.

Existe um erro nos pressupostos de facto e direito na determinação dos valores patrimoniais tributários dos terrenos, ou seja, existe um erro flagrante na determinação da coleta e que resultou numa cobrança ilegal de € 2.677,16, exclusivamente imputável à AT.

Por conseguinte, foi efetuada uma liquidação (e pagamento) em excesso de AIMI nos seguintes montantes:

- a. Com referência ao ato tributário de liquidação de IMI relativo ao ano 2018, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € **1.333,83**;

- b. Com referência ao ato tributário de liquidação de IMI relativo ao ano 2019, foi liquidado IMI em excesso no montante total de € **1.343,33**.

Refere ainda a inconstitucionalidade do artigo 45.º do CIMI por atentar contra o princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva formal, insito na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da Constituição da República Portuguesa.

### **III. 2 Posição da Requerida**

A origem do diferendo que opõe a Requerente à Autoridade Tributária diz respeito à fórmula de cálculo do valor patrimonial dos terrenos para construção devidamente identificados no processo administrativo e pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o Valor Patrimonial Tributário (VPT), insuscetível de ser impugnado no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se o ato de fixação do VPT em vigor no período de tributação dos presentes autos está consolidado na ordem jurídica, e caso não o estivesse se poderia ser impugnado no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

A AT sustenta que a pretensão da Requerente não pode proceder porquanto:

Não está legalmente prevista a revisão oficiosa dos atos de avaliação de valores patrimoniais, porque não são atos tributários nem atos de apuramento da meteria tributável nem está em causa o ato de liquidação.

Mesmo que assim não fosse, os pedidos de revisão oficiosa não são tempestivos porque não foram apresentados nos 3 anos subsequentes ao ato tributário, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT.

O ato que fixou o VPT em vigor no período de tributação dos presentes autos está consolidado na ordem jurídica. Não tendo a Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 1ª avaliação, nem requerido uma 2ª avaliação, o valor patrimonial obtido com a 1ª avaliação fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos no cálculo do VPT.

Eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo, uma vez que o ato de avaliação do valor patrimonial tributável é um ato destacável, autonomamente impugnável.

Administração Tributária não pode anular todos e quaisquer atos de fixação do VPT, praticados ao longo do tempo, mas apenas os que tenham ocorrido há menos de cinco anos<sup>1</sup>.

Nesta senda, porque o ato de fixação do VPT é um ato destacável e autonomamente impugnável, sendo o princípio da impugnação unitária expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária (LGT), decorre que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação e, portanto, o Tribunal Arbitral não tem competência para conhecer das matérias dos presentes autos.

Por último, alega a AT que o pedido da Requerente não está fundado na lei e que os VPT's não são suscetíveis de serem anulados administrativamente, as liquidações suportadas nesses VPT's não padecem de qualquer erro, não podendo o Tribunal Arbitral conhecer do pedido uma vez que está obrigado a julgar de acordo com o direito constituído, estando-lhe vedado julgar o processo de acordo com critérios de equidade.

#### **IV. Saneamento**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

---

<sup>1</sup> Ao abrigo do estabelecido no artigo 168.º do CPA, aplicável subsidiariamente por força do artigo 2.º alínea c) da LGT

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

O processo não enferma de nulidades.

Foram suscitadas, pela Requerida três exceções que poderiam contender com a competência do Tribunal Arbitral, e cujo conhecimento prévio se impõe:

- a. a inimpugnabilidade do ato de liquidação com base em vícios de fixação do valor patrimonial tributário (VPT) 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 (artigo 86.º da LGT e 134.º do CPPT).
- b. a inadmissibilidade da revisão oficiosa dos atos de avaliação dos valores patrimoniais e, conseqüentemente, a incompetência dos tribunais arbitrais para conhecer da impugnação suscitada do despacho de indeferimento;
- c. a impossibilidade de o tribunal arbitral julgar segundo a equidade.

A este propósito importa salientar que os atos aqui sindicados são os atos de liquidação do IMI, que foram precedidos de um pedido de revisão oficiosa dos atos de tributários de liquidação de IMI ao abrigo do artigo 78.º n.º 1 da LGT, pedido expressamente indeferido.

Ora, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é definida, em primeira linha, pelo artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que estabelece o seguinte:

*“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

*a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;”*

Pelo que, o Tribunal Arbitral é competente para conhecer da (i)legalidade da liquidação do AIMI.

Ademais, os Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD têm as competências que são atribuídas aos Tribunais judiciais em processo de impugnação judicial (artigo 124.º n.º 2 da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) incluindo das decisões de indeferimento de pedidos de revisão de atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade dos atos de liquidação (n.º 4 alínea a) do mesmo artigo).

Também o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a atos de fixação de valores patrimoniais que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.

Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD.

Por último, também improcede a alegação da proibição da pronúncia arbitral conforme a equidade, porquanto este Tribunal julga de acordo com o direito constituído no qual, ademais, assenta a pretensão da Requerente.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa

## **V. Matéria de Facto**

## V.1 Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto social principal a compra, administração e alienação de bens sociais ou imóveis, próprios ou alheios, a compra de prédios, rústicos ou urbanos, e a revenda dos adquiridos para esse fim, bem como a gestão de imóveis próprios. (consulta <https://publicacoes.mj.pt/pesquisa.aspx>)
2. A Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.
3. A Requerente foi notificada dos seguintes atos tributários de liquidação de IMI:
  - a. Liquidação n.º ... referentes ao ano de 2018, no montante total de € **8.235,10**;
  - b. Liquidação n.º ... referentes ao ano 2019, no montante total de € **11.379,86**.
4. Para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente montante de IMI a pagar pela Requerente, a AT considerou os valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção de que a Requerente era titular à data dos factos tributários. (doc. n.º 3 )
5. A determinação dos VPT's dos imóveis aplicou os coeficientes de (i) localização, (ii) de afetação e (iii) de qualidade e conforto. (cfr. Documento n.º 3. e PA)
6. No decorrer do ano de 2020, a Autoridade Tributária corrigiu a fórmula de cálculo aplicável aos terrenos para construção, deixando de aplicar esses coeficientes
7. A AT não procedeu à revisão total das liquidações de IMI anteriores a 2020.
8. Expurgados os coeficientes de localização, qualidade e conforto aplicáveis na determinação do Valor dos terrenos para construção, resultam valores diferentes inferiores àqueles que foram efetivamente utilizados para cálculo do imposto, conforme quadro abaixo:

Tabela 3 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2018	VPT - reavaliação	Taxa IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de IMI
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	56 896,23	48 890,00	0,36%	204,83	176,00	28,82
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	46 893,28	40 440,00	0,36%	168,82	145,58	23,23
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 193,51	42 770,00	0,36%	162,70	153,97	8,72
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ... ; U. ... ; U. ...)	233 333,23	206 630,00	0,36%	840,00	743,87	96,13
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ...)	513 312,53	455 040,00	0,36%	1 847,93	1 638,14	209,78
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ...)	361 764,40	311 430,00	0,36%	1 302,35	1 121,15	181,20
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	47 882,24	42 560,00	0,36%	172,38	153,22	19,16
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 080,18	40 570,00	0,36%	162,29	146,05	16,24
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 152,30	40 620,00	0,36%	162,55	146,23	16,32

União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 234,71	40 680,00	0,36%	162,84	146,45	16,40
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 337,73	40 750,00	0,36%	163,22	146,70	16,52
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 420,15	40 810,00	0,36%	163,51	146,92	16,60
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	46 100,06	41 290,00	0,36%	165,96	148,64	17,32
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	46 409,11	41 520,00	0,36%	167,07	149,47	17,60
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 152,30	40 620,00	0,36%	162,55	146,23	16,32
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ...)	92 880,03	77 910,00	0,36%	334,37	280,48	53,89
-	-	193 197,85	132 120,00	0,45%	869,39	594,54	274,85
-	-	140 798,25	73 080,00	0,45%	633,59	328,86	304,73
		<b>2 096 038,09</b>	<b>1 757 730,00</b>		<b>7 846,33</b>	<b>6 512,51</b>	<b>1 333,83</b>

Tabela 4 - Valores patrimoniais tributários dos terrenos para construção objecto de reavaliação em 2020 desconsiderando a aplicação dos coeficientes e respectiva colecta de IMI

Freguesia	Artigo Matricial	VPT 2019	VPT - reavaliação	Taxa IMI	Colecta IMI (antes reavaliação)	Colecta IMI (após reavaliação)	Diferença de colecta de IMI
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	56 896,23	48 890,00	0,36%	204,83	176,00	28,82
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	46 893,28	40 440,00	0,36%	168,82	145,58	23,23
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 193,51	42 770,00	0,36%	162,70	153,97	8,72
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ... ; U. ... ; U. ...)	233 333,23	206 630,00	0,36%	840,00	743,87	96,13
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ...)	513 312,53	455 040,00	0,36%	1 847,93	1 638,14	209,78
União das Freguesias de ...	P. ... (antigos U. ... ; U. ...)	361 764,40	311 430,00	0,36%	1 302,35	1 121,15	181,20
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	47 882,24	42 560,00	0,36%	172,38	153,22	19,16
União das Freguesias de ...	P. ... (antigo U. ...)	45 080,18	40 570,00	0,36%	162,29	146,05	16,24

União das Freguesias de ...	P-4803 (antigo 3429)	45 152,30	40 620,00	0,36%	162,55	146,23	16,32
União das Freguesias de ...	P-... (antigo ...)	45 234,71	40 680,00	0,36%	162,84	146,45	16,40
União das Freguesias de ...	P-... (antigo ...)	45 337,73	40 750,00	0,36%	163,22	146,70	16,52
União das Freguesias de ...	P-... (antigo ...)	45 420,15	40 810,00	0,36%	163,51	146,92	16,60
União das Freguesias de ...	P-... (antigo ...)	46 100,06	41 290,00	0,36%	165,96	148,64	17,32
União das Freguesias de ...	P-... (antigo ...)	46 409,11	41 520,00	0,36%	167,07	149,47	17,60
União das Freguesias de ...	P-... (antigo ...)	45 152,30	40 620,00	0,36%	162,55	146,23	16,32
União das Freguesias de ...	P-... (antigos U-... e U-...)	92 880,03	77 910,00	0,36%	334,37	280,48	53,89
		193 197,85	132 120,00	0,45%	869,39	594,54	274,85
		142 910,22	73 080,00	0,45%	643,10	328,86	314,24
		<b>2 098 150,06</b>	<b>1 757 730,00</b>		<b>7 855,84</b>	<b>6 512,51</b>	<b>1 343,33</b>

Cfr. Doc. n.º 5

9. A AT não retificou oficiosamente as coletas de IMI. (PA, facto não contestado/negado pela AT)
10. Os montantes do(s) imposto(s) liquidados pela AT foram pagos pela Requerente.
11. No dia 30 de novembro de 2021, a Requerente apresentou o Pedido de Revisão Oficiosa destes atos tributários, ao abrigo do disposto no do artigo 78.º da LGT.(PA)
12. O indeferimento expresso do referido Pedido de Revisão Oficiosa foi comunicado pela AT por ofício datado de 20-04-2022. (cfr. Outros atos n.º Indef revisão oficiosa de 20.03.2022 de 2022, junto com o Requerimento Inicial)

## V.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.

## V.3 Motivação da Matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e pela confissão expressa.

## **VI. Do Mérito**

### **Objeto dos Autos**

Invocada a ilegalidade das liquidações de IMI porque tiveram por base, para efeitos de determinação do valor tributável e do correspondente IMI, os valores patrimoniais tributários dos Terrenos para Construção a que a AT aplicou erradamente uma fórmula de cálculo na qual foram considerados, indevidamente, os coeficientes multiplicadores de VPT (i.e. os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização), impõe-se ao Tribunal apurar:

- a. Admissibilidade e prazo para a revisão oficiosa dos atos de avaliação dos valores patrimoniais ao abrigo do artigo 78.º da LGT;
- b. Se os vícios na determinação do VPT são suscetíveis de ser impugnados na liquidação que seja praticado tendo por base tal VPT;
- c. Impugnabilidade da liquidação que se tenha baseado na decisão que recair sobre o pedido de revisão oficiosa.

## VII. Matéria de Direito

### VIII.a Admissibilidade e prazo para a revisão oficiosa dos atos de avaliação dos valores patrimoniais ao abrigo do artigo 78.º da LGT

No que tange à matéria do erro na determinação de valores patrimoniais tributários e subsequente contestação de atos de liquidação, impõe-se referir que esta matéria tem sido objeto de amplo debate, abundante recurso aos tribunais com profusa prolação de decisões, judiciais e arbitrais, que se seguirão de perto.

Preliminarmente, evocam-se as decisões prolatadas pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 3765/12.8 BELRS<sup>2</sup> e pelo Tribunal Arbitral a funcionar junto do CAAD no processo 760/2020-T<sup>3</sup> que concluem pela possibilidade de o Contribuinte arguir a errada fixação do VPT 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.

Isto porque, o erro na fixação do VPT não pode ser imputável a qualquer comportamento negligente do Contribuinte, 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 artigo 78.º caso o n.º 1 não seja aplicável.

E o artigo 78º da LGT, prevê a possibilidade de revisão oficiosa de atos tributários de liquidação, bem assim como de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os atos de fixação de valores patrimoniais, a título excepcional, com base em injustiça grave ou notória e desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte<sup>4</sup>.

Conforme sumariado pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 2765/12.8BELRS, de 31-10-2019 “*Ora, ultrapassada que está actualmente a questão de saber se a iniciativa de revisão pela administração pode ser desencadeada a impulso do*

<sup>2</sup> De 31-12-2019 consultável em <https://www.dgsi.pt>

<sup>3</sup> De 02/07/2021 consultável em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

<sup>4</sup> N.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT

---

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

E, pese embora o n.º 4 do artigo 78.º da LGT refira que «o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente» a «revisão da matéria tributável», trata-se de um poder-dever, estritamente vinculado, cujo cumprimento é sujeito a controle jurisdicional, como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo<sup>5</sup>:

– «o facto de a lei determinar que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente,” a revisão, não obsta à possibilidade de convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever»; trata-se de «um poder estritamente vinculado»; ( )

– «a previsão constante do dito art. 78.º n.º 4, como excepcional, é de entender como correspondendo a um poder-dever que implica a sua aplicação a todos os casos, verificados que sejam os referidos requisitos». ( )

Ou seja, o dever de rever atos injustos é um corolário do dever de atuação segundo o princípio da justiça constitucionalmente consagrado. *Na verdade, os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Administração Tributária tem de observar na sua atividade (artigos 266.º n.º 2 da CRO e 55.º da LGT) impõem que sejam oficiosamente corrigidos erros nas liquidações que beneficiem a Administração.*

A AT está assim obrigada a corrigir oficiosamente todos os erros que tenham conduzido à arrecadação de tributo em excesso.

Reportando-se as liquidações em apreço aos anos de 2018 e 2019, notificadas à Requerente em 2019 e 2020, e o pedido de revisão oficiosa submetido a 30-11-2021 é tempestivo.

---

<sup>5</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 12/12/2001, proferido no recurso n.º 026233, disponível in “Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Central Administrativo”, ano V, tomo 1, pág. 161

## **VII.b Da possibilidade de conhecer os vícios dos atos de avaliação em impugnação dos atos de liquidação que nele se basearam**

Como acima expendido, o ato de fixação do VPT ou da liquidação de IMI que assentou numa errada aplicação dos critérios legais para a determinação desse VPT são sindicáveis pela via do pedido de revisão oficiosa dos atos tributários.

Sendo certo que, do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação pela AT fez nascer na esfera jurídica da Requerente o direito à impugnabilidade da decisão, nos termos do artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

Respondendo à questão da inimpugnabilidade do ato de liquidação com base na errónea avaliação do Valor Patrimonial dos imóveis, fazemos nosso o entendimento adotado pelo TCAS no acórdão de 2019 acima citado, bem assim como na decisão arbitral n.º 760/2021-T, que se transcreve:

*“(…) tal como se pode ler expressamente na decisão arbitral proferida a 2 de julho de 2021 no Processo n.º 760/2020-T, a questão não é a de saber se, como alega a Requerida, “a lei configura afixação do VPT como um ato destacável, prevendo a sua impugnação judicial autónoma – o que é um facto –” (ou, como alega a Requerida, a sua contestação por via do disposto no artigo 168.º n.º 1 do CPA), “mas sim saber se existem razões que obstem a que tal ato, quando surja como instrumental relativamente a um ato de liquidação, possa, também, ser objeto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta”. Com efeito, “a previsão da impugnabilidade autónoma de atos destacáveis visa, em geral, conferir maiores garantias aos particulares e não reduzir o âmbito das garantias que a lei, em geral, prevê. Assim, tal previsão legal não deve ser entendida - salvo existindo razões substanciais que a tal se oponham, o que não acontece no presente caso - como precludendo a possibilidade de impugnação dos vícios do ato instrumental (fixação do VPT) em processo de impugnação do ato conclusivo do procedimento(liquidação)”.*

*Por outras palavras, a ausência de oportuna impugnação autónoma dos atos de fixação do Valor Patrimonial Tributário não consolida irremediavelmente tal valor na ordem jurídica, na medida em que as liquidações de imposto subsequentes podem ser objeto de revisão oficiosa com fundamento na errada fixação do VPT ao abrigo do disposto nos artigos 78.º n.º 1 da LGT e do artigo 115.º n.º 1 alínea c) do Código do IMI, considerando que se encontra cumprido o prazo de quatro anos após a liquidação para a respetiva revisão oficiosa, ainda que por impulso do contribuinte (cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido a 19 de novembro de 2014 no Processo n.º 0886/14) e na medida em que aquela errada fixação do VPT teve impacto no valor da coleta de imposto exigida à Requerente. Portanto, não sonhando o caráter excepcional desta “via de acesso” procedimental, certo é que provado o erro dos serviços da AT na determinação do VPT dos terrenos para construção de que decorreram liquidações de imposto em valor superior ao devido, pode o Sujeito Passivo invocar tal erro nos termos conjugados dos artigos 78.º n.º 1 da LGT e do artigo 115.º n.º 1 alínea c) do Código do IMI, ainda que não o tivesse feito antes, estando a AT obrigada a rever oficiosamente tal liquidação.*

Com efeito, restringir ou eliminar essa impugnabilidade constituiria, outrossim, uma agressão manifesta ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, plasmado no artigo 268.º, n.º 4, da CRP

Em suma, sendo o pedido de revisão oficiosa meio próprio para se obter a revisão das liquidações de IMI, mesmo quando inquinadas por vício na quantificação da matéria coletável que lhe serve de base, o meio próprio para conhecer de tais questões é o recurso judicial ou arbitral interposto no seguimento da decisão da administração quanto a tal pedido.

### **VII.c Determinação do Valor Patrimonial Tributário dos terrenos para construção**

De acordo com o disposto n.º 1 do artigo 1.º do Código do IMI “*incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português*”.

Resulta assim que existem duas grandes tipologias de prédios para efeitos de IMI em particular e demais impostos em geral: (i) os prédios rústicos, definidos no artigo 3.º do Código deste imposto, e (ii) os prédios urbanos, definidos no artigo 4.º deste mesmo compêndio tributário<sup>2</sup>.

Relativamente aos prédios urbanos, o n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI divide os mesmos segundo as seguintes “*espécies*” ou (sub)tipos:

- a. Habitacionais;
- b. Comerciais, industriais ou para serviços;
- c. Terrenos para construção;
- d. Outros.

Os “*terrenos para construção*”, enquanto uma das tipologias de prédio urbano definido para efeitos de IMI e de AIMI (e demais impostos sobre o património), são definidos como “*terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos*”, conforme estabelecido no n.º 3 do artigo 6.º do Código do IMI.

Neste contexto, o n.º 1 do artigo 7.º do Código do IMI estatui de forma expressa que o “*valor patrimonial tributário dos prédios*”, nomeadamente os terrenos para construção, “*é determinado nos termos do presente Código*”.

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<sup>3</sup>;
- 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 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.

As regras para a determinação do VPT dos terrenos para construção encontram-se previstas no artigo 45.º do CIMI, cuja redação vigente, à data dos factos, era a seguinte: “*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.*”

Nos termos do n.º 2 do artigo 45.º do CIMI, na redação vigente à data dos factos, “*o valor de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.*”

E de acordo com o n.º 3 do preceito normativo em análise “*na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características do n.º 3 do artigo 42.º.*”

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir, uniformemente, na esteira 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 dos coeficientes de localização, qualidade e conforto.*

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

*III - Os coeficientes de localização, qualidade e conforto, factores multiplicadores do valor patrimonial tributário contidos na expressão matemática do artigo 38 do CIMI com que se determina o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação comércio indústria e serviços e bem assim o coeficiente de afectação não podem ser aplicados analogicamente por serem susceptíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI).*

É hoje entendimento unânime na jurisprudência dos nossos tribunais superiores, bem assim como na jurisprudência arbitral, que a fórmula de cálculo/determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não deve considerar os coeficientes de (i) localização; (ii) afetação e (iii) qualidade e conforto.

A própria AT, em 2020, reconheceu que, legalmente, não podia considerar os coeficientes de localização, afetação e de qualidade e conforto na avaliação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

No caso em análise, temos, comprovadamente uma determinação dos Valores Patrimoniais Tributários dos imóveis propriedade da Requerente, fundadas em erro.

## **Conclusão**

Atento tudo quanto acima foi expandido, é entendimento deste Tribunal que a AT fez uma aplicação errónea dos coeficientes de localização, afetação e de qualidade e conforto na determinação do VPT dos prédios propriedade da Requerente.

Erro que tem repercussão na liquidação do IMI uma vez que este incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

Por conseguinte, 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 coleta de imposto superior ao legalmente devido.

Posto isto, é inelutável que se verificam os requisitos AT estava obrigada a efetuar a revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, pelo que em vez do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, a AT deveria ter efetuado a revisão e anulado parcialmente as liquidações de IMI referentes aos anos de 2018 e 2019.

Por último refira-se que, a limitação de competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao conhecimento de pedidos de declaração de ilegalidade de atos para que é adequado o processo de impugnação judicial, não é obstáculo à apreciação do cumprimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira do dever de efetuar a revisão oficiosa de atos de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave e notória, pois, como também esclareceu o Supremo Tribunal Administrativo, «*a forma processual adequada à apreciação do pedido de anulação do acto de fixação da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória é, igualmente, a impugnação judicial (arts. 78º nº 3 da LGT e 97º nº 1 al. b) do CPPT)*». ( )

Justificando-se assim, a anulação do indeferimento expresso do pedido de revisão, bem como as consequentes anulações parciais do IMI.

### **VIII. Vícios de conhecimento prejudicado**

Face à solução que se chega, no plano do direito constituído, fica prejudicado o conhecimento da constitucionalidade suscitada pela Requerente bem como o pedido formulado pela Requerida sobre a ilegalidade da pronúncia arbitral conforme a equidade.

## **IX. Dos Juros indemnizatórios**

Pede a Requerente o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A este propósito dispõe o artigo 43.º da LGT:

### *Artigo 43.º*

#### *Pagamento indevido da prestação tributária*

*1 – 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.*

*2 – (...)*

*3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

*(...)*

*c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária;*

Nos termos desta alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, independentemente de a ilegalidade ser ou não imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, há direito da Requerente a juros, em caso de procedência do pedido que determine a ilegalidade da liquidação.

Igualmente, segundo jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo

sentido, as decisões nos processos arbitrais, referindo-se a título de exemplo as decisões com os n.ºs 218/2013-T, 467/2019-T).

O pedido de revisão do ato tributário é equiparado a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º da LGT<sup>6</sup>.

Não o tendo sido feito, o direito a juros indemnizatórios no caso de pedido de revisão afere-se nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, sendo devidos juros depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte e não desde o desembolso da quantia liquidada, constituindo este o entendimento jurisprudencial corrente (cfr. Entre outros os acórdãos do STA de 18-01-2017, processo n.º 0890/16, e processo n.º 01159/14 de 10-05-2017).

No caso, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 30-11-2021, sendo devidos juros a partir de um ano depois da apresentação do pedido, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

## **X. Decisão**

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, decide-se, julgar procedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência:

- 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 IMI n.ºs 2018..., 2018 ... e 2018 ... referentes ao ano de 2018, no montante total de € **8.235,10**, e as Liquidações n.ºs 2019..., 2019... e 2019... referentes ao ano 2019, no montante total de € **11.379,86**, nas partes em que tiveram como pressuposto valores patrimoniais em que foram considerados coeficientes de localização, de afetação e de

---

<sup>6</sup> Vide acórdão do STA de 12-07-2006, proferido no proc. n.º 402/2006.

qualidade e conforto considerados na avaliação dos imóveis para construção propriedade da Requerente;

- c. Condenar a Requerida a restituir à Requerente a quantia de € 2,677,16, acrescida de juros indemnizatórios, que se vierem a vencer até ao integral pagamento do montante de que deve ser restituído;
- d. Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

#### **XI. Valor do processo:**

Fixa-se em € 2.677,16 (dois mil seiscentos e setenta e sete euros e dezasseis cêntimos) nos termos do disposto nos artigos 315.º do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT bem assim como do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **XII. Custas:**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

**Notifique-se.**

Lisboa, 13 de fevereiro de 2023

O Árbitro Singular

(Cristina Coisinha)