

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 453/2022-T

Tema: AIMI; valor patrimonial tributário; terreno para construção; revisão oficiosa (n.º 4 do art. 78.º da LGT); não impugnação tempestiva do ato de fixação do valor patrimonial tributário; caso decidido – reforma da decisão arbitral (anexa à decisão)

* Substitui a decisão arbitral de 23 de março de 2023

DECISÃO ARBITRAL REFORMADA

Processo n.º 453/2022-T

SUMÁRIO:

I. Anulada pelo Supremo Tribunal Administrativo decisão arbitral em recurso para uniformização de jurisprudência, cabe ao Tribunal Arbitral que a proferiu substituir a decisão anulada por outra que observe o teor e sentido da jurisprudência fixada.

II. O ato de avaliação do valor patrimonial tributário constitui ato destacável para efeitos de impugnação contenciosa, sujeito a impugnação autónoma, pelo que não é possível discutir, no âmbito da impugnação de ato de liquidação de AIMI nele assente, a legalidade daquele ato de avaliação, mesmo que na sequência de revisão oficiosa promovida ao abrigo do n.º 4 do art. 78.º da LGT.

I. Relatório¹

a) Partes e pedido de pronúncia arbitral

- 1. A..., S.A.**, com sede social no ..., ...-... ..., com o número de identificação de pessoa coletiva ... (a seguir, a Requerente), apresentou, em 27.07.2022, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.1, com as

¹ Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, com atualização, em conformidade, da grafia constante das citações efetuadas.

alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia arbitral (a seguir, abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (a seguir, Requerida ou AT), no qual peticionou a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou em 29.12.2021 e do ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) n.º 2018 ..., respeitante ao período de tributação de 2018, quanto ao valor de €28.680,32 (vinte e oito mil, seiscentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), bem como a condenação da AT no reembolso do indicado montante e no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido até à data do processamento do reembolso.

b) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não formularam recusa.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 04.10.2022.

4. O Tribunal foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3) e encontram-se devidamente representadas.

c) Evolução processual

5. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2018..., respeitante ao período de

tributação de 2018, quanto ao valor de €28.680,32, e do indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa que formulou, bem como a condenação da Requerida no reembolso do valor do AIMI liquidado em excesso e no pagamento dos juros indemnizatórios à taxa legal.

6. Em sustentação do que assim peticionou, alegou a Requerente, em súmula, o seguinte²:

a) a liquidação de AIMI sindicada encontra-se inquinada de injustiça grave decorrente de uma errónea quantificação da respetiva base tributável no que respeita ao valor patrimonial tributário (VPT) do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º ..., não imputável à Requerente, do qual resultou o apuramento de um imposto superior ao devido;

b) a Requerente apresentou legítima e tempestivamente pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação do AIMI nos termos conjugados dos artigos 78.º, n.ºs 4 e 5 da Lei Geral Tributária (LGT) e 115.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), pelo que, não tendo a AT cumprido o seu dever de decisão no prazo de 4 meses, se formou presunção de indeferimento tácito;

c) ainda que a fixação do VPT seja um ato administrativo destacável em matéria tributável, e por isso passível de impugnação autónoma, não se deve entender que a liquidação que resulta da respetiva aplicação não possa ser contestada tal como disposto no acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul;

d) caso o apuramento da matéria tributável consubstancie uma “injustiça grave ou notória” estão reunidos os requisitos para a revisão oficiosa, sendo que, no caso *sub judice*, afigura-se ser grave a injustiça gerada com a avaliação errada, uma vez que a tributação foi manifestamente agravada;

e) no âmbito de uma revisão interna às liquidações do AIMI que recebeu em anos anteriores, designadamente da liquidação de AIMI relativa ao ano de 2018, a Requerente verificou que a mesma enferma de ilegalidade, na medida em que fixou um valor de

² Desconsideram-se na descrição diversos lapsos constantes da PI alheios ao objeto do processo, como sejam referências ao IMI (em vez de ao AIMI), ao ano de 2017 (em vez de 2018) ou outros valores (€26.529,29) – cfr. arts. 27.º, 32.º, 34.º, 48.º da PI.

imposto a pagar consideravelmente superior àquele que seria devido, por ter atendido a um VPT incorretamente determinado na avaliação realizada em 2011;

f) na avaliação realizada ao terreno para construção em apreço, e que está subjacente à liquidação de AIMI de 2018 sindicada, i) foram aplicados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, os quais não são aplicáveis aos terrenos para construção; ii) foi considerado como valor base dos terrenos para construção o valor médio de construção, majorado em 25%, sendo que esta majoração não se aplica aos terrenos para construção; iii) não foi considerado o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj), o qual se aplica igualmente aos terrenos para construção, é dependente e varia em função da afetação do imóvel e dos respetivos escalões de área; iv) não foi atualizada a percentagem para o cálculo da área de implantação, de 40% para 35%, em vigor desde 2015;

g) o VPT deveria ter sido determinado com base no produto entre o valor base do prédio edificado (Vc) e a área bruta de construção adicionada da área excedente à área de implantação (A), sendo o “Vc” correspondente apenas ao valor médio de construção por m² (€ 482,4), sem qualquer majoração e “A” correspondente apenas ao produto entre a área bruta de construção atualizada pelo Caj (16.885) e a % de implantação (35%), adicionado da área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação (975,0000), pelo que o montante correto e legal de AIMI que deveria ter sido liquidado nesta situação ascenderia a € 13.284,84, conforme tabela abaixo:

Tipologia	Artigo matricial	VPT correto	Taxa	Coleta [a]	Liquidação inicial [b]	Diferença [a]-[b]
Terreno para construção	U-...	€3.321.210,00	0,40 %	€13.284,84	€41.965,16	-28.680,32

h) o que evidencia uma injustiça grave na emissão da liquidação de AIMI de 2018, que determinou o pagamento de imposto em montante superior ao triplo daquele que era efetivamente devido.

7. A AT, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentou resposta (a seguir abreviadamente R.) em que se defendeu nos termos, fulcralmente excetivos, que a seguir se sumariam:

a) 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, pois a presente ação não é fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, mas o que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação, sendo que os vícios do ato que definiu o VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;

b) a Autoridade Tributária acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido de que, na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, 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, pelo que inexistente litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção;

c) não está legalmente prevista a dedução de pedido de revisão oficiosa dos atos de avaliação do valor patrimonial tributário, pois o 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; o fundamento da injustiça grave ou notória do n.º 4 do art. 78.º da LGT não é invocável quando a liquidação do IMI (sic) tenha sido efetuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113.º do CIMI;

d) o ato que, em consequência do procedimento avaliativo, fixou o VPT em vigor no período de tributação dos presentes autos, ato autónomo e destacável, está consolidado na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, com força semelhante ao caso julgado, já que não tendo a 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;

e) eventuais vícios próprios e exclusivos do ato destacável de fixação do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base naquele, pelo que o ato de liquidação não enferma de qualquer ilegalidade; os atos de fixação dos valores patrimoniais são atos destacáveis diretamente suscetíveis de impugnação autónoma, que, se não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica e a posterior liquidação não poderá deixar de acatar; a Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT, pois não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento; 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;

f) 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 LGT, o pedido de revisão oficiosa sempre seria intempestivo face ao prazo previsto no número 4 do artigo 78.º da LGT, tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações e de interposição da presente ação e a data da avaliação do imóvel, sendo que a final sempre se concluiria no sentido de já ter decorrido o prazo de 5 anos em que seria possível a anulação do ato, em atenção ao disposto no n.º 1 do art. 168.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável por força do artigo 2.º, al. c) da LGT.

g) o Tribunal Arbitral não pode julgar de acordo com critérios de equidade e a pretensão arbitral da Requerente não está sustentada nem na lei nem no direito constituído, devendo ser julgada improcedente;

h) caso o tribunal, o que por mera hipótese se admite, julgar a ação procedente, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito, devendo a quantificação do montante devido ser feita em sede de execução da decisão arbitral;

i) para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, por não estar na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT).

8. Em face da defesa por exceção apresentada pela AT, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar, consagrado no art. 16.º, al. c) do RJAT e em ordem ao cumprimento do disposto nas als. a) e b) do mesmo art. 16.º, por despacho de 22.11.2022, o Tribunal Arbitral, para efeitos do exercício do contraditório, determinou a notificação da Requerente para, querendo, se pronunciar por escrito, o que foi concretizado pela resposta apresentada em 06.12.2022, em que se requereu a improcedência, por falta de fundamento, das exceções deduzidas.

Naquele despacho de 22.11.2022, o Tribunal Arbitral determinou igualmente a notificação da Requerente para indicar se mantinha interesse na inquirição da testemunha arrolada na petição inicial, o que não sucedeu.

Em consequência, por despacho de 15.12.2022, o Tribunal Arbitral considerou prejudicada a necessidade de organização de audiência para o efeito de inquirição da testemunha arrolada, dispensou, nos termos do disposto na al. c) do art. 16.º e do n.º 1 do art. 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis consagrados pelos arts. 6.º e 130.º do Código de Processo Civil (CPC), a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e decidiu, nos termos do n.º 2 do art. 18.º do RJAT, não serem necessárias alegações, por se mostrarem já devidamente expostas as posições das partes nos respetivos articulados.

Foi indicada como data para a prolação da decisão final o termo do prazo previsto no art. 21.º, n.º 1 do RJAT.

9. Foi proferida em 23.03.2023 decisão arbitral por este Tribunal Arbitral, em que se decidiu:

- a) julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) julgar procedente, nos termos expostos, o pedido objeto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular parcialmente o ato de liquidação de AIMI n.º 2018..., respeitante ao período de tributação de 2018, no que concerne ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º..., com as legais consequências;
- c) condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, a apurar em execução de julgados, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data de 29.12.2022 até integral reembolso;
- d) condenar a Requerida nas custas processuais.

10. A Requerida interpôs recurso para uniformização de jurisprudência, com fundamento em contradição com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.02.2023, proferido no processo n.º 102/22.2BALS.B.

No âmbito do referido recurso com o número de processo n.º 59/23.2BALS.B, por acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24.01.2024, que transitou em julgado em 08.02.2024, foi decidido “*tomar conhecimento do mérito do recurso e, concedendo-lhe provimento, anular a decisão arbitral recorrida, reafirmando a jurisprudência do Acórdão do Pleno de 23/02/2023, proferido no Processo n.º 102/22.2BALS.B*”.

No acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 23.03.2022, proc. n.º 102/22.2BALS.B, uniformizou-se jurisprudência no sentido de que “*deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável*”.

11. Por despacho arbitral de 16.02.2024, as partes foram notificadas para se pronunciarem, querendo, sobre as consequências a retirar da anulação da decisão arbitral

proferida nos presentes autos que foi determinada pelo mencionado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.01.2024, nada tendo dito.

d) Reconstituição do Tribunal Arbitral

12. A anulação da decisão arbitral proferida implica que o litígio colocado à apreciação deste Tribunal Arbitral não encontrou a resolução jurisdicional a que se destina o processo arbitral.

Assim, a anulação da decisão proferida exclui a aplicação do disposto no art. 23.º do RJAT, porquanto o arquivamento do processo e a dissolução do Tribunal pressupõe uma decisão válida, do que deriva a necessidade de reconstituição do Tribunal para reforma da decisão anulada em conformidade com a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Como se entendeu no acórdão do Tribunal Arbitral deste CAAD do proc. n.º 811/2019-T que aqui se acolhe: *“desaparecendo supervenientemente a própria realidade que determinara a aplicação do efeito jurídico do referido artigo 23.º do CAAD (a decisão proferida), tem que desaparecer também o efeito que dela dependia” e “o Tribunal cuja decisão foi supervenientemente anulada continua a ser competente para decidir o caso que lhe foi originariamente submetido, mantendo a regularidade da sua constituição, e estando obrigado a proferir uma decisão válida nos termos que lhe foi solicitada (e com respeito pelos parâmetros que lhe foram fixados em recurso)”*.

Nestes termos, impõe-se a reconstituição do presente Tribunal Arbitral cuja decisão anterior ficou prejudicada para, retirando as consequências da referida anulação, proferir nova decisão arbitral reformada em conformidade com a jurisprudência uniformizada estabelecida no mencionado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.01.2024.

II. Thema decidendum

13. Constitui *thema decidendum* do presente processo, na sequência da formação da presunção de indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado, a legalidade, por erro determinativo de injustiça grave quanto à fixação do valor patrimonial tributário (VPT) resultante da avaliação realizada, da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) n.º 2018 ..., respeitante ao período de tributação de 2018, no que concerne ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º... .

Para além da substância do litígio assim descrita, é necessário previamente apreciar as questões invocadas pela Requerida (vd. *supra* n.º 7) que incidem sobre pressupostos processuais atinentes ao pedido e à possibilidade e termos de conhecimento, em sede de impugnação de ato de liquidação de AIMI, de vícios do ato de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário em que assentou a liquidação sindicada. Tratam-se aí, com efeito, de questões preliminares, porquanto, por respeitarem a elementos atinentes à validade, constituição ou desenvolvimento do processo, condicionam a possibilidade de conhecimento do mérito.

Para dilucidação dos temas assim em julgamento, importa considerar a factualidade relevante.

III. Matéria de facto

14. Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão das questões em apreciação:

I. A Requerente era proprietária em 01.01.2018 do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Grândola, sob o artigo n.º ..., com o valor patrimonial tributário de €10.491.289,68 (cfr. a lista junta como doc. n.º 4 à PI e a certidão de teor junta pela Requerida como procedimento administrativo, bem como o reconhecimento fáctico constante dos arts. 69.º e 70.º da PI).

II. Consta da indicada certidão de teor respeitante ao terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia do ..., concelho de Grândola, junta pela Requerida, que aqui se dá por integralmente reproduzida, o seguinte em sede de “*Dados de avaliação*”:

“Ano de inscrição na matriz: 2011 Valor patrimonial atual (CIMI): €10.491.289,68
Determinado no ano: 2016”;

“Mod1 do IMI n.º: ... Entregue em: 2011/06/15 Ficha de avaliação n.º: ... Avaliada em: 2011/08/08”.

III. O valor patrimonial tributário do indicado terreno para construção foi fixado mediante fórmula ($V_t = V_c \times [A \times \% + (A_c + A_d)] \times C_l \times C_a \times C_q$) que considerava como valor base o montante de €603,00, a aplicação de coeficientes de localização (1,65), de afetação (1,10) e de qualidade e conforto (1,000), e a percentagem de 40% para cálculo da área de implantação, do que resultou o mencionado VPT em 2018 de €10.491.289,68 (cfr. a indicada certidão de teor junta pela Requerida).

IV. A Requerente não requereu segunda avaliação nem procedeu a qualquer impugnação da avaliação do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia do ..., concelho de Grândola, que determinou o VPT reportado na certidão de teor junta pela Requerida (reconhecimento de facto resultante da PI, respetivo art. 74.º, e do requerimento de 06.12.2022, respetivos números 5, 11 e 12).

V. A Requerente foi objeto da liquidação de AIMI n.º 2018..., referente ao período de tributação de 2018, no valor de €68.303,60 (sessenta e oito mil, trezentos e três euros e sessenta cêntimos), a qual, relativamente ao indicado terreno para construção inscrito sob o artigo matricial..., determinou imposto a liquidar no montante de €41.965,16 (conforme doc. n.º 2 junto à PI), nos termos do seguinte quadro:

Tipologia	Artigo matricial	VPT considerado na liquidação	Taxa	Coleta
Terreno para construção	U-...	10.491,289,68	0,40 %	€41.965,16

VI. A Requerente efetuou o pagamento do AIMI no montante total de €68.303,60 objeto da liquidação mencionada, conforme nota de cobrança junta como doc. n.º 2 à PI onde consta como data limite de pagamento 2018-09-30.

VII. A Requerente apresentou, em 29.12.2021, conforme doc. n.º 1 e doc. n.º 3 juntos à PI, um pedido de revisão oficiosa, “nos termos e para efeitos do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), no artigo 115.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e no artigo 10.º, n.º 1, al. b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e com fundamento em injustiça grave”, relativamente à liquidação de AIMI n.º 2018..., referente ao período de tributação de 2018, no que concerne ao valor de € 28.680,32 (vinte e oito mil, seiscentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), no qual invocou o seguinte:

- o pedido de revisão oficiosa é apresentado ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, pois a liquidação de AIMI “encontra-se inquinada de injustiça grave decorrente de uma errónea quantificação da respetiva base tributável – em concreto do valor patrimonial tributário (VPT) de um terreno para construção – por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), não imputável à Requerente, de que resultou o apuramento de um imposto superior ao devido”;

- “ainda que a fixação do VPT seja um ato administrativo destacável em matéria tributável, e por isso passível de impugnação autónoma, não se deve por isso entender que a liquidação que resulta da aplicação do mesmo não possa ser contestada, antes pelo contrário” e “apesar de o pedido de revisão oficiosa do ato tributável não ser aplicável aos atos de fixação do VPT, tal não significa que a liquidação ilegal que resulte da incorreta aplicação das regras fiscais na determinação do VPT não possa ser revista e corrigida oficiosamente”;

- como se decidiu no acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, “da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78º 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 o “erro (...) 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”, “[e]rro 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”;

- “a liquidação do AIMI de 2018 teve por base uma incorreta determinação do VPT do terreno para construção, tendo por isso ocorrido uma liquidação de imposto consideravelmente superior àquela que deveria ter ocorrido, motivo pelo qual a mesma padece de ilegalidade, devendo ser revista oficiosamente em conformidade”, pois “o VPT deveria ter sido determinado com base no produto entre o valor base do prédio edificado (Vc) e a área bruta de construção adicionada da área excedente à área de implantação (A)”, o que acarretou “uma injustiça grave na emissão da liquidação de

AIMI de 2018, a qual determinou o pagamento de imposto em montante superior ao triplo daquele que era efetivamente devido”;

- o VPT correcto do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... “deveria ascender a Euro 3.321.210, e não a Euro 10.491.289,68, conforme VPT subjacente à liquidação do AIMI de 2018”, pelo que o montante correto e legal do AIMI que deveria ter sido liquidado correspondia a €13.284,84 e não a €41.965,16.

VIII. Decorridos 4 meses desde a data do pedido de revisão oficiosa e até à apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a AT não se pronunciou sobre o mesmo (arts. 51.º e 52.º da PI não impugnados pela Requerida).

IX. A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 27.07.2022 (conforme registo no sistema de gestão processual do CAAD).

15. Não se descortina factualidade que seja relevante dar como não provada para a decisão da causa.

16. Os factos provados acima elencados no n.º **14** resultaram assentes, conforme se indica nos diversos números do probatório, pelos documentos juntos pela Requerente e pela Requerida, por confissão (art. 46.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), e por acordo das partes ou não impugnação especificada (art. 110.º, n.º 7 do CPPT).

IV. Da matéria de exceção

17. Fixados os factos relevantes, segue-se, de modo prioritário, apreciar as questões de natureza excetiva suscitadas pela Requerida (vd. *supra* n.º **7**), o que tem de ser realizado em conformidade com o julgado no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24.01.2024.

18. Constitui, então, questão a resolver saber se, tendo a Requerente deixado precluir a possibilidade de sindicar o VPT por não exercício tempestivo dos meios gratuitos e contenciosos especificamente previstos em relação ao procedimento de avaliação (cfr. facto provado n.º **IV**), pode suscitar a revisão oficiosa da matéria tributável apurada com fundamento

em injustiça grave nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT e arguir, no processo contencioso subsequente ao indeferimento (expresso ou presumido) dessa revisão, a ilegalidade da liquidação de AIMI com fundamento em vício incidente na avaliação e cálculo do VPT subjacente à liquidação sindicada.

Invocou, a este respeito, a AT que, como a Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do próprio ato de liquidação, mas sim do ato de fixação do VPT, não é legal, nem admissível a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, porquanto o ato que, em consequência do procedimento avaliativo, fixou o VPT em vigor no período de tributação, como ato autónomo e destacável diretamente suscetível de impugnação autónoma, se não atacado na forma e no tempo próprios, está consolidado na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido (cfr. *supra* n.º 7, als. a), d), e e)).

No requerimento que apresentou em 06.12.2022, a Requerente, a este propósito, depois de assinalar que não coloca em causa a natureza de ato destacável que é atribuída aos atos de avaliação de valores patrimoniais, invocou que se trata de uma injustiça grave ou notória causada pela aplicação de uma fórmula na avaliação dos terrenos para construção da qual resultou o pagamento de AIMI, em valor consideravelmente superior ao que seria efetivamente devido e que, ainda que deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, não se deve considerar impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, pois defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, constituindo o artigo 115.º do CIMI e o art. 78.º da LGT uma válvula de escape para tais situações.

Cabe, então, proceder, na presente decisão reformulada, à apreciação desta exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação do AIMI por a pretensão anulatória deduzida se fundar exclusivamente em vício quanto à fixação do valor patrimonial tributário que está na sua base.

19. A apreciação que se tem de fazer sobre esta questão tem como necessário parâmetro o julgado pelo mencionado acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24.01.2024 no processo n.º 59/23.2BALSb a que cabe dar cumprimento.

Nesse acórdão, em termos de fundamentação, retomou-se o que ficou dito no acórdão de 22.11.2023, proferido no processo 0115/23.7BALSB, que se transcreve:

“o Supremo Tribunal Administrativo já uniformizou jurisprudência sobre a questão essencial apontada, precisamente através do acórdão invocado como fundamento no presente recurso, onde ficou decidido que «[d]eixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável».

Significa isto que a decisão arbitral recorrida não está de acordo com a mais recente jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, motivo por que, nos termos e com os fundamentos expendidos no referido acórdão, se impõe dar provimento ao recurso e anular a decisão recorrida.

Diga-se ainda que, de nada vale, neste domínio, procurar abrigo no art. 78º nº 4 da LGT, dado que, a jurisprudência emanada do Acórdão Fundamento emerge de um pedido de revisão formulado ao abrigo do disposto no 78º da LGT, impondo-se referir que, se é verdade que está em causa um verdadeiro direito do contribuinte, no sentido de exigir da AT 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 103º nº 3 da Constituição da República Portuguesa, que não permite a cobrança de tributos, nem os respetivos montantes, que não estejam previstos na lei, não pode olvidar-se que este procedimento apenas tem por objeto os “atos tributários” em sentido estrito, aqui se incluindo os atos de liquidação e de alteração da matéria coletável quando não dê lugar a qualquer liquidação, não abrangendo os atos administrativos em matéria tributária, como são os atos de fixação de valores patrimoniais (art. 97º, nº 1 alíneas a), b) e f), do CPPT).

Por outro lado, como referem Diogo Leite Campos e Outros, “LGT - Anotada e Comentada”, 4ª ed. 2012, pág. 702, estarão abrangidos pela expressão “atos tributários” que consta da epígrafe do artigo 78.º quer os atos de liquidação, quer os de fixação da matéria tributável, se ela tiver autonomia, o que significa que o artigo 78º é inaplicável aos atos de fixação do VPT (atos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os atos

tributários stricto sensu, incluindo o ato de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo.

Assim sendo, uma boa leitura do Acórdão deste Supremo Tribunal (Pleno) de 23-02-2023, proferido no Proc.º n.º 0102/22.2BALSB, www.dgsi.pt, no sentido de que - o artigo 78º é inaplicável aos atos de fixação do VPT (atos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os atos tributários stricto sensu, incluindo o ato de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo - teriam permitido ao Tribunal Arbitral decidir a questão”.

20. Atento o decidido e a interpretação e aplicação do Direito que, assim, cumpre respeitar, segue-se, para o caso dos autos, que, independentemente de se encontrar, na base da impugnação contenciosa, pedido de revisão oficiosa da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT, “*deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável*” (vd. *supra* n.º 10).

Deste modo, como não foi objeto de impugnação autónoma o ato destacável de fixação do VPT no prazo e pelos meios legalmente previstos (vd. facto provado n.º IV), produziu-se a estabilização da situação definida no ato de avaliação do VPT mediante caso decidido ou caso resolvido, o que exclui a impugnação da subsequente liquidação do imposto com base em vícios que atinjam esse ato destacável que daquela é pressuposto, não podendo, pois, discutir-se a legalidade daquele ato de fixação do VPT na impugnação da liquidação que, com base nele, foi efetuado.

Em suma, por força da formação de caso decidido ou caso resolvido, os vícios de que padecia o ato destacável de fixação do VPT – cuja arguição tinha que ocorrer na competente impugnação autónoma deduzida no prazo legal e após esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação (art. 134.º, n.ºs 1 e 7 do CPPT e 77.º do CIMI) – não podem ser apreciados na impugnação da liquidação do imposto.

Dado que, como resulta da descrição acima constante do n.º 6, no presente processo arbitral, como causa de pedir da ilegalidade da liquidação sindicada subjacente ao indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa, apenas são suscitados pela Requerente vícios do ato antecedente que fixou o Valor Patrimonial Tributário do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo n.º ..., impõe-se julgar procedente a exceção suscitada de inimpugnabilidade da liquidação de AIMI por se fundar na ilegalidade, que não pode ser aqui conhecida, da determinação do VPT que serviu de base à liquidação sindicada.

A procedência da referida exceção prejudica o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos e a apreciação do mérito da causa. (art. 608.º, n.º 1 e n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

21. Termos em que se julga procedente a exceção dilatória de caso resolvido, determinante da inimpugnabilidade da liquidação sindicada e, em consequência, absolve-se a Requerida da instância.

V. Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar procedente a exceção dilatória de caso resolvido determinante da inimpugnabilidade da liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- b) condenar a Requerente nas custas processuais.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de €28.680,32 (vinte e

oito mil, seiscentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), que constitui a importância da liquidação cuja anulação foi objeto do pedido de pronúncia arbitral.

VII. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a não procedência do pedido de anulação da liquidação de AIMI objeto dos autos.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Março de 2024.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 453/2022-T

Tema: AIMI - Valor patrimonial tributário; terreno para construção; revisão oficiosa (n.º 4 do art. 78.º da LGT).

*Substituída pela decisão arbitral de 15 de março de 2024

SUMÁRIO:

I. O ato de avaliação do valor patrimonial tributário constitui ato destacável para efeitos de impugnação contenciosa, sujeito a impugnação autónoma, pelo que não cabe discutir, no âmbito da impugnação de ato de liquidação de AIMI nele assente, a legalidade daquele ato de avaliação, exceto ocorrendo os pressupostos para a aplicação do art. 78.º, n.º 4 da LGT, caso em que pode ser apreciado, no âmbito da impugnação da liquidação do imposto, o erróneo apuramento do valor patrimonial tributário.

II. A fixação do valor patrimonial tributário de terreno para construção assente na aplicação de coeficientes de afetação, qualidade e conforto e localização e com a majoração de 25% do valor médio de construção infringe o disposto no artigo 45.º do CIMI na redação antecedente à alteração promovida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31.12.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório³

a) Partes e pedido de pronúncia arbitral

1. A..., S.A., com sede social no, com o número de identificação de pessoa coletiva ... (a seguir, a Requerente), apresentou, em 27.07.2022, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.1, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia arbitral (a seguir, abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (a seguir, Requerida ou AT), no qual peticiona a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentou em 29.12.2021 e do ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) n.º 2018 ..., respeitante ao período de tributação de 2018, quanto ao valor de €28.680,32 (vinte e oito mil, seiscentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), bem como a condenação da AT no reembolso do indicado montante e no pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido até à data do processamento do reembolso.

b) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não formularam recusa.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 04.10.2022.

³ Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, com atualização, em conformidade, da grafia constante das citações efetuadas.

4. O Tribunal foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3) e encontram-se devidamente representadas.

c) Evolução processual

5. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona que seja declarada a ilegalidade e conseqüente anulação parcial da liquidação de AIMI n.º 2018..., respeitante ao período de tributação de 2018, quanto ao valor de €28.680,32, e do indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa que formulou, bem como a condenação da Requerida no reembolso do valor do AIMI liquidado em excesso e no pagamento dos juros indemnizatórios à taxa legal.

6. Em sustentação do que assim peticionou, alega a Requerente, em súmula, o seguinte⁴:

a) a liquidação de AIMI sindicada encontra-se inquinada de injustiça grave decorrente de uma errónea quantificação da respetiva base tributável no que respeita ao valor patrimonial tributário (VPT) do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º..., não imputável à Requerente, do qual resultou o apuramento de um imposto superior ao devido;

b) a Requerente apresentou legítima e tempestivamente pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação do AIMI nos termos conjugados dos artigos 78.º, n.ºs 4 e 5 da Lei Geral Tributária (LGT) e 115.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), pelo que, não tendo a AT cumprido o seu dever de decisão no prazo de 4 meses, se formou presunção de indeferimento tácito;

c) ainda que a fixação do VPT seja um ato administrativo destacável em matéria tributável, e por isso passível de impugnação autónoma, não se deve entender que a

⁴ Desconsideram-se na descrição diversos lapsos constantes da PI alheios ao objeto do processo, como sejam referências ao IMI (em vez de ao AIMI), ao ano de 2017 (em vez de 2018) ou outros valores (€26.529,29) – cfr. arts. 27.º, 32.º, 34.º, 48.º da PI.

liquidação que resulta da respetiva aplicação não possa ser contestada tal como disposto no acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul;

d) caso o apuramento da matéria tributável consubstancie uma “injustiça grave ou notória” estão reunidos os requisitos para a revisão oficiosa, sendo que, no caso *sub judice*, afigura-se ser grave a injustiça gerada com a avaliação errada, uma vez que a tributação foi manifestamente agravada;

e) no âmbito de uma revisão interna às liquidações do AIMI que recebeu em anos anteriores, designadamente da liquidação de AIMI relativa ao ano de 2018, a Requerente verificou que a mesma enferma de ilegalidade, na medida em que fixou um valor de imposto a pagar consideravelmente superior àquele que seria devido, por ter atendido a um VPT incorretamente determinado na avaliação realizada em 2011;

f) na avaliação realizada ao terreno para construção em apreço, e que está subjacente à liquidação de AIMI de 2018 sindicada, i) foram aplicados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, os quais não são aplicáveis aos terrenos para construção; ii) foi considerado como valor base dos terrenos para construção o valor médio de construção, majorado em 25%, sendo que esta majoração não se aplica aos terrenos para construção; iii) não foi considerado o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj), o qual se aplica igualmente aos terrenos para construção, é dependente e varia em função da afetação do imóvel e dos respetivos escalões de área; iv) não foi atualizada a percentagem para o cálculo da área de implantação, de 40% para 35%, em vigor desde 2015;

Tipologia	Artigo matricial	VPT	Taxa	Coleta [a]	Liquidação inicial [b]	Diferença [a]-[b]
-----------	------------------	-----	------	------------	------------------------	-------------------

		correto				
Terreno para construção	U-...	€3.321.210,00	0,40%	€13.284,84	€41.965,16	-28.680,32

g) o VPT deveria ter sido determinado com base no produto entre o valor base do prédio edificado (V_c) e a área bruta de construção adicionada da área excedente à área de implantação (A), sendo o “ V_c ” correspondente apenas ao valor médio de construção por m^2 (€ 482,4), sem qualquer majoração e “ A ” correspondente apenas ao produto entre a área bruta de construção atualizada pelo Caj (16.885) e a % de implantação (35%), adicionado da área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação (975,0000), pelo que o montante correto e legal de AIMI que deveria ter sido liquidado nesta situação ascenderia a € 13.284,84, conforme tabela abaixo:

h) o que evidencia uma injustiça grave na emissão da liquidação de AIMI de 2018, que determinou o pagamento de imposto em montante superior ao triplo daquele que era efetivamente devido.

7. A AT, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentou resposta (a seguir abreviadamente R.) em que se defendeu nos termos, fulcralmente excetivos, que a seguir se resumiam:

a) 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, pois a presente ação não é fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, mas o que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação, sendo que os vícios do ato que definiu o VPT não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo;

b) a Autoridade Tributária acolheu o entendimento preconizado pelos tribunais superiores no sentido de que, na determinação do VPT dos terrenos para construção, releva a regra específica constante do artigo 45.º do CIMI e não outra, 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, pelo que inexistente litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção;

c) não está legalmente prevista a dedução de pedido de revisão oficiosa dos atos de avaliação do valor patrimonial tributário, pois o 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; o fundamento da injustiça grave ou notória do n.º 4 do art. 78.º da LGT não é invocável quando a liquidação do IMI (sic) tenha sido efetuada de acordo com o n.º 1 do artigo 113.º do CIMI;

d) o ato que, em consequência do procedimento avaliativo, fixou o VPT em vigor no período de tributação dos presentes autos, ato autónomo e destacável, está consolidado na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, com força semelhante ao caso julgado, já que não tendo a 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;

e) eventuais vícios próprios e exclusivos do ato destacável de fixação do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base naquele, pelo que o ato de liquidação não enferma de qualquer ilegalidade; os atos de fixação dos valores patrimoniais são atos destacáveis diretamente suscetíveis de impugnação autónoma, que, se não atacados na forma e no tempo próprios se consolidam na ordem jurídica e a posterior liquidação não poderá deixar de acatar; a Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o VPT, pois não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento; 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;

f) 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 LGT, o pedido de revisão oficiosa sempre seria intempestivo face ao prazo previsto no número 4 do artigo 78.º da LGT, tendo em conta a data de apresentação do pedido de revisão oficiosa das liquidações e de interposição da presente ação e a data da avaliação do imóvel, sendo que a final sempre se concluiria no sentido de já ter decorrido o prazo de 5 anos em que seria possível a anulação do ato, em atenção ao disposto no n.º 1 do art. 168.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável por força do artigo 2.º, al. c) da LGT.

g) o Tribunal Arbitral não pode julgar de acordo com critérios de equidade e a pretensão arbitral da Requerente não está sustentada nem na lei nem no direito constituído, devendo ser julgada improcedente;

h) caso o tribunal, o que por mera hipótese se admite, julgar a ação procedente, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito, devendo a quantificação do montante devido ser feita em sede de execução da decisão arbitral;

i) para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, por não estar na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT).

8. Em face da defesa por exceção apresentada pela AT, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar, consagrado no art. 16.º, al. c) do RJAT e em ordem ao cumprimento do disposto nas als. a) e b) do mesmo art. 16.º, por despacho de 22.11.2022, o Tribunal Arbitral, para efeitos do exercício do contraditório, determinou a notificação da Requerente para, querendo, se pronunciar por escrito,

7.

o que foi concretizado pela resposta apresentada em 06.12.2022, em que se requereu a improcedência, por falta de fundamento, das exceções deduzidas.

Naquele despacho de 22.11.2022, o Tribunal Arbitral determinou igualmente a notificação da Requerente para indicar se mantinha interesse na inquirição da testemunha arrolada na petição inicial, o que não sucedeu.

Em consequência, por despacho de 15.12.2022, o Tribunal Arbitral considerou prejudicada a necessidade de organização de audiência para o efeito de inquirição da testemunha arrolada, dispensou, nos termos do disposto na al. c) do art. 16.º e do n.º 1 do art. 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis consagrados pelos arts. 6.º e 130.º do Código de Processo Civil (CPC), a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e decidiu, nos termos do n.º 2 do art. 18.º do RJAT, não serem necessárias alegações, por se mostrarem já devidamente expostas as posições das partes nos respetivos articulados.

Foi indicada como data para a prolação da decisão final o termo do prazo previsto no art. 21.º, n.º 1 do RJAT.

II. Thema decidendum

9. Constitui *thema decidendum* do presente processo, na sequência da formação da presunção de indeferimento do pedido de revisão oficiosa formulado, a legalidade, por erro determinativo de injustiça grave quanto à fixação do valor patrimonial tributário (VPT) resultante da avaliação realizada, da liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) n.º 2018..., respeitante ao período de tributação de 2018, no que concerne ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º

Para além da substância do litígio assim descrita, é necessário previamente apreciar as questões invocadas pela Requerida (vd. *supra* n.º 7) que incidem sobre pressupostos processuais atinentes ao pedido e à possibilidade e termos de conhecimento, em sede de impugnação de ato de liquidação de AIMI, de vícios do ato de avaliação e fixação do valor patrimonial tributário em que assentou a liquidação sindicada. Tratam-se aí, com efeito, de questões preliminares,

porquanto, por respeitarem a elementos atinentes à validade, constituição ou desenvolvimento do processo, condicionam a possibilidade de conhecimento do mérito.

Para dilucidação dos temas assim em julgamento, importa firmar a factualidade relevante.

III. Matéria de facto

10. Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão das questões em apreciação:

I. A Requerente era proprietária em 01.01.2018 do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho de Grândola, sob o artigo n.º..., com o valor patrimonial tributário de €10.491.289,68 (cfr. a lista junta como doc. n.º 4 à PI e a certidão de teor junta pela Requerida como procedimento administrativo, bem como o reconhecimento fáctico constante dos arts. 69.º e 70.º da PI).

II. Consta da indicada certidão de teor respeitante ao terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia do ..., concelho de Grândola, junta pela Requerida, que aqui se dá por integralmente reproduzida, o seguinte em sede de “*Dados de avaliação*”:

*“Ano de inscrição na matriz: 2011 Valor patrimonial atual (CIMI): €10.491.289,68
Determinado no ano: 2016”;*

“Modl do IMI n.º: ... Entregue em: 2011/06/15 Ficha de avaliação n.º: ... Avaliada em: 2011/08/08”.

III. O valor patrimonial tributário do indicado terreno para construção foi fixado mediante fórmula ($V_t = V_c \times [A \times \% + (A_c + A_d)] \times C_l \times C_a \times C_q$) que considerava como valor base o montante de €603,00, a aplicação de coeficientes de localização (1,65), de afetação (1,10) e de qualidade e conforto (1,000), e a percentagem de 40% para cálculo da área de implantação, do que resultou o mencionado VPT em 2018 de €10.491.289,68 (cfr. a indicada certidão de teor junta pela Requerida).

IV. A Requerente não requereu segunda avaliação nem procedeu a qualquer impugnação da avaliação do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... da

freguesia do ..., concelho de Grândola, que determinou o VPT reportado na certidão de teor junta pela Requerida (reconhecimento de facto resultante da PI, respetivo art. 74.º, e do requerimento de 06.12.2022, respetivos números 5, 11 e 12).

V. A Requerente foi objeto da liquidação de AIMI n.º 2018..., referente ao período de tributação de 2018, no valor de €68.303,60 (sessenta e oito mil, trezentos e três euros e sessenta cêntimos), a qual, relativamente ao indicado terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ..., determinou imposto a liquidar no montante de €41.965,16 (conforme doc. n.º 2 junto à PI), nos termos do seguinte quadro:

Tipologia	Artigo matricial	VPT considerado na liquidação	Taxa	Coleta
Terreno para construção	U-...	€10.491,289,68	0,40%	€41.965,16

VI. A Requerente efetuou o pagamento do AIMI no montante total de €68.303,60 objeto da liquidação mencionada, conforme nota de cobrança junta como doc. n.º 2 à PI onde consta como data limite de pagamento 2018-09-30.

VII. A Requerente apresentou, em 29.12.2021, conforme doc. n.º 1 e doc. n.º 3 juntos à PI, um pedido de revisão oficiosa, “nos termos e para efeitos do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), no artigo 115.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e no artigo 10.º, n.º 1, al. b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e com fundamento em injustiça grave”, relativamente à liquidação de AIMI n.º 2018..., referente ao período de tributação de 2018, no que concerne ao valor de € 28.680,32 (vinte e oito mil, seiscentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), no qual invocou o seguinte:

- o pedido de revisão oficiosa é apresentado ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, pois a liquidação de AIMI “encontra-se inquinada de injustiça grave decorrente de uma errónea quantificação da respetiva base tributável – em concreto do valor patrimonial tributário (VPT) de um terreno para construção – por parte da

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), não imputável à Requerente, de que resultou o apuramento de um imposto superior ao devido”;

- “ainda que a fixação do VPT seja um ato administrativo destacável em matéria tributável, e por isso passível de impugnação autónoma, não se deve por isso entender que a liquidação que resulta da aplicação do mesmo não possa ser contestada, antes pelo contrário” e “apesar de o pedido de revisão oficiosa do ato tributável não ser aplicável aos atos de fixação do VPT, tal não significa que a liquidação ilegal que resulte da incorreta aplicação das regras fiscais na determinação do VPT não possa ser revista e corrigida oficiosamente”;

- como se decidiu no acórdão n.º 2765/12.8BELRS, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, “da interpretação conjugada do n.º 1 do artigo 78º 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 o “erro (...) 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”, “[e]rro 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”;

- “a liquidação do AIMI de 2018 teve por base uma incorreta determinação do VPT do terreno para construção, tendo por isso ocorrido uma liquidação de imposto consideravelmente superior àquela que deveria ter ocorrido, motivo pelo qual a mesma padece de ilegalidade, devendo ser revista oficiosamente em conformidade”, pois “o VPT deveria ter sido determinado com base no produto entre o valor base do prédio edificado (Vc) e a área bruta de construção adicionada da área excedente à área de implantação (A)”, o que acarretou “uma injustiça grave na emissão da liquidação de

AIMI de 2018, a qual determinou o pagamento de imposto em montante superior ao triplo daquele que era efetivamente devido”;

- o VPT correcto do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... “deveria ascender a Euro 3.321.210, e não a Euro 10.491.289,68, conforme VPT subjacente à liquidação do AIMI de 2018”, pelo que o montante correto e legal do AIMI que deveria ter sido liquidado correspondia a €13.284,84 e não a €41.965,16.

VIII. Decorridos 4 meses desde a data do pedido de revisão oficiosa e até à apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a AT não se pronunciou sobre o mesmo (arts. 51.º e 52.º da PI não impugnados pela Requerida).

IX. A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 27.07.2022 (conforme registo no sistema de gestão processual do CAAD).

11. Não se descortina factualidade que seja relevante dar como não provada para a decisão da causa.

12. Os factos provados acima elencados no n.º **10** resultaram assentes, conforme se indica nos diversos números do probatório, pelos documentos juntos pela Requerente e pela Requerida, por confissão (art. 46.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), e por acordo das partes ou não impugnação especificada (art. 110.º, n.º 7 do CPPT).

IV. Da matéria de exceção

13. Fixados os factos relevantes, segue-se, de modo prioritário, apreciar as questões de natureza exceptiva suscitadas pela Requerida (vd. *supra* n.º 7).

14. A primeira questão que importa resolver prende-se, em substância, com saber se, tendo a Requerente deixado precluir a possibilidade de sindicar o VPT por não exercício tempestivo dos meios gratuitos e contenciosos especificamente previstos em relação ao procedimento de avaliação (cfr. facto provado n.º **IV**), pode suscitar a revisão oficiosa da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave nos termos dos n.ºs 4 e 5 do art.

78.º da LGT e arguir, no processo contencioso subsequente ao indeferimento (expresso ou presumido) dessa revisão, a ilegalidade da liquidação de AIMI com fundamento em vício incidente na avaliação e cálculo do VPT subjacente à liquidação sindicada.

Esta questão, que é o objecto conjunto das alegações da Requerida acima sumariadas nas **als. a), c), d) e e)** do **n.º 7**, coloca-se estritamente em atenção ao pedido de revisão oficiosa previsto no n.º 4 do art. 78.º da LGT, porquanto foi esse o meio gracioso deduzido pela Requerente conforme descrito no facto provado *sub VII*.

Como acima se referiu, invoca, a este respeito, a AT que, como a Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do próprio ato de liquidação, mas sim do ato de fixação do VPT, não é legal, nem admissível a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação, porquanto o ato que, em consequência do procedimento avaliativo, fixou o VPT em vigor no período de tributação, como ato autónomo e destacável diretamente suscetível de impugnação autónoma, se não atacado na forma e no tempo próprios, está consolidado na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido (cfr. *supra* **n.º 7, als. a), d), e e)**).

No requerimento que apresentou em 06.12.2022, a Requerente, a este propósito, depois de assinalar que não coloca em causa a natureza de ato destacável que é atribuída aos atos de avaliação de valores patrimoniais, invocou que se trata de uma injustiça grave ou notória causada pela aplicação de uma fórmula na avaliação dos terrenos para construção da qual resultou o pagamento de AIMI, em valor consideravelmente superior ao que seria efetivamente devido e que, ainda que deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT, não se deve considerar impossibilitado de arguir a ilegalidade do VPT fixado, pois defender o contrário é o mesmo que defender a perpetuidade da conduta ilegal da Administração, constituindo o artigo 115.º do CIMI e o art. 78.º da LGT uma válvula de escape para tais situações.

Cabe, então, proceder à apreciação desta exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação do AIMI por a pretensão anulatória deduzida se fundar em exclusivo em vício quanto à fixação do valor patrimonial tributário que está na sua base.

15. Dispõe o art. 15.º, n.º 2 do CIMI que a avaliação dos prédios urbanos é direta, o que implica, dado o disposto no n.º 1 e no n.º 2 do art. 86.º da LGT, que é “*suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta*” e que a “*impugnação da avaliação direta depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão*”.

Determina, por outro lado, o artigo 134.º do CPPT que: “*Os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade*” (n.º 1 - antes da alteração da Lei n.º 118/2019, de 17.09, 90 dias); “*Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação*” (n.º 2); “*A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação*” (n.º 7).

Nos termos do art. 76.º, n.º 1 do CIMI, quando o sujeito passivo não concorde com o resultado da avaliação direta de prédio urbano pode requerer uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data da notificação da primeira avaliação. Do resultado da segunda avaliação, com que se esgotam os meios gratuitos do procedimento de avaliação, cabe, então, impugnação judicial, em conformidade com o disposto no citado art. 134.º do CPPT, bem como no art. 77.º do CIMI que estabelece que: “*Do resultado das segundas avaliações cabe impugnação judicial, nos termos definidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário*” (n.º 1) e que: “*A impugnação referida no número anterior pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial tributário do prédio*” (n.º 2).

Em face deste regime (relevante para o AIMI, atento o disposto no n.º 1 do art. 135.º-C do CIMI), deve-se reconhecer que os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI constituem atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, sujeitos ao esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento avaliativo, sendo suscetíveis de impugnação direta e autónoma, em derrogação do princípio geral da impugnação unitária, pelo qual, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, a impugnação judicial deve incidir sobre a decisão final do procedimento tributário e não sobre os atos preparatórios ou interlocutórios, com

suscetibilidade de conhecimento naquele âmbito de todas as ilegalidades verificadas no decurso do procedimento (art. 54.º do CPPT).

Decorre, assim, dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT, dada a fixação de um prazo especial para impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais e a imposição do esgotamento dos meios gratuitos, que essa impugnação não pode ter lugar, por via indireta, em referência a atos de liquidação que a tenham como pressuposto. Em sede de IMI e de AIMI, quando o sujeito passivo não concorde com o resultado da avaliação direta de prédios urbanos, deve requerer uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias (art. 76.º, n.º 1, do CIMI) e é do resultado da segunda avaliação que cabe impugnação judicial (art. 77.º, n.º 1 do CIMI). Consequentemente, quando não se proceda à impugnação autónoma do ato destacável no prazo e pelos meios legalmente previstos, produz-se a estabilização da situação definida no ato de avaliação do VPT mediante caso decidido ou caso resolvido, o que exclui a impugnação da subsequente liquidação do imposto com base em vícios que atinjam esse ato destacável que daquela é pressuposto, não podendo, pois, discutir-se a legalidade daquele ato de fixação do VPT na impugnação da liquidação que, com base nele, foi efetuado, tendo presente que, nos termos do n.º 1 art. 135.º-G, o *“adicional ao imposto municipal sobre imóveis 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”*.

Em suma, por força da formação de caso decidido ou caso resolvido, apesar da impugnabilidade contenciosa do ato de liquidação, os vícios de que padecia o ato destacável de fixação do VPT – cuja arguição tinha que ocorrer na competente impugnação autónoma deduzida no prazo legal e após esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação (art. 134.º, n.ºs 1 e 7 do CPPT e 77.º do CIMI) – não podem ser apreciados na impugnação da liquidação do imposto, dada a sua estabilização definitiva.

Refira-se que esta orientação foi recentemente reafirmada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.02.2023, proc. n.º 0102/22.2BALS, proferido em recurso para uniformização de jurisprudência, em que se decidiu que *“deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na*

ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável”.

Assinale-se, porém, que, como se deduz do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.02.2023, proc. n.º 097/22.2BALSb, o meio processual adoptado para reagir contra a liquidação – designadamente o recurso ao mecanismo processual especial da revisão da matéria tributável por injustiça grave ou notória previsto no n.º 4 do art. 78.º da LGT – é relevante para a resposta à questão de saber se deixando um contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o VPT fica totalmente afastada a possibilidade de arguir a ilegalidade de liquidações de IMI ou AIMI com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do VPT que serviu de base à liquidação sindicada ou existe alguma exceção a esta solução.

16. Pois bem, entende-se que a preclusão, por falta de impugnação autónoma do ato destacável de fixação do VPT no prazo e pelos meios legalmente previstos, da possibilidade de invocação dos vícios que sejam pertinentes ao ato destacável de avaliação no âmbito da impugnação do ato posterior de liquidação de AIMI, conhece a *derrogação excepcional* que resulta da disposição do n.º 4 do art. 78.º da LGT, que prevê que: *“O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, 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”*, estabelecendo o n.º 5 do mesmo preceito que: *“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”*.

Note-se, ainda, que o art. 115.º, n.º 1, al. c) do CIMI, epigrafiado *“Revisão oficiosa da liquidação e anulação”*, ao prever, designadamente, que *as liquidações são oficiosamente revistas quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido*, ressalva, preliminarmente, *“[s]em prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária”*.

A “*revisão da matéria tributável apurada*” prevista no n.º 4 do art. 78.º da LGT abrange, então, atos de fixação de valores patrimoniais (que procedem à definição da matéria tributável) quando ocorra “*injustiça grave ou notória*”.

Admite-se, assim, na sequência do entendimento adotado na decisão arbitral proferida no processo n.º 668/2021-T, n.º 22 (onde se convoca outra jurisprudência arbitral), a revisão oficiosa de atos de avaliação de valores patrimoniais ao abrigo do disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT e a subsequente possibilidade de, na impugnação do indeferimento da decisão deste pedido, suscitar como ilegalidade quanto à liquidação do imposto a ilegalidade subjacente ao cálculo do VPT.

17. Isto posto, julga-se que no caso *sub judice* se mostram preenchidos, *prima facie*, os pressupostos para a aplicação do disposto naqueles n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT, porquanto:

i) o pedido de revisão oficiosa deduzido pela Requerente em relação à liquidação de AIMI n.º 2018..., referente ao período de tributação de 2018, emitida em 2018 (cfr. factualidade provada nos n.ºs **V** e **VI**), foi formulado em 29.12.2021 (cfr. facto provado n.º **VI**), portanto, dentro do prazo de *três anos posteriores ao do ato tributário*, que correspondia ao dia 31 de Dezembro de 2021;

ii) está em causa a ocorrência de injustiça grave, dado que o valor sindicado da liquidação de AIMI é manifestamente superior, a envolver uma eventual diferença de coleta em montante superior ao triplo, do que resultaria após a expurgação dos vícios suscitados pela Requerente quanto à fórmula de cálculo adotada na determinação do VPT do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ..., designadamente no que concerne à aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto e à majoração do valor médio de construção, suscetível, segundo a alegação da Requerente, de implicar que o VPT em vez de €10.491.289,68 fosse no valor de €3.321.210 (cfr. factos provados n.ºs **III**, **V** e **VII**);

iii) o eventual erro na fórmula de avaliação e na fixação do VPT no que concerne à aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto e à majoração do valor médio de construção não pode ser reputado imputável a comportamento negligente do contribuinte, porquanto, não obstante a ausência de impugnação pela Requerente do ato de fixação do VPT (cfr. facto provado n.º **IV**), o cálculo e fixação do VPT ocorreu num

procedimento desencadeado e concretizado pela Administração Tributária no ano de 2011 relativamente ao qual não se apurou a prestação de qualquer informação incorreta pela Requerente quanto à natureza dos prédios (cfr. factos provados n.ºs **II** e **III**).

Deste modo, por estarem verificados os pressupostos para a aplicação da revisão da matéria tributável prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, não se mostra conforme com a lei o indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa formulado pela Requerente (vd. factos provados n.ºs **VII** e **VIII**) e fica afastada a pretendida inimpugnabilidade, por caso decidido ou resolvido, da liquidação de AIMI sindicada com base em erro na determinação da matéria tributável, por erro na fórmula de cálculo da avaliação do VPT dos terrenos para construção, o que pode, pois, ser apreciado por este Tribunal em consonância com o disposto na al. a) do art. 99.º do CPPT e na al. a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT, sendo que a procedência da revisão da matéria tributável prevista no n.º 4 do artigo 78.º da LGT sequenciará, na parte aplicável, a anulação da liquidação consequente que a tem como pressuposto.

18. Dado que o regime acima descrito sobre a revisão oficiosa dos n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT é o aplicável ao caso, improcedem as exceções invocadas pela Requerida acima descritas nas alíneas **a)**, **c)**, **d)** e **e)** do n.º 7 quanto à inadmissibilidade para os atos de avaliação do valor patrimonial tributário da revisão oficiosa prevista no n.º 4 do art. 78.º da LGT e quanto à inimpugnabilidade, por caso decidido ou resolvido, da liquidação com base em vícios do ato de fixação do VPT.

Do mesmo modo, improcedem as exceções sumariadas *supra* na alínea **f)** do n.º 7 atinentes à alegada intempestividade do pedido de revisão oficiosa nos termos do n.º 4 do art. 78.º da LGT, porquanto, como acima referido (alínea **i)** do n.º **17**), tal pedido foi apresentado dentro do prazo de três anos posteriores ao do ato tributário, e à invocada preclusão do prazo para a anulação do ato de fixação do VPT nos termos do art. 168.º, n.º 1 do CPA, cuja aplicação é afastada pela norma especial do art. 78.º da LGT conforme exposto.

19. As restantes questões suscitadas pela Requerida, acima descritas no n.º 7, são resolvidas no âmbito da apreciação seguidamente realizada da legalidade da liquidação de AIMI impugnada, apreciação essa que, evidentemente, assenta na aplicação do Direito constituído

aos factos e não em quaisquer critérios de equidade, tal como imposto pelo art. 2.º, n.º 2 do RJAT.

V. Da ilegalidade da liquidação de AIMI impugnada

20. Centrando agora a apreciação na matéria de fundo da ilegalidade da liquidação de AIMI n.º 2018..., em atenção à determinação do VPT que esteve na sua base, importa começar por assinalar que não existe dissídio entre as partes quanto à aplicação do disposto no art. 45.º do CIMI na redação vigente à data dos factos, dado que a Requerida consigna no art. 8.º da R. 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”, declarando mesmo no art. 9.º da R. que: “verifica-se ausência de litígio quanto à forma de cálculo aplicável para determinar o VPT dos terrenos para construção”.

Resulta daqui que a Requerida, muito embora não tomando posição sobre todos os vícios de violação de lei imputados pela Requerente ao apuramento do VPT na base da liquidação de AIMI de 2018, a seguir apreciados, não questiona a ocorrência de erro na determinação do valor patrimonial tributário do terreno para construção em causa na liquidação impugnada.

21. Justamente, conforme se pode ver, entre muitos, no acórdão do STA de 23.10.2019, proferido no processo n.º 0170/16.6BELRS 0684/17, constitui jurisprudência uniforme 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, fatores 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 afetação não podem ser aplicados analogicamente por serem suscetíveis de alterar a base tributável interferindo na incidência do imposto (IMI)”.

Para o efeito, este acórdão arrima-se, designadamente, no seguinte discurso fundamentador:

“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 direta (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 afetação 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 fatores 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 fatores tem influência na base tributável tal analogia está proibida por força do disposto no n.º 4 do artigo 11 da LGT por se refletir na norma de incidência na medida em que é suscetível 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 n.º 2 da CRP.

A própria remissão para os artigos 42 e 40 do CIMI constante do artigo 45 e mesmo a redação 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.º com as necessárias adaptações “é demonstrativo de que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção não entram outros fatores 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, respetivamente 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.(...)”.

Mais recentemente, cite-se o acórdão do STA de 23.3.2022, proc. n.º 0653/09.4BELLE:

“A questão de saber se no caso sub judice o VPT foi determinado indevidamente por aplicação dos critérios aplicáveis aos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços, como resulta da consideração do Cl, Ca e Cq tem vindo a ser colocada perante este Supremo Tribunal e dele tem vindo a merecer resposta uniforme (...) no sentido de que na determinação do VPT dos terrenos para construção adotado pelo CIMI, e que constava do art. 45.º, na redação anterior (...) introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2012), era muito semelhante ao dos edifícios construídos, partindo-se da avaliação das edificações autorizadas ou previstas, sendo, no entanto, que na fórmula final de cálculo do VPT dos terrenos para construção, era de afastar a aplicação dos coeficientes de afetação, de localização (Note-se que não releva na decisão o facto de o art. 45.º do CIMI, após a redação que lhe foi dada pelo Lei n.º 75-B/2020, de 31 de

Dezembro (Orçamento do Estado para 2021), ter vindo a consagrar expressamente a aplicação do coeficiente de localização na fórmula para determinação do VPT dos terrenos para construção: é que essa nova redação não tem, manifestamente, carácter interpretativo, antes constituindo uma clara alteração das regras até então vigentes, com o estabelecimento expresso da fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção) e de qualidade e conforto.

Em síntese, tem o Supremo Tribunal Administrativo vindo a considerar que o CIMI prevê especificamente o modo de determinar o VPT dos terrenos para construção, cujo cálculo resulta do «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» (art. 45.º, n.º 1, do CIMI). Por sua vez, relativamente às operações de avaliação, a determinação do VPT dos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços obedece à seguinte fórmula: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ (art. 38.º, n.º 1, do CIMI).

Esta fórmula apenas tem aplicação aos prédios urbanos que já estão edificados e se destinam a habitação, comércio, indústria e serviços, não abrangendo os terrenos para construção, cujo VPT deve ser determinado de acordo com o art. 45.º do CIMI, norma específica onde apenas é relevada a área de implantação do edifício a construir e o terreno adjacente, não estando os restantes coeficientes aí incluídos, pois estes apenas podem respeitar aos edifícios, como tal.

Tais coeficientes respeitam apenas ao edificado, mas não têm base real de sustentação na potencialidade que o terreno para construção oferece. Nos terrenos para construção visa-se taxar o valor da capacidade construtiva, geradora de acréscimo de valor patrimonial ou riqueza para o seu proprietário; e não fatores ainda não materializados.

A aplicação destes fatores na determinação do VPT dos terrenos de construção só poderia ser levada a cabo por analogia, que se deve ter por proibida, nos termos do disposto no art. 11.º da LGT, na medida em que a aplicação dos mesmos tem influência na base tributável, refletindo-se na norma de incidência.

Assim os coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto relacionados com o prédio a construir não podiam nem deviam ser tidos em conta na avaliação do VPT do terreno para construção”.

22. Seguindo este Tribunal a jurisprudência assim perfeitamente consolidada quanto ao entendimento do art. 45.º do CIMI (na redação vigente à data dos factos), impõe-se declarar que não há lugar à aplicação dos coeficientes de afetação, de localização e de qualidade e conforto a que se refere o artigo 38.º do CIMI em relação a terrenos para construção.

Na medida em que, diferentemente do ocorrido (cfr. facto provado n.º **II**), a avaliação do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia do ..., concelho de Grândola, deveria ter sido realizada sem aplicação dos coeficientes não especificamente previstos no art. 45.º do CIMI, designadamente os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, a liquidação de AIMI impugnada, por assentar em VPT que atendeu a tais coeficientes, não se mostra em conformidade com o referido art. 45.º, padecendo de errónea determinação e quantificação do valor patrimonial tributário, por implicar um VPT superior àquele que seria fixado sem a consideração de tais coeficientes, o que implica a ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito, da indicada liquidação de AIMI n.º 2018..., referente ao ano de 2018, quanto ao montante de €41.965,16 relativo ao referido terreno para construção, o que acarreta a sua anulação, nos termos do art. 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

23. Para além da aplicação dos coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto, imputa a Requerente (vd. *supra* alínea **f**) do n.º **6**) como vício de violação de lei ao apuramento do VPT do terreno para construção na base da liquidação impugnada, que a avaliação realizada considerou como valor base o montante de €603, correspondente ao valor médio de construção à data (€482,40), majorado em 25%, quando o valor base definido no artigo 39.º do CIMI (na redação aplicável) só previa a aplicação de tal majoração do valor médio de construção para prédios edificados.

O art. 39.º, n.º 1 do CIMI (na redação aplicável à data dos factos, anterior à introduzida pela Lei n.º 75-B/2020, de 31.12) estabelecia que: “O valor base dos prédios edificados (*V_c*)

corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25 % daquele valor”. No ano de 2018, a Portaria n.º 379/2017, de 19.12, fixou em €482,40 o valor médio de construção por metro quadrado, para efeitos do artigo 39.º do CIMI.

Ora, como a indicada majoração de 25% estava especificamente prevista, nos termos da redação então vigente do art. 39.º, n.º 1 do CIMI (epigrafado “*Valor base dos prédios edificados*”), para “*prédios edificados*”, não existindo na disposição do art. 45.º do CIMI qualquer remissão para o disposto naquele art. 39.º, cabe concluir que o âmbito de aplicação daquela majoração se encontrava limitado aos prédios edificados não abrangendo os terrenos para construção, conclusão esta que surge reforçada pelo facto de a Lei n.º 75-B/2020, de 31.12, ter eliminado do teor literal do art. 39.º a menção a “*prédios edificados*”, legitimando, assim, tão só a partir da sua entrada em vigor, a aplicação da referida majoração a prédios não edificados, nomeadamente a terrenos para construção.

Em consequência, a majoração de 25% estabelecida no artigo 39.º do CIMI não devia ser considerada na fórmula de cálculo do VPT dos terrenos para construção, pelo que padece de erro nos pressupostos de direito o apuramento do VPT na base da liquidação impugnada ao fixar como valor base do terreno em causa o montante de €603, que corresponde ao valor médio de construção por m2 (€ 482,40) indevidamente majorado pelo coeficiente de 25%.

24. Alega ainda a Requerente (vd. acima alínea **f**) do n.º **6**) que o VPT do terreno para construção na base da liquidação impugnada deveria ter considerado, para efeitos do montante relativo à área bruta privativa ou de construção, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj), pois como “o terreno para construção sub judice foi já avaliado após a entrada em vigor da aplicação do Caj, pelo que deveria ter sido considerado o seu impacto na determinação do VPT, subjacente à liquidação do AIMI” (art. 113.º da PI), assim como não foi atualizada a percentagem para o cálculo da área de implantação, de 40% para 35%, em vigor desde 2015, por força da Portaria n.º 420-A/2015, de 31.12 (arts. 78.º a 81.º da PI).

Quanto a estas alegações, importa observar que foi dado como provado, conforme facto *sub II*, que a avaliação do terreno para construção inscrito sob o artigo matricial ... da freguesia do ..., concelho de Grândola, data de “2011/08/08”.

Ora, a consideração do Caj nos terrenos para construção foi aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12 (Orçamento do Estado para 2012), com entrada em vigor em 1.1.2012 (art. 215.º) e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI aprovadas pela Portaria n.º 420-A/2015, de 31.12., conforme determinado pelo n.º 6 da mesma Portaria, aplicam-se na avaliação dos prédios urbanos cujas declarações modelo n.º 1, a que se referem os artigos 13.º e 37.º do CIMI, sejam entregues a partir da data da sua entrada em vigor fixada em 1.1.2016.

Carece, pois, de fundamento a pretensão da sua aplicação em relação ao terreno para construção *sub judice* que foi avaliado em “2011/08/08” com base em “*Mod1 do IMI n.º: 2740613 Entregue em: 2011/06/15*” (vd. facto provado n.º II).

Por outro lado, ao contrário dos vícios de violação de lei no apuramento do VPT anteriormente apreciados, advenientes de erro na aplicação da normatividade do art. 45.º do CIMI, em relação a estes específicos elementos sempre se teria de julgar excluída a possibilidade, em conformidade com os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º do CIMI, da revisão com base em injustiça grave, que exige a inimputabilidade a comportamento negligente do contribuinte, dado que a Requerente poderia ter recorrido, em ordem à actualização do VPT, à reclamação da matriz nos termos da alínea a) do n.º 3 do art. 130.º do CIMI.

Improcedem, em consequência, estes motivos de ilegalidade invocados pela Requerente.

25. Atento o acima exposto nos n.ºs **22** e **23**, julga-se procedente, na decorrência da formação da presunção de indeferimento do pedido de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave, o pedido de anulação da liquidação de AIMI n.º 2018 ..., respeitante ao período de tributação de 2018, no que concerne ao ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º ..., na parte excedente ao que seria devido com base no apuramento do VPT nos termos legais, o que deve ser quantificado em sede de execução da presente decisão arbitral.

VI. Do reembolso do AIMI indevidamente pago e juros indemnizatórios

26. Peticiona a Requerente a devolução do valor do AIMI pago em excesso acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, até ao reembolso integral do referido montante.

Resulta do ponto **VI** do probatório que a Requerente procedeu ao pagamento do montante objeto da liquidação de AIMI impugnada.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.

Por outro lado, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que: *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

Em consequência, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT, assiste à Requerente o direito ao reembolso do imposto pago em excesso, a apurar em execução de julgados, mediante reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

27. Prescreve o art. 24.º, n.º 5 do RJAT que é devido o pagamento de juros, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

No caso, está-se em presença de pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo de reclamação graciosa (cfr. n.º 1 do art. 43.º e n.º 1 do art. 78.º da LGT), pelo que cabe aplicar o disposto na al. c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, segundo o qual são devidos juros indemnizatórios *“[q]uando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*.

Em consequência, dado que, como acima estabelecido no n.º **VII** dos factos provados, o pedido de revisão oficiosa, que não foi apreciado (n.º **VIII** dos factos provados), foi formulado em 29.12.2021, apenas existe direito a juros indemnizatórios decorrido um ano sobre esta data do pedido.

Nestes termos, dada a ilegalidade, pelas razões expostas, da liquidação de AIMI objeto do pedido de pronúncia arbitral, procede o pedido da Requerente de reembolso do montante indevidamente pago, a apurar em execução de sentença, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal, conforme se estatui no art. 43.º, n.º 3, al. c) da LGT, desde a data de 29.12.2022 até integral reembolso da quantia indevidamente paga.

VII. Decisão

Termos em que se decide:

- e) julgar improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- f) julgar procedente, nos termos expostos, o pedido objeto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, anular parcialmente o ato de liquidação de AIMI n.º 2018 ..., respeitante ao período de tributação de 2018, no que concerne ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo n.º..., com as legais consequências;
- g) condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, a apurar em execução de julgados, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data de 29.12.2022 até integral reembolso;
- h) condenar a Requerida nas custas processuais.

VIII. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas

a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de €28.680,32 (vinte e oito mil, seiscentos e oitenta euros e trinta e dois cêntimos), que constitui a importância da liquidação cuja anulação foi objeto do pedido de pronúncia arbitral.

IX. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência do pedido de anulação da liquidação de AIMI objeto dos autos.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Março de 2023.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)

