

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 435/2022-T

Tema: AIMI – Valor Patrimonial Tributário – Reclamação Graciosa

SUMÁRIO:

I – Não é admissível a impugnação de liquidações de AIMI com fundamento em ilegalidade na fixação dos valores patrimoniais tributários constantes da matriz, na ausência de impugnação autónoma desses valores.

II – A fixação de valor patrimonial tributário constitui ato destacável que não pode ser apreciado em processo de impugnação de liquidações de AIMI emitidas com base nesse valor.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A... (doravante abreviadamente designado por “Reclamante”), com o número de identificação fiscal ..., representado pela sociedade gestora B..., S.A. (“Sociedade Gestora”), com o número de identificação fiscal ... e com morada na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, veio, ao abrigo da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a

constituição de Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade do indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre os Imóveis (“AIMI”) de 2021.

1.1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 22 de julho de 2022.

1.2. Nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como o signatário como árbitro, nomeação aceite dentro do prazo legal.

1.3. Notificadas as partes dessa designação, não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

1.4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 27 de setembro de 2022.

1.5. Prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária e Aduaneira requereu que fosse produzida prova “do envio da reclamação graciosa à AT”.

1.6. Em 29 de outubro de 2022, foi a Requerente notificada para “juntar aos autos documento comprovativo do envio da reclamação graciosa, considerando-se suspenso o prazo para resposta até à data da junção do documento”.

1.7. Em 31 de outubro de 2022, a Requerida apresentou a sua resposta, tendo a Requerente junto aos autos, em 10 de novembro, o comprovativo referido na alínea anterior.

1.8. Após audição das partes, foi proferido, em 18 de fevereiro de 2023, despacho dispensando tanto a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, como a produção de alegações.

2. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT.

3. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermado o processo de quaisquer nulidades.

II. Fundamentação

4. Matéria de facto

4.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

4.1.1. No âmbito da sua atividade, o Requerente é proprietário de diversos prédios, incluindo terrenos para construção.

4.1.2. No ano a que se refere a liquidação de AIMI em causa, o Requerente era proprietário do terreno para construção correspondente ao prédio localizado na União das Freguesias de ... e ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia sob o registo n.º ...; ... e com o artigo matricial n.º

4.1.3. Tal prédio foi avaliado em abril de 2012, com base na aplicação da seguinte fórmula:

$$\frac{Vt^*}{2.555.010,00} = \frac{Vc}{603,00} \times \frac{A}{16.364,9300} \times \frac{Cl}{1,00} \times \frac{Ca}{1,20} \times \frac{Cq}{1,000}$$

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de velustez, sendo A = Aa + Ab + Ac + Ad, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

Tratando-se de terrenos para construção, A = área bruta de construção integrada de Ab.

* Valor arredondado, nos termos do nº2 do Art.º 38º do CIMI.

4.1.4. A liquidação de AIMI foi efetuada tendo como referente o VPT determinado com base na fórmula *supra* referida.

4.1.5. O Requerente remeteu ao Serviço de Finanças Lisboa..., no decurso do prazo para o pagamento voluntário do imposto, reclamação graciosa, nos termos dos artigos 68.º e seguintes do CPPT, contra a liquidação de AIMI n.º 2021..., cujo teor se dá aqui por reproduzido.

4.1.6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada em 20 de junho de 2022.

4.2. Factos não provados

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

4.3. Motivação da matéria de facto

Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de seleccionar a matéria de facto pertinente para a decisão judicativa, tomando em consideração a causa de pedir que sustenta a pretensão dos Requerentes.

No caso *sub iudicio*, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou, segundo o princípio da livre apreciação da prova, no acervo documental presente nos autos, junto com o requerimento de pronúncia arbitral.

Para além disso, a decisão da matéria de facto baseou-se no alegado pelo Requerente que não foi questionado ou controvertido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que, ademais, circunscreveu a questão controvertida ao plano da análise da matéria de direito.

5. Matéria de direito

A questão decidenda traduz-se em saber se padece de ilegalidade a liquidação de AIMI assente em vício imputável à determinação do VPT do prédio por referência ao qual tal imposto foi determinado, e, conseqüentemente, se o indeferimento da reclamação graciosa deve, ou não, manter-se na ordem jurídica.

O Requerente sustenta a ilegalidade da liquidação com base no erro e na ilegalidade do apuramento do VPT relativo ao prédio em causa; a Requerida defende a legalidade da liquidação por considerar que os vícios do ato que definiu o VPT não são suscetíveis de impugnação em sede de liquidação que tenha sido realizada com base naquele valor.

Tal questão está longe de se afigurar inédita na jurisdição deste CAAD, ainda que na maioria dos casos apreciados esteja em causa o procedimento de revisão oficiosa dos atos tributários, tanto nos casos previstos no n.º 1 (ver decisão proferida no Processo n.º 467/2022-

T, de 20 de janeiro de 2023), como nas circunstâncias previstas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT (ver decisão proferida no Processo n.º 466/2022-T, de 5 de dezembro de 2022).

Na jurisprudência arbitral, encontramos decisões que têm entendido “*não [ser] admissível a impugnação de liquidações de IMI ou AIMI com fundamento em ilegalidade na fixação, sem contestação, dos valores patrimoniais tributários constantes da matriz em 31 de dezembro dos anos a que respeitavam essas liquidações*” (ver Processo n.º 652/2021-T, de 20 de junho de 2022) e, no polo oposto, outras que consideram que a “*circunstância de o ato de fixação do VPT ser autonomamente impugnável não obsta a que o sujeito passivo lance mão do pedido de revisão oficiosa para impugnar o ato de liquidação de IMI*” (ver a já citada decisão proferida no Processo n.º 467/2022-T).

Muito recentemente, na sequência da interposição de recurso para uniformização de jurisprudência, o Supremo Tribunal Administrativo, por Acórdão de 23 de fevereiro de 2023 (tirado no processo n.º 0102/22.2BALS, e disponível em www.dgsi.pt), 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*”.

Tal aresto estribou-se, entre o mais, na argumentação que se transcreve:

“(…)

Vigora no contencioso tributário o princípio da impugnação unitária segundo o qual só há lugar a impugnação contenciosa do ato final do procedimento, que tem assento legal nos artigos 66.º da LGT e 54.º do CPPT. O primeiro dispositivo legal estabelece que os contribuintes e demais interessados podem, no decurso do procedimento, reclamar de quaisquer atos ou omissões da administração tributária (n.º 1), mas a reclamação não suspende o procedimento, podendo os interessados recorrer ou impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 2). O segundo, com a epígrafe “impugnação unitária”, estabelece que “*Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.*”

O princípio da impugnação unitária tem, assim, duas exceções, admitindo a lei adjetiva tributária a impugnação imediata dos atos interlocutórios (i) “*quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte*”, e (ii) quando “*exista disposição expressa em sentido diferente*”, ou seja, quando exista lei que admita expressamente a impugnação imediata do ato interlocutório.

Ora, a avaliação direta é um dos casos em que o legislador afastou o princípio da impugnação unitária e admitiu a impugnação imediata do ato de avaliação. Estabelece o artigo 86.º, n.º 1 da LGT que a avaliação direta é suscetível *nos termos da lei* de impugnação contenciosa direta. O que significa que se essa avaliação se inserir num procedimento de liquidação, o ato de avaliação é diretamente impugnável. A impugnabilidade fica, no entanto, dependente do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão (n.º 2 do artigo 86.º da LGT).

No que respeita em particular aos atos de fixação de valores patrimoniais rege o artigo 134.º do CPPT, em consonância com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 86.º da LGT, que admite a sua impugnação com fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1), não tendo a impugnação efeito suspensivo, e só podendo ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação (n.º 7).

Particularizando ainda mais, e centrando-nos no caso *sub judice*, o procedimento de determinação do valor patrimonial tributário (ato de fixação de valores patrimoniais – artigo 37.º a 46.º, e 71.º a 77.º, do Código do IMI) é uma espécie de procedimento de avaliação direta, prevendo o Código do IMI um expediente especial de reação contra as ilegalidades da avaliação.

Assim, quando o sujeito passivo não concorda com o resultado da avaliação (primeira avaliação) pode requerer uma segunda avaliação, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 76.º do Código do IMI. E do resultado desta segunda avaliação cabe impugnação judicial, tal como o prevê o artigo 77.º do mesmo Código.

O disposto nestes dois artigos 76.º e 77.º do Código do IMI devem ser interpretados em conjugação com o disposto no referido artigo 134.º do CPPT, que prevê, como atrás referimos, a impugnação dos atos de fixação dos valores patrimoniais, e no seu n.º 7 condiciona a impugnabilidade ao esgotamento dos meios gratuitos (“7- *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.”), que por sua vez está em consonância com o artigo 86.º, n.º 2, da LGT, que determina, como também já se referiu, que os atos de avaliação direta só são contenciosamente impugnáveis quando estiverem esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão. Esta necessidade de esgotamento dos meios gratuitos como condição de impugnação do valor fixado através de avaliação direta, reiterada nas diferentes disposições legais, evidencia que a segunda avaliação não é, para efeitos de impugnação, uma mera faculdade.

Tendo em conta o que fica dito duas conclusões se podem retirar, desde já, no que toca à impugnabilidade do ato de fixação do valor tributário: (i) as ilegalidades de que possa padecer a primeira avaliação no que tange à fixação do valor patrimonial não é diretamente impugnável – admitindo o Supremo Tribunal Administrativo que poderá ser impugnada com fundamento em vícios de forma ou com base *em erro de facto ou de direito*, designadamente errada classificação do prédio (acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16/04/2008, proferido no processo 004/08, de 30/05/2012, proferido no processo 01109/11, de 27/06/2012, proferido no processo 01004/11 e de 27/11/12, de 27/11/2013); (ii) do resultado da segunda avaliação, que esgota os meios gratuitos à disposição dos interessados, cabe impugnação judicial que pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente a errónea quantificação do valor patrimonial do prédio.

E uma terceira conclusão se impõe: a de que prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do valor patrimonial tributário, proferido em procedimento tributário autónomo, as mesmas não podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação.

Na verdade, o ato que fixa o valor patrimonial tributário encerra um procedimento autónomo de avaliação que servirá de base a uma pluralidade de atos de liquidação que venham a ser praticados enquanto o valor dela resultante se mantiver, designadamente às liquidações de impostos sobre o património (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/10/2020, proferido no processo 050/11.1BEAVR, consultável em www.dgsi.pt).

Distingue-se daqueles outros procedimentos em que o ato de avaliação direta se insere num procedimento tributário tendente à liquidação do tributo, e que assim assumem a

natureza de atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, isto é, apesar de serem atos preparatórios da decisão final (liquidação) por disposição legal especial são direta e imediatamente impugnáveis. No caso, como referimos, o ato final do procedimento de avaliação é o ato que fixa o valor patrimonial.

De qualquer forma, quer o ato de avaliação direta se insira no procedimento de liquidação do imposto (aplicando-se neste caso a exceção ao princípio da impugnação unitária), quer, como é o caso, finalize um procedimento de avaliação direta autónomo, os vícios que afetem o valor encontrado apenas podem ser invocados na sua impugnação e já não na impugnação da liquidação que com base no valor resultante da avaliação vier a ser efetuada.

O mesmo é dizer que para além de a impugnação judicial do ato de fixação do valor patrimonial depender do esgotamento dos meios gratuitos, a não impugnação do ato preclui que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado. Não tendo sido impugnado judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10).

Aliás, como refere Jorge Lopes de Sousa (in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. I, 6.ª edição, 2011, Áreas Editora, pág. 472) “*Neste caso da avaliação directa da matéria tributável, resulta claramente do n.º 4 do at.º 86.º da LGT, embora a contrario, que a invocação das ilegalidades de actos de avaliação directa só pode ser efetuada em impugnação autónoma. Na verdade, tratando este art. 86.º da LGT da impugnação de actos de avaliação directa e de avaliação indirecta da matéria tributável, o facto de se prever no seu n.º 4, apenas para os atos de avaliação indirecta, a possibilidade de invocação das respectivas ilegalidades na impugnação do acto de liquidação, revela com clareza uma intenção legislativa de que só nesses casos de avaliação indirecta tal é possível, pois, se assim não fosse, decerto se faria referência cumulativa à generalidade de actos de avaliação da matéria tributável.*”

Acrescenta-se que a solução contrária traria, por um lado, irracionalidade ao sistema, que exige para a impugnação do resultado da avaliação direta, uma segunda avaliação

(visando eliminar a carga subjetiva inerente à avaliação e promover a fixação tão objetiva quanto possível da matéria coletável), e já a dispensaria se as ilegalidades a ela inerentes pudessem ser tratadas em sede de impugnação da liquidação do tributo; e por outro, deixaria sem sentido a previsão de impugnação autónoma do ato de fixação do valor patrimonial tributário, pois o corolário lógico da sua previsão só pode ser a preclusão da possibilidade de impugnação posterior.

3.3. Em face do que fica dito é de concluir 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.

[...]”.

Esta jurisprudência uniformizadora cumpre uma função de orientação que não pode ser olvidada e, sendo integralmente transponível para o caso *sub iudicio*, aqui se reitera porquanto o meio gracioso mobilizado pelo Requerente não permitia a revisão da matéria tributável – VPT –, que, na falta de impugnação, se estabilizou na ordem jurídica.

Ora, na medida em que o único vício apontado à liquidação radicava na ilegalidade do VPT apurado, improcede o pedido de pronúncia arbitral, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões formuladas pelo Requerente.

Consequentemente, indefere-se o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

6. Decisão

Destarte, atento o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa e o ato de liquidação objeto do presente processo;
- b) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária atribui-se ao processo o valor de € 3.762,93.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Coimbra, 25 de março de 2023,

João Pedro Rodrigues