

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 779/2022-T

Tema: IMI e IS – Impugnabilidade autónoma do acto fixação VPT.

SUMÁRIO

Prevedo a lei um modo especial de reacção contra as ilegalidades do acto 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.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, doravante designado por “Requerente”, com o numero de identificação fiscal ..., representado pela sua sociedade gestora B...– SGOIC, S.A, doravante designada abreviadamente como sociedade gestora ou SGOIC, com o numero de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., em Braga, apresentou, em 14-12-2022, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por AT ou Requerida).

2. O requerente pretende a anulação das liquidações de Imposto do Selo – verba 1.1. da Tabela Geral deste imposto (“TGIS”) com os n.ºs..., ..., ... e ..., emitidas em 17 de Setembro de 2022 pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e correspondentes actos de demonstração de acerto de contas, com fundamento na não notificação do resultado da avaliação dos imóveis urbanos por si adquiridos, e que deram origem a tais liquidações, requerida ao abrigo do disposto no artigo 30º do CIMT.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-12-2022.

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

3.2. Em 03-02-2023 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 20-02-2023.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. Por despacho de 17-04-2023 foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral manifesta o Requerente a sua inconformidade com os actos de liquidação de IS e correspondentes actos de demonstração de acerto de contas.

Sustenta, em suma, que:

- face à falta de notificação legal ao Requerente das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos bens imóveis em apreço – que ferem de ilegalidade estes actos de avaliação por vício formal de falta de notificação –, os subsequentes actos tributários de demonstração de liquidação de Imposto do Selo *sub judice* (e respectivos actos de demonstração de acerto de contas) emitidos pela AT, enquanto actos tributários directamente decorrentes de tais avaliações, serão igualmente actos feridos de ilegalidade.

- de facto, considerando que a “falta de notificação do resultado da primeira avaliação à Requerente não pode deixar de influenciar a eficácia dos actos de liquidação posteriores (de IMT e do Imposto do Selo) que nela se fundamentam” e que “[p]or outro lado, não deixa de constituir uma formalidade preterida em acto preparatório ao procedimento de liquidação, pelo que a liquidação adicional de IMT e do Imposto do Selo apoiada nessa avaliação é, também, inválida ao não ter, previamente, assegurado à Requerente o direito à segunda avaliação”, é de concluir que “procede a arguição do vício de ausência de notificação do acto de fixação do valor patrimonial tributário (VPT) e da invalidade consequente das liquidações de IMT e do Imposto do Selo efectuadas com base nesse no valor patrimonial tributário assim fixado” – cf. Decisão Arbitral de 17 de Março de 2022, proferida no processo n.º 296/2021-T.

- face à jurisprudência acima exposta, é claro que a falta de notificação (ou de notificação insuficiente que não cumpra com os requisitos legais exigidos) ao contribuinte dos actos de fixação / avaliação dos valores patrimoniais tributários constitui um vício formal que torna ineficaz estes actos administrativos em matéria tributária, mas igualmente constitui um vício intrínseco aos actos tributários de liquidação de tributos (IMT, Imposto do Selo, IMI) que resultem daqueles actos (ilegais / ineficazes) de fixação / avaliação dos valores patrimoniais tributários, e, conseqüentemente, os actos tributários são, *per se*, ilegais por força de tal vício, independentemente da impugnabilidade autónoma dos actos de fixação dos valores patrimoniais tributários.

- deste modo, no caso *sub judice* do Requerente, os actos de fixação / avaliação dos valores patrimoniais tributários dos bens imóveis em apreço não foram notificados ao Requerente (nem à sua Sociedade Gestora à data), sendo ilegais / ineficazes em resultado de tal falta de notificação ao Requerente nos termos legalmente exigidos (conforme demonstrado *supra*), e

- consequentemente, os actos tributários de demonstração de liquidação de Imposto do Selo (e respectivos actos de demonstração de acerto de contas) *sub judice*, enquanto actos tributários resultantes destes ilegais actos de fixação de valores patrimoniais tributários, são eles próprios actos que padecem de ilegalidade, devendo assim estas liquidações de Imposto do Selo em crise ser anuladas por padecerem de erro nos pressupostos de facto e de direito.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por impugnação, nos seguintes termos e no essencial:

- O Requerente pretende a anulação dos actos impugnados com fundamento em vícios, não do acto de liquidação, mas sim dos actos que fixaram o VPT.
- O que está em causa, ou seja, o que o Requerente contesta é, apenas e só, o acto destacável de fixação do VPT e não o acto de liquidação.
- Acontece que os vícios do acto que definiu o valor VPT não são susceptíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
- O procedimento avaliativo constitui um acto autónomo e destacável para efeito de impugnação arbitral que, se não for impugnado nos termos e prazo fixado, se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado.
- Não tendo o Requerente colocado em causa o VPT obtido pela 1.^a avaliação, uma vez que foi devidamente notificado, requerendo uma 2.^a avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.
- Sobre a impugnabilidade dos actos de liquidação com fundamento em vícios próprios do acto de fixação do VPT, o Tribunal Arbitral está limitado pelo princípio do pedido, vide n.º 1 do art.º 609.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT.
- Constitui jurisprudência assente, quer dos Tribunais judiciais quer dos Tribunais arbitrais, bem como da mais abalizada doutrina, o entendimento que o acto de avaliação do VPT tributável é um acto destacável, autonomamente impugnável, pelo que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do acto de liquidação, porquanto os mesmos, sendo destacáveis e antecedentes destes, já se consolidaram na ordem jurídica.

II – SANEAMENTO

8.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

8.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

8.3. O processo não enferma de nulidades.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- Matéria de facto

A) Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito.

Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) O Requerente, adquiriu diversos imóveis, relativamente aos quais pagou o respectivo Imposto de Selo que foi liquidado;
- b) A gestão do Fundo foi transferida da esfera da C...– SGOIC, S.A. para a B...– SGOIC, S.A., actual Sociedade Gestora, deixando aquela anterior Sociedade Gestora de exercer quaisquer actividades de gestão ou outras relativamente a tal Fundo;
- c) O Requerente por considerar que os valores patrimoniais tributários dos prédios aqui em causa eram excessivos face aos valores normais de mercado dos mesmos, solicitou o pedido de avaliação imóveis nos termos do artigo 30.º do Código do IMT;
- d) Relativamente aos prédios urbanos objecto dos actos tributários de Imposto do Selo *sub judice*, a C... – SGOIC, S.A. foi notificada dos seguintes Ofícios, emitidos pelo

Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-..., referentes às avaliações dos valores patrimoniais tributários destes bens imóveis, conforme demonstrado pelas notificações que a C... – SGOIC, S.A. providenciou à B...– SGOIC, S.A., juntas como Documento 14:

- i. Ofício n.º ..., referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., através do qual a AT determinou um VPT de € 227.080,00 (valor este inferior ao VPT (€ 277.570,71) à data da aquisição e que foi considerado como valor tributável para efeitos do Imposto do Selo *sub judice*);
 - ii. Ofício n.º ..., referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., através do qual a AT determinou um VPT de € 52.610,00 (valor este inferior ao VPT (€ 64.308,30) à data da aquisição e que foi considerado como valor tributável para efeitos do Imposto do Selo *sub judice*);
 - iii. Ofício n.º ..., referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., através do qual a AT determinou um VPT de € 365.380,00 (valor este inferior ao pedido (€ 446.622,48) à data da aquisição e que foi considerado como valor tributável para efeitos do Imposto do Selo *sub judice*);
 - iv. Ofício n.º ..., referente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., através do qual a AT determinou um VPT de € 60.290,00 (valor este inferior ao VPT (€ 73.694,85) à data da aquisição e que foi considerado como valor tributável para efeitos do Imposto do Selo *sub judice*).
- e) Quando a C... – SGOIC, S.A. providenciou as notificações de avaliação em apreço à B...– SGOIC, S.A., muito tempo depois de ter recepcionado as mesmas, o prazo legal para apresentação dos pedidos de segunda avaliação já se encontrava totalmente esgotado;
- f) O Requerente apresentou no dia 24 de Março de 2022, junto do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-..., requerimento a solicitar as notificações das avaliações dos bens imóveis em causa para efeitos do artigo 30.º do Código do IMT;
- g) Na sequência do requerimento / pedido de notificação *supra* mencionado, foi notificado o Requerente da proposta de despacho de indeferimento sobre o pedido de

avaliações *sub judice*, através do Ofício de 29 de Setembro de 2022 emitido pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-..., junto como Documento 19.

- h) Face à proposta de despacho de indeferimento acima mencionada, o Requerente exerceu o seu direito de audição prévia com vista a contestar a argumentação da AT para efeitos de fundamentação da proposta de indeferimento em causa, direito de audição prévia junto como Documento 20.
- i) Na sequência do *supra* exposto, o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia... notificou o Requerente da decisão definitiva de indeferimento do pedido de notificação das avaliações *sub judice*, através de Ofício datado de 20 de Outubro de 2022 (decisão junta como Documento 21), continuando este Serviço de Finanças a sustentar a sua posição de indeferimento com os fundamentos já referidos na anterior proposta de decisão de indeferimento.
- j) O Requerente não concordou quer com os pressupostos, quer com a conclusão do despacho de indeferimento definitivo em apreço, consequentemente. apresentou, no passado dia 17 de Novembro de 2022, o Recurso Hierárquico com vista a contestar a decisão de indeferimento emitida pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia... e, consequentemente, seja reconhecido o direito do Requerente ser devidamente notificado das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em apreço, nomeadamente das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos inscritos sob os artigos matriciais ..., ..., ... e ..., sites na freguesia de ..., conforme Recurso Hierárquico junto como Documento 22;
- k) O presente pedido arbitral deu entrada em 14-12-2022.

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

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida.

- Matéria de Direito

A questão essencial a apreciar no presente pedido arbitral consiste em saber se os eventuais erros, **de forma ou substância**, ocorridos no procedimento de avaliação de imóveis para efeito de determinação do VPT podem servir de fundamento à anulação das liquidações de Imposto de Selo que o requerente põe em causa nestes autos.

A Requerida sustenta que o Requerente pretende a anulação dos actos tributários impugnados com fundamento em vícios, não dos actos de liquidação, mas sim dos actos que fixaram o VPT – que considera destacáveis e eles próprios autonomamente atacáveis, não sendo imputado aos actos impugnados qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento. No seu entendimento, os vícios do acto que definiu o VPT não são susceptíveis de ser impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo, o que, em última instância, determinaria a incompetência do Tribunal para apreciar a legalidade de actos que procedem à fixação do VPT.

O Requerente, por sua vez, não coloca em causa a natureza de ato destacável que é atribuída aos atos de avaliação de valores patrimoniais, defendendo, todavia, a possibilidade de sindicarem os atos de liquidação de IS uma vez que não foi devidamente notificado do resultado das avaliações efectuadas e, por essa razão, não lhe foi permitido requerer segunda avaliação discutindo a avaliação realizada.

Na linha do que o Requerente defende, também já sustentamos em decisões anteriores que pese embora se esteja perante um acto destacável, para o qual está prevista a sua impugnação judicial autónoma, nada obstará a que tal acto, quando surja como instrumental relativamente a um acto de liquidação, pudesse, também, ser objecto de apreciação em processo dirigido à impugnação desta.

Era, aliás, o que preconizava o Acórdão do STA de 29-03-2017 – Proc. 0312/15 ao dizer: “*O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a esclarecer que a susceptibilidade de impugnação autónoma decorre da lesividade do acto e que caso o contribuinte não tenha contra ele reagido no momento em que ele surgiu e se tornou lesivo pode ainda vir a atacar*”

esse mesmo acto quando ele se insira num procedimento de liquidação e venha a determinar um acto posterior de liquidação. Ou seja, quando se faz, como neste caso, uma inscrição oficiosa na matriz de um bem que o contribuinte entende que não é um prédio e não pode, por isso ser inscrito, como tal na matriz, pode imediatamente impugnar essa inscrição por ela ser, em si mesma, susceptível de vir a determinar a liquidação de um ou vários tributos. Mas, seguidamente, se o bem foi avaliado e lhe foi atribuído um valor, pode impugnar esse acto de avaliação e impugnar o tributo que venha a ser liquidado com base nessa avaliação. Como se refere no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Novembro de 2013, proferido no rec. n.º 1725/13 – «o acto de inscrição oficiosa na matriz de uma determinada realidade física como prédio reconduz-se a acto imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente, daí a admissibilidade de ser formulado pedido de suspensão da sua eficácia (...),o facto de a imediata lesividade de tal acto permitir, querendo, a sua impugnação autónoma, não obsta a que, não o tendo sido, possa ainda ser sindicado em sede de impugnação da liquidação do tributo». Não há, contrariamente ao indicado na sentença recorrida, qualquer obstáculo processual que impeça que na impugnação do acto de liquidação de IMI se questione a questão prévia relativa à qualificação jurídica do facto tributário dado que a errónea qualificação do facto tributário constitui uma ilegalidade expressamente tipificada na lei - cfr. a alínea a) do artigo 99.º do Código de Processo e Procedimento Tributário»”.

Sucedo que veio, todavia, a ser recentemente proferido, sobre esta matéria, pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, em 23-02-2023, no Proc. 0102/22.2BALS, acórdão uniformizador de jurisprudência que decidiu nos seguintes termos: “*deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicado o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76º e 77º 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 colectável*”.

Acrescentando que “*... prevendo a lei um modo especial de reacção 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. 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”.

Decorre do exposto que a este tribunal, acatando o decidido no aludido acórdão uniformizador de jurisprudência, não resta outra alternativa que não seja a de, decidindo em conformidade com o mesmo, declarar o presente pedido de pronúncia arbitral como meio impróprio para arguir a ilegalidade do VPT dos imóveis a que respeitam as liquidações impugnadas de IS.

E igualmente, também não pode neste meio processual o Requerente formular o pedido subsidiário - *Caso o pedido de reembolso supra requerido não seja julgado procedente, seja a AT condenada a proceder com a notificação, nos termos legalmente exigidos, dos actos de avaliação dos valores patrimoniais tributários dos bens imóveis objecto dos actos tributários*

de liquidação de Imposto do Selo sub judice – por este CAAD não ser competente para o efeito, cfr. artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 2011-01-20.

Pelo exposto, tem de improceder o peticionado pelo Requerente.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, dele absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 2.697,58 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 15-05-2023

O Árbitro,

(Cristina Aragão Seia)