

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 785/2022-T

Tema: IMI - Terrenos para construção. Impugnabilidade de liquidações de IMI, por errónea fixação do VPT.

SUMÁRIO

- I. Deixando o sujeito passivo de impugnar a determinação do 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.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, com o NIPC ..., representado por B..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na..., ..., ..., Lisboa, veio, em 21-12-2022, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”) e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, requer a constituição de Tribunal Arbitral Tributário e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) contra o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2020..., (objeto imediato do PPA), e contra as liquidações de IMI n.ºs, constante dos documentos 2019..., 2019... e 2019..., relativo ao ano de 2019, (“**Liquidações Contestadas**”), no montante global de € 16.223,73 (objeto mediato do PPA), peticionando a respetiva declaração de ilegalidade e anulação, na parte relativa ao IMI indevidamente

liquidado relativamente aos referidos terrenos para construção, bem como o reembolso do referido montante, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O Requerente fundamenta o PPA, em síntese, nos seguintes termos:

- (i) O Requerente é um Fundo de Investimento Imobiliário Fechado de Subscrição Particular, constituído no dia 13 de março de 2006, que privilegia o desenvolvimento de projetos de urbanização e construção de imóveis destinados a logística, comércio, habitação e serviços para sua posterior venda ou arrendamento, isoladamente ou em associação, pela forma que se mostre mais adequada à melhor rentabilização do investimento, a parceiros com reconhecido “*know how*” no mercado imobiliário.
- (ii) No âmbito da política de investimento, o Requerente é proprietário de diversos terrenos para construção, sitos no lugar de ..., freguesia de ..., concelho de Palmela.
- (iii) O VPT dos prédios qualificados como terrenos para construção foi inicialmente determinado no ano de 2016, com base em avaliações promovidas nesse mesmo ano.
- (iv) Sendo que estes actos de fixação do valor patrimonial (ocorridos em 2016) não foram objeto de contestação por parte do Requerente no ano da sua notificação, nomeadamente através do recurso ao pedido de segunda avaliação ou a impugnação direta.
- (v) Posteriormente, em 6 de dezembro de 2019, através de declarações Modelo 1 de IMI, apresentou o Requerente pedidos de realização de novas avaliações, com fundamento na desatualização do VPT dos terrenos em análise.

- (vi) Entretanto, relativamente a todos os terrenos identificados *supra*, bem como aos restantes imóveis de que dispõe, foi o Requerente notificado da liquidação de IMI, referente ao ano de 2019, no montante total de € 105.085,52.
- (vii) Sendo que esta liquidação foi emitida com referência ao VPT calculado com base na avaliação ocorrida em 2016, a qual se baseava numa fórmula que incluía a aplicação dos coeficientes de afetação (previsto no art.º 41 do Código do IMI) e de localização (previsto no art.º 42.º do Código do IMI), bem como a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI – o valor base dos prédios edificados no montante correspondente ao valor médio de construção, por metro quadrado, no valor de € 492,00, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor, o que perfaz o valor de € 615,00.
- (viii) O Requerente, veio a ser liquidado, em 9 de abril de 2020, IMI referente aos *supra* referidos prédios no montante total de € 105.085,52.
- (ix) O referido montante total de € 105.085,52 não foi pago pelo Requerente dentro do prazo de pagamento voluntário por entender ser tal liquidação ilegal, na medida em que da liquidação resultava um IMI superior àquele que seria devido se não fossem incluídos, no cálculo do VPT dos terrenos para construção em apreço, os coeficientes de localização e de afetação, bem como a majoração constante do art.º 39.º, n.º 1 do Código do IMI.
- (x) Por não concordar com a liquidação em crise, consubstanciada nas notas de cobrança n. 2019..., 2019... e 2019..., relativas à 1.ª, 2.ª e 3.ª prestações, respetivamente, deduziu o Requerente Reclamação Graciosa, em 28 de setembro de 2020.
- (xi) Entretanto, em 8 de abril de 2021, foi o Requerente notificado da proposta de indeferimento da Reclamação Graciosa, na sequência do Despacho do Exmo.

Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Setúbal.

- (xii) No entanto, o Projeto de Decisão continha omissões, contradições e erros de interpretação da matéria de facto e de Direito que conduziam à manutenção das ilegalidades apontadas e comprovadas na Reclamação Graciosa apresentada.
- (xiii) Entretanto, em 1 de setembro de 2021, o Requerente foi notificado dos resultados das reavaliações que haviam sido por si solicitadas em 6 de dezembro de 2019.
- (xiv) Não tendo concordado com as mesmas, por estas continuarem a incluir a majoração prevista no art.º 39.º do Código do IMI, considerando o montante de € 615,00 em vez do montante de € 492,00 para efeitos de cálculo do VPT, efetuou os respetivos pedidos de 2.ª avaliação.
- (xv) Em 8 de Abril de 2022, o Requerente foi notificado dos resultados dos pedidos de 2.ª avaliação, sendo que, na determinação do valor das edificações autorizadas e previstas, para efeitos do apuramento do valor da área de implantação do edifício a construir, a Autoridade Tributária manteve a aplicação do disposto no art.º 39.º, n.º 1 do Código do IMI, fixando o valor base dos prédios edificados no montante correspondente ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor.
- (xvi) Em 18 de Maio de 2022, após os resultados dos pedidos de 2.ª avaliação se terem tornado definitivos, foi o Requerente notificado da demonstração da revisão oficiosa da liquidação de IMI para 2019, onde se apura um montante total de IMI de € 85.338,72
- (xvii) A revisão oficiosa da liquidação de IMI para 2019 foi assim motivada pelo facto de a Autoridade Tributária ter procedido à correção do VPT dos terrenos

para construção em causa, o qual deixou de incluir os coeficientes de localização e de afetação.

- (xviii) Posteriormente, em 11 de agosto de 2022, em virtude das correções entretanto efetuadas à liquidação de IMI em causa, foi o Requerente notificado para, querendo, exercer novo Direito de Audição no âmbito de nova proposta de indeferimento da Reclamação Graciosa, na sequência do Despacho do Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Setúbal
- (xix) Neste despacho, em estreita síntese, veio a Autoridade Tributária alegar que a liquidação de IMI de 2019 já tinha sido parcialmente corrigida em virtude da desconsideração dos coeficientes de localização e de afetação na determinação do VPT, na sequência da entrega de Modelos 1 de IMI pelo Requerente em 2019, com exceção do prédio com o artigo matricial... .
- (xx) Contudo, o Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa foi convertido em indeferimento definitivo, na sequência do Despacho do Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Setúbal, proferido em 20 de setembro de 2022 e notificado ao Requerente em 23 de setembro de 2022.
- (xxi) Ora, considerando que a liquidação de IMI relativa ao ano de 2019 ora em crise, mantida na sequência da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, assenta em omissões, contradições e erros de interpretação da matéria de facto e de Direito, levadas a cabo pela Autoridade Tributária ao longo do procedimento, o Requerente não pode, pois, conformar-se com as mesmas,
- (xxii) Conforme resulta da exposição da matéria de facto, o VPT dos prédios em questão foi determinado de forma ilegal, não tendo o Requerente impugnado diretamente os atos de fixação do valor patrimonial.

- (xxiii) Não obstante, o facto de o sujeito passivo não ter impugnado autonomamente os actos de fixação do valor patrimonial apenas significa que deve o VPT ser considerado para efeitos de emissão da liquidação de IMI e de outros impostos.
- (xxiv) E não que o sujeito passivo não possa vir a impugnar, sucessivamente, cada uma das liquidações de IMI que tiveram por base o VPT em questão.
- (xxv) Sustenta o Requerente, em consequência, tendo-se verificado um erro sobre os pressupostos de direito no cálculo do VPT dos prédios em análise, este conduz à ilegalidade da determinação do VPT e, por conseguinte, à ilegalidade da liquidação de IMI (entretanto objeto de revisão oficiosa) constante dos documentos de cobrança n.º 2019 ..., n.º 2019 ... e n.º 2019 ... – objeto mediato do presente Pedido de Pronúncia Arbitral – em virtude de a mesma ter por base, precisamente, uma avaliação ilegal.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 21-12-2022, e subsequentemente notificado à AT.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o ora signatário Pedro Guerra Alves como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 08-02-2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27-02-2023, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta em 11-04-2023, defendendo-se por impugnação, em síntese, nos seguintes termos:

-
- (i) O Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o Valor patrimonial Tributário (VPT).
 - (ii) Sustenta que a presente ação não é nem fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa.
 - (iii) Aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento,
 - (iv) O que está em causa, ou seja, o que o Requerente contesta é, apenas e só, o ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação.
 - (v) Acontece que os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
 - (vi) Defende que o Requerente, admite nos seus artigos 23º, 33º e 36º do pedido de pronúncia Arbitral que: “deixou consolidar os VPT resultado da segunda avaliação” e que “não impugnou autonomamente os atos de os actos de fixação do valor patrimonial”.
 - (vii) Nos presentes autos vem requerida a declaração de ilegalidade das liquidações de IMI referente aos anos de 2019, em virtude de a mesma ter por base o valor patrimonial tributário (VPT) erroneamente determinado com a aplicação da majoração constante do art.º 39.º, n.º 1, do Código do IMI, isto é, o valor base dos prédios edificados no montante correspondente ao valor médio de construção, por metro quadrado, no valor de 492,00 €, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor, o que perfaz o valor de 615,00 €, com o qual não concorda.
 - (viii) Em 09.04.2020 foi emitida a liquidação n.º ... de IMI, referente ao ano de 2019, no montante total de € 105.085,52, calculada com base nos VPT's constantes

na matriz a 31.12.2019, resultantes das avaliações efetuadas no ano de 2016, com base na fórmula que incluía a aplicação dos coeficientes de afetação (previsto no art.º 41 do Código do IMI) e de localização (previsto no art.º 42.º do Código do IMI), bem como a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do CIMI.

- (ix) Por não concordar com aquela liquidação, consubstanciada nas notas de cobrança n.ºs 2019..., 2019 ... e 2019..., relativas à 1.ª, 2.ª e 3.ª prestações, respetivamente, o Requerente em 28.09.2020 deduziu Reclamação Graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2020... .
- (x) Em 08.04.2021, o Requerente foi notificado da proposta de indeferimento da Reclamação Graciosa.
- (xi) Em 01.09.2021 foi notificado do resultado das avaliações que foram solicitadas em 06.12.2019, nas quais já estavam excluídos os coeficientes de localização e de afetação (com exceção do prédio com o artigo matricial ...).
- (xii) Por não concordar com aquelas avaliações, por estas incluírem a majoração prevista no art.º 39.º do Código do IMI, requereu Segundas Avaliações.
- (xiii) Defende o Requerente que nos termos da mais recente jurisprudência consolidada do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23.02.2023 no processo n.º 102/22.2BALSB eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
- (xiv) Sustenta, que o Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o Valor Patrimonial Tributário (VPT), os quais constituem atos finais do procedimento de avaliação e que o Requerente deixou consolidar.

- (xv) No caso em apreço, não tendo o Requerente colocado em causa o valor patrimonial obtido pela 2.^a avaliação, o mesmo fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.
- (xvi) Em face de todo o exposto fácil é de concluir que, por estar consolidada a fixação do valor patrimonial tributário, não podem os atos de liquidação impugnado nos presentes autos serem anulados com fundamento em erros no cálculo do VPT.
- (xvii) Termina a Requerida, peticionando a improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

Por despacho de 12-04-2023, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo e do princípio da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias (cfr. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), proferiu despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações escritas, e indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

O PPA é tempestivo porque apresentado no prazo de 90 dias referido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar do indeferimento do pedido de reclamação graciosa em 23 de setembro de 2022, nos termos do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT.

É admitida a cumulação de pedidos, face ao disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, sempre que, como é o caso, *“a procedência dos pedidos dependa essencialmente da*

apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

§3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

- (i) O Requerente é um Fundo de Investimento Imobiliário Fechado de Subscrição Particular, constituído no dia 13 de março de 2006. Cf. Processo Administrativo
- (ii) No âmbito da política de investimento, o Requerente é proprietário de diversos terrenos para construção, sitos no lugar de ..., freguesia de ..., concelho de Palmela, respetivamente:

Freguesia Artigo Matricial

... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..
... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

Cf. Processo Administrativo

(iii) O VPT dos prédios qualificados como terrenos para construção foi inicialmente determinado no ano de 2016, com base em avaliações promovidas nesse mesmo ano. Cf. Doc 2 da PPA.

(iv) Sendo que estes actos de fixação do valor patrimonial ocorridos em 2016 não foram objeto de contestação por parte do Requerente no ano da sua notificação, nomeadamente através do recurso ao pedido de segunda avaliação ou a impugnação direta. Cf. PPA.

(v) Em 09.04.2020 foi emitida a liquidação n.º ... de IMI, referente ao ano de 2019, no montante total de € 105.085,52, calculada com base nos VPT's constantes na matriz a 31.12.2019, resultantes das avaliações efetuadas no ano de 2016, consubstanciada nas notas de cobrança n.ºs 2019..., 2019 ... e 2019 ..., relativas à 1.ª, 2.ª e 3.ª prestações. Cf. PA.

(vi) Em 6 de dezembro de 2019, através de declarações Modelo 1 de IMI, apresentou o Requerente pedidos de realização de novas avaliações, com fundamento na desatualização do VPT dos terrenos em análise. Cf. PA.

(vii) Entretanto, relativamente a todos os terrenos identificados, foi o Requerente notificado da liquidação de IMI, referente ao ano de 2019, no montante total de € 105.085,52. Cf. PA.

(viii) O Requerente em 28.09.2020 deduziu Reclamação Graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2020.... Cf. PA.

- (ix) O Projeto de Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa foi convertido em indeferimento definitivo, na sequência do Despacho do Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Setúbal, proferido em 20 de setembro de 2022 e notificado ao Requerente em 23 de setembro de 2022. Cf. Pa.
- (x) Em 21-12-2022, o Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral.

§3.2. Factos não provados

Não se consideram como não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa.

§3.3. Fundamentação da matéria de facto

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados.

Não se deram como provadas ou não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§4.1. Questões a decidir

O PPA tem por objeto imediato os atos de indeferimento do pedido de reclamação graciosa apresentada pelo Requerente em 28.09.2020, ao abrigo dos artigos. ° 78.º e seguintes do LGT, e por objeto mediato as Liquidações Contestadas.

Tendo em consideração a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- A) Da ilegalidade do ato de indeferimento pedido de revisão oficiosa n.º ...2020... e das Liquidações Contestadas, por erro no cálculo do VPT dos terrenos para construção.

§4.2. Da ilegalidade do ato de indeferimento pedido de revisão oficiosa e das Liquidações Contestadas, por erro no cálculo do VPT dos terrenos para construção

O Requerente, alega em suma, que a liquidação de IMI relativa ao ano de 2019 ora em crise, mantida na sequência da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, assenta em omissões, contradições e erros de interpretação da matéria de facto e de Direito, levadas a cabo pela Autoridade Tributária ao longo do procedimento, o Requerente não pode, pois, conformar-se com as mesmas, o VPT dos prédios em questão foi determinado de forma ilegal, não tendo o Requerente impugnado diretamente os actos de fixação do valor patrimonial. O

VPT calculado com base na avaliação ocorrida em 2016, a qual se baseava numa fórmula que incluía a aplicação dos coeficientes de afetação (previsto no art.º 41 do Código do IMI) e de localização (previsto no art.º 42.º do Código do IMI), bem como a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI – o valor base dos prédios edificados no montante correspondente ao valor médio de construção, por metro quadrado, no valor de € 492,00, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor, o que perfaz o valor de € 615,00.

A Requerida, contra-alegou, no sentido de que o Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o Valor patrimonial Tributário (VPT), e que os vícios do ato que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são suscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.

Atendendo às posições das partes, e factualidade assente, a questão colocada nos presentes autos, prende-se com a apreciação dos vícios sobre os atos de liquidação de IMI, resultantes da incorreta determinação do VPT dos terrenos para construção nas avaliações realizadas.

Por outras palavras, o thema decidendum do presente pedido de pronuncia arbitral, consiste, em primeiro lugar, em analisar se o contribuinte deixar precluir a possibilidade de sindicar o VPT, poderá ainda assim arguir a ilegalidade das liquidações de IMI com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo dos VPT's que serviram de base às liquidações, e em segundo, podendo fazê-lo, se existe um erro na avaliação do VPTs.

Assim passamos a apreciar.

Sobre esta concreta primeira questão, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo, no seu Acórdão Uniformizador, Processo n.º 0102/22.2BALS de 23-02-2023, aderimos à fundamentação ali constante, que se passa a reproduzir:

“Tese que será a por nós também sufragada. Vejamos porquê. 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 direta só pode sem

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.”

Conclui o referido Acórdão: *“Em face do que fica dito é de concluir que deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicat 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.”*

Deste modo, face aos factos provados, não há dúvidas que o Requerente deixou precluir a possibilidade de sindicat o VPT, impedindo-o de poder arguir a ilegalidade das liquidações de IMI com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo dos VPT's que serviram de base às liquidações.

Em consideração à jurisprudência citada, aplicável ao caso concreto, o Requerente ao não ter arguido a ilegalidade do VPT no momento da sua fixação, não pode posteriormente vir arguir a ilegalidade da liquidação com esse fundamento.

Neste sentido, às liquidações in casu, não se verifica qualquer erro no ato de liquidação, porquanto foram calculadas com base no VPT constante na matriz predial.

Em consequência, improcede o pedido do Requerente.

§4.4. Questões de conhecimento prejudicado

Na decisão a proferir deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “*as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”.

Em face da solução dada à questão relativa, ao não ter arguido a ilegalidade do VPT no momento da sua fixação, não pode o Requerente posteriormente vir arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável, não se verificando o vício alegado, e consequentemente improcedente o pedido. Fica assim prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral quanto aos vícios na avaliação e determinação dos VPTs dos terrenos para construção, concretamente, a apreciação sobre a aplicação pela AT de uma fórmula de cálculo ilegal na qual foram considerados, indevidamente, os coeficientes multiplicadores do VPT e a majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide o árbitro, neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido;
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 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, fixa-se ao processo o valor de 16.223,73€.

VII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1.224,00€ nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Maio de 2023

O Árbitro

Pedro Guerra Alves