

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 778/2022-T**

**Tema: Sociedade Gestora de Fundo Imobiliário, sua alteração e comunicação à AT. Anulação de liquidação de IMT por falta de notificação de avaliação imobiliária.**

## **SUMÁRIO:**

- 1- A alteração de sociedade gestora de um Fundo Imobiliário, tornada eficaz com o cumprimento das formalidades legais junto da CMVM, não está sujeita a formalidades especiais legalmente fixadas para ser comunicada à Administração Tributária.**
- 2.- O resultado de uma avaliação imobiliária, requerida pela nova sociedade gestora, deve ser notificado ao Fundo Imobiliário, se tiver morada única digital ou para a nova sociedade gestora já comunicada à Autoridade tributária por qualquer meio, sob pena de não se considerar eficaz o acto de avaliação por falta dessa notificação.**
- 3.- A liquidação subsequente de IMT que tenha por base essa avaliação não notificada validamente, é anulável por erro sobre os pressupostos de direito e de facto.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 10/05/2023, profere a presente decisão arbitral, nos termos seguintes:

### **1. Relatório:**

A...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, com número de identificação fiscal..., representado pela sua sociedade gestora B...– SGOIC, S.A., com o

1.

número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º ..., lugar ..., ..., ...-... Braga, veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e 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 com o objectivo de se pronunciar sobre a legalidade do acto tributário de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) com o n.º..., emitido em 17 de Setembro de 2022 pela Autoridade Tributária e Aduaneira em resultado da revisão administrativa da liquidação de IMT n.º..., de 22 de Outubro de 2022, com referência ao imóvel inscrito sobre o artigo matricial..., sito na freguesia de ..., através do qual a AT determinou o reembolso de imposto no montante de € 3.281,90.

### **1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:**

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 16/12/22 e aceite no mesmo dia, nos termos regulamentares aplicáveis, tendo o Requerente optado pela não designação de árbitro.

Por despacho de 03/02/2023 do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foi designado para árbitro o ora subscritor, tendo sido comunicada essa designação no mesmo dia às partes e não tendo havido reclamação da mesma, em 20/02/2023, foi comunicada às partes a constituição do Tribunal Arbitral;

A 29/03/2023, a Requerida apresentou a sua Resposta e fez juntar aos autos o processo administrativo (PA), tendo, nessa mesma data, o CAAD notificado o requerente da Resposta da AT e da junção do PA.

Por despacho de 31/05/2023, foi dada possibilidade ao requerente se pronunciar, querendo, sobre a questão da falta de impugnação do resultado da avaliação, suscitada pela AT na sua resposta, nada tendo dito o requerente.

Por despacho arbitral de 11/07/2023, foi dispensada a reunião a que se refere o artº. 18º. do RJAT e notificadas as partes para alegações no prazo de 10 dias sucessivos, o que ambas as partes fizeram, tendo apresentado as suas alegações.

## 1.2 – Posição do Requerente

No âmbito da sua actividade, o Requerente procedeu à aquisição de um conjunto de imóveis – concretamente, 13 prédios urbanos e 1 prédio rústico –, através de escritura pública de compra e venda celebrado com o vendedor e anterior proprietário dos referidos prédios – o Banco C..., S.A. -, na qual se incluía o prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., tendo pago o respectivo IMT pela guia de liquidação de IMT n.º ..., de 22 de Outubro de 2021, no montante total de € 545.027,46.

No que diz respeito ao acto tributário de liquidação de IMT ora impugnado, o prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., foi adquirido pelo preço de € 169.000,00, mas à data da aquisição, o seu valor patrimonial tributário era de € 277.570,71, pelo que foi liquidado IMT sobre o valor patrimonial tributário desse imóvel por ser superior, no valor de € 18.042,10, que pagou.

Usando da faculdade do n.º 1 do artigo 30.º do Código do IMT, por entender que os valores patrimoniais tributários dos prédios adquiridos eram excessivos em face dos valores de mercado, o Requerente solicitou o pedido de avaliação e concretamente, e no que ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., diz respeito, tendo, no dia 25 de Outubro de 2021, o Requerente submetido a Modelo 1 de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.º ..., com referência a esse prédio.

Na sequência da submissão das Modelos 1 de IMI supra referidos, o Requerente comunicou os referidos actos ao Serviço de Finanças o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – ..., por via de correio electrónico enviado a este Serviço de Finanças no dia 26 de Outubro de 2021, com a junção dos documentos exigíveis em tal comunicação. aguardando pela notificação da avaliação dos imóveis aqui em análise.

Porém, como nada lhe fora comunicado, o Requerente solicitou presencialmente informações ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – ... relativamente ao estado de processo de avaliação e aí foi informado que os imóveis já haviam sido objecto de avaliação,

tendo o Requerente alegadamente sido notificado dessas avaliações no decorrer do mês de Janeiro de 2022.

Mas o Requerente não fora notificado por qualquer dos meios legalmente previstos de notificação, nomeadamente por via de correio postal electrónico na área reservada do Portal das Finanças referente a notificações ao contribuinte, do resultado de avaliação solicitada através da submissão das Modelos 1 de IMI, pois na área reservada do Portal das Finanças do Requerente referente a notificações ao contribuinte, não existe qualquer notificação por parte da AT efectuada ainda no decorrer do ano 2021, nem no ano 2022 até à data da apresentação do PPA.

Veio a ter a Sociedade Gestora do Requerente posteriormente conhecimento posteriormente que as notificações das avaliações resultantes da submissão das Modelos 1 de IMI em causa foram efectuadas à D...- SGOIC, S.A., a anterior Sociedade Gestora do Fundo aqui Requerente e que, até Maio de 2021, foi efectivamente a Sociedade Gestora do Requerente, conforme Regulamento de Gestão do Fundo de 18 de Dezembro de 2020.

Mas, em Maio de 2021, a gestão do Fundo aqui Requerente foi transferida da esfera da D...- 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, sendo que, a 1 de Maio de 2021, foi emitido o primeiro Regulamento de Gestão do Requerente em que a B... SGOIC, S.A. é identificada como Sociedade Gestora do Requerente, Regulamento de Gestão esse disponível no website da CMVM, pelo que, desde Maio de 2021, a B...- SGOIC, S.A. é a Sociedade Gestora do Fundo aqui Requerente.

Mais tarde, a Sociedade Gestora D...- SGOIC, S.A., informou a actual gestora do requerente que recebera na sua caixa postal electrónica notificações referentes às avaliações dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em apreço que foram efectuadas na sequência dos Modelos 1 de IMI aqui em discussão, onde a D...- SGOIC, S.A. era identificada como representante / sociedade gestora do Requerente.

Relativamente ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ... (a que o acto tributário de liquidação de IMT ora impugnado diz respeito), a D...- SGOIC, S.A.

---

foi notificada do Ofício n.º ..., emitido pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia..., através do qual a AT determinou um valor patrimonial tributário de € 227.080,00, valor este inferior ao valor patrimonial tributário (€ 277.570,71) à data da aquisição e que foi considerado como valor tributável para efeitos do IMT liquidado com referência à aquisição do imóvel pelo Requerente.

A data em que a D...– SGOIC, S.A. informou da notificação de avaliação à B...– SGOIC, S.A. ocorreu muito tempo depois de a D...– SGOIC, S.A. a ter recepcionado e o prazo legal para apresentação do pedido de segunda avaliação já se encontrava totalmente esgotado.

Por isso, entende o requerente que os resultados das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos prédios em apreço foram notificados à entidade errada que, nem é o próprio Requerente, nem é a sua Sociedade Gestora à data dos factos relevantes para tais avaliações, seja à data da operação de aquisição dos Bens Imóveis, seja à data de submissão das Modelos 1 de IMI e até à data da própria notificação destas avaliações, pelo que não podem estas notificações serem consideradas como legalmente válidas e eficazes.

Até porque, segundo alega, a B...– SGOIC, S.A. submeteu no e-balcão do Portal das Finanças no dia 12 de Maio de 2021, uma questão quanto ao procedimento da alteração do cadastro do Requerente com referência à transferência da posição de sociedade gestora D... – SGOIC, S.A. para a B..., anexando até o email da notificação da CMVM – entidade regulatória responsável quanto à alteração de sociedade gestora do Requerente (enquanto fundo de investimento imobiliário) – da autorização desta alteração, sendo certo que a Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu à questão suscitada no e-balcão acima exposta, afirmando que: “Qualquer alteração cadastral é comunicada, oficialmente, pela Conservatória do Registo Comercial, onde deve ser feita as alterações em crise”.

Deste modo, entende que mesmo que a actual Sociedade Gestora tenha comunicado a alteração da sociedade gestora do Requerente aqui em causa, a AT recusou alterar o cadastro no Portal das Finanças por razões meramente formais, qual seja, a comunicação oficial pela Conservatória do Registo Comercial à Autoridade Tributária e Aduaneira de tal alteração da

sociedade gestora do Requerente (quando os Fundos nem se encontram registados na Conservatória do Registo Comercial).

Só perante nova insistência do ora requerente é que a AT finalmente esclareceu de que o procedimento a adoptar deveria ser “(...) enviar uma declaração de alteração, devidamente preenchida, e assinada, com as alterações solicitadas, conforme resposta da AT de 25 de Fevereiro de 2022, pelo que foi alterado o cadastro do Requerente no sistema da AT pelos serviços centrais (segundo informação presente na decisão recorrida, tal alteração foi efectuada no dia 9 de Março de 2022), passando o cadastro a identificar como sociedade gestora do Requerente a B...– SGOIC, S.A.

Não tendo o ora Requerente (nem a sua Sociedade Gestora) sido notificado por qualquer dos meios legalmente previstos de notificação do resultado de avaliação dos imóveis (nomeadamente do prédio urbano inscrito sob o artigo ..., sito na freguesia de ..., objecto do acto tributário de liquidação de IMT ora em apreciação), tais actos de avaliação não produzem efeitos legais por não terem sido validamente notificados ao Requerente, tendo este apresentado 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.

Perante este requerimento, foi notificado o Requerente da proposta de despacho de indeferimento sobre o pedido de notificação das avaliações em causa, pelo Ofício de 29 de Setembro de 2022 emitido pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-..., tendo o ora Requerente exercido o seu direito de audição, mas vindo esse requerimento a ser indeferido definitivamente pelo Ofício de 20 de Outubro de 2022.

Entre os fundamentos desse indeferimento, é indicado nesse ofício que *“no que respeita a alteração da sociedade gestora, a mesma só foi comunicada, na forma em que o deveria ter sido, por apresentação de declaração de alterações de atividade, efetuada no Serviço de Finanças do Porto ..., através da qual e comunicada a alteração de representante passado a constar a sociedade gestora B...-SGOIC, SA, NIPC..., com data de início de 09 de março de 2022, conforme se verifica da mesma”*

Face a tal indeferimento o Requerente ainda apresentou a dia 17 de Novembro de 2022, Recurso Hierárquico com vista a contestar a decisão de indeferimento emitida pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-... para lhe ser reconhecido o direito de ser devidamente notificado das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em apreço, nomeadamente da avaliação do valor patrimonial tributário do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ... .

Por isso e dado que a AT determinou que um novo valor patrimonial tributário para efeitos do IMT devido na aquisição imóvel referido, determinou a AT que, afinal, o Requerente devia apenas uma colecta de IMT de € 14.760,20, pelo que, considerando que, à data da aquisição, o Requerente tinha pago uma colecta de IMT sobre o bem imóvel de € 18.042,10, face ao novo montante de colecta de IMT liquidado pela AT, o acto tributário de liquidação de IMT aqui em litígio determinou um reembolso de IMT a favor do Requerente de € 3.281,90.

Porém, o Requerente considera que o valor de mercado do bem imóvel (€ 117.238,00) como potencial valor patrimonial tributário, que é o valor tributável para efeitos do IMT devido na operação de aquisição do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ... corresponderá, na realidade, ao preço de aquisição (€ 169.000,00), pelo que a colecta de IMT efectivamente devida pelo Requerente nesta operação era de € 10.985,00.

Porque se verifica a ilegitimidade da notificação da avaliação à sociedade gestora anterior e consequente falta de notificação legal ao Requerente, por alteração da sociedade gestora, há também ilegalidade do acto tributário de liquidação de IMT, o que constitui fundamento de impugnação, pelo que pede que o acto tributário de liquidação de IMT em litígio, enquanto acto tributário resultante deste ilegal acto de fixação de valor patrimonial tributário, padece de ilegalidade, devendo esta liquidação de IMT ora impugnada ser anulada por padecer de erro nos pressupostos de facto e de direito, devendo em consequência, face à colecta de IMT inicialmente liquidada ao Requerente (€ 18.042,10) relativamente ao bem imóvel *in casu*, a AT deveria reembolsar um montante de IMT ao Requerente correspondente a € 7.057,10 (= € 18.042,10 - € 10.985,00).

### 1.3 – Posição da Requerida

Por sua vez, a requerida entende que ao acto impugnado não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento e o que está apenas em causa, é só o acto destacável de fixação do VPT e não o acto de liquidação.

Por isso, entende que os vícios do acto que definiu o valor patrimonial tributário (VPT) não são susceptíveis de ser impugnados na impugnação do acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo, pelo que, considerando que, à data da aquisição, o Requerente tinha pago uma colecta de IMT sobre o bem imóvel de € 18.042,10, face ao novo montante de coleta de IMT liquidado pela AT, o acto tributário de liquidação de IMT aqui em litígio determinou um reembolso de IMT a favor do Requerente de € 3.281,90.

Confirmando a aquisição pelo Requerente de um conjunto de imóveis – concretamente, 13 prédios urbanos e 1 prédio rústico –, através de escritura pública de compra e venda celebrado com o vendedor e anterior proprietário dos referidos ativos – o Banco C..., S.A. -, onde se inclui o prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., refere que o Requerente, enquanto adquirente dos mesmos, apresentou a Decl. Mod. 1 n.º 2021/... e, na sequência da mesma, os serviços emitiram a liquidação de IMT n.º ..., de 22-10-2021, no montante global de € 545.027,46, tendo na determinação desse montante de IMT o valor do preço de compra e venda dos imóveis € 5.099.000,00 e o valor patrimonial tributário que estava determinado, à data da operação em apreço, de € 8.385.037,87 e sendo o valor patrimonial tributário superior ao valor acordado entre as partes, aquele valor patrimonial tributário foi tido em conta como o valor tributável para efeitos de cálculo do IMT devido na operação, tendo o Requerente pago atempadamente esse imposto.

Porém, o Requerente apresentou, em 25-10-2021, através da Modelo 1 de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.º..., com referência ao prédio urbano inscrito sob o artigo matricial..., da freguesia de ..., um pedido de avaliação por valor patrimonial tributário excessivo nos termos do artigo 30.º do Código do IMT e, em 21-11-2021, o Requerente foi notificado, viaCTT (SECIN – sistema informático que gere as notificações dos contribuintes), na pessoa do seu representante D...– SGOIC, SA., através do Ofício n.º..., tendo sido determinado pela AT um valor patrimonial tributário de € 227.080,00 (valor este inferior ao

8.



---

valor patrimonial tributário de € 277.570,71, em vigor à data da aquisição e que foi considerado como valor tributável para efeitos de liquidação do IMT).

Em 09-03-2022, o Requerente apresentou, uma declaração de alterações de atividade, através da qual é comunicada a alteração de representante, passando a constar do cadastro, como sociedade gestora do Requerente, a B...– SGOIC, SA., NICP..., com data de início de 09-03-2022.

No seguimento desta alteração, o Requerente apresentou, em 24-03-2022, junto do SF de Vila Nova de Gaia-..., um pedido de notificação de avaliações de prédios nos termos do n.º 1 do artigo 30.º do CIMT e do artigo 130.º do CIMI, alegando que não foi validamente notificado do resultado de avaliação dos imóveis em causa, nomeadamente do prédio urbano inscrito sob o artigo ..., sito na freguesia de ..., o que não lhe permitiu assegurar o exercício atempado do direito de acesso à justiça e o respeito pelas garantias conferidas no âmbito do procedimento tributário, nomeadamente o exercício do direito de apresentação de pedido de segunda avaliação, tendo apresentado do mesmo Serviço de Finanças, em 30-03-2022, o Requerente uma Adenda ao anterior requerimento com vista a informar o Serviço de que as notificações em causa foram remetidas à anterior sociedade gestora e não ao Requerente nem à sua atual Sociedade Gestora (esta última que é representante do Requerente desde maio de 2021).

Sobre esse requerimento/pedido de notificação, foi elaborado pelo SF de Vila Nova de Gaia-... um projeto de indeferimento, com a fundamentação de que, *“se ter verificado, por consulta ao sistema informático que gere as notificações dos contribuintes, denominado “SECIN”, que a requerente foi notificada em 21-11-2021, através de entrega de documento na caixa postal eletrónica do ViaCTT, tendo como destinatário a D... – SGOIC, SA., NICP ... e que só foi apresentada uma declaração de alterações de atividade, em 09 de março de 2022, através da qual é comunicada a alteração de representante passado a constar a sociedade gestora B...– SGOICC, SA., NICP..., com data de início de 09 de março de 2022, pelo que se conclui que o resultado das avaliações postas em causa, foi notificado ao contribuinte, na pessoa do seu representante a D...– SGOIC, SA., uma vez que era esta entidade representante à data da concretização das notificações: 21-11-2021.”*

O Requerente notificado do referido projeto de indeferimento exerceu o seu direito de audição prévia, contestando a argumentação da AT, mas, por despacho de 19-10-2022 do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – ..., veio a ser convertido em despacho de indeferimento o projeto de decisão de 29-09-2022, tendo o Requerente sido notificado pelo Ofício do SF de Vila Nova de Gaia – ..., datado de 20 de outubro de 2022.

Não se conformando, o Requerente apresentou ainda, em 17-11-2022, Recurso Hierárquico com vista a que lhe seja reconhecido o direito a ser devidamente notificado das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em apreço.

Entretanto, a AT procedeu à emissão de acto tributário de liquidação de IMT n.º..., de 17-09-2022, no valor de € 14.760,20, com base no valor patrimonial tributário resultante da avaliação efetuada pela AT na sequência do procedimento de avaliação promovido pelo Requerente em 25-10-2021, através da Modelo 1 de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.º..., considerando que, à data da aquisição, o Requerente tinha pago uma coleta de IMT sobre o bem imóvel de € 18.042,10, face ao novo montante de coleta de IMT liquidado pela AT, o acto tributário de liquidação de IMT ora em litígio determinou um reembolso de IMT a favor do Requerente de € 3.281,90.

A presente impugnação foi apresentada da liquidação de IMT n.º ..., de 17-09- 2022, tendo também sido apresentado recurso hierárquico do indeferimento do pedido de segunda notificação das avaliações.

Para a Requerida, o Requerente desencadeou simultaneamente, o meio próprio para questionar as notificações no âmbito do procedimento de avaliação, através do Recurso hierárquico da decisão de indeferimento ali proferida e porque não impugna a decisão proferida no Recurso Hierárquico, não pode ser apreciado o pedido subsidiário no âmbito da presente impugnação da liquidação de IMT visada nos autos.

Além disso, o Valor Patrimonial Tributário do imóvel objeto de tributação só pode ser apreciado em processo autónomo de impugnação do acto de fixação do VPT, enquanto acto destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, do procedimento de liquidação do tributo e desde que esgotados os meios gratuitos necessários, o que não aconteceu.

É que os actos de avaliação directa são directamente impugnáveis, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa.

Por isso, segundo a requerida, sendo o acto de avaliação direta um acto destacável, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, atenta a atribuição da natureza de acto destacável e tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa, pelo que se verifica a impossibilidade de apreciação da conformidade do acto de avaliação em sede de impugnação do posterior acto de liquidação, que pressupõe o valor fixado na avaliação, sendo inadmissível a impugnação dos actos de liquidação, apenas com fundamento em discordância sobre o VPT, citando diversa jurisprudência nesse sentido, em particular o Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23.02.2023 no processo n.º 102/22.2BALSB, onde se decidiu que os eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no acto de liquidação que seja praticado com base no mesmo,

Como o Requerente pretende a anulação do acto impugnado com fundamento em vícios, não do acto de liquidação, mas sim dos actos que fixaram o Valor Patrimonial Tributário (VPT), os quais constituem actos finais do procedimento de avaliação, e não tendo o Requerente impugnado os resultados do procedimento de avaliação, não é possível conhecer nestes autos, os eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação e não pode, em consequência, o acto de liquidação impugnado nos presentes autos ser anulado com fundamento em erros no procedimento de fixação do VPT.

Relativamente à questão da notificação da avaliação, que o Requerente entende que não foi validamente notificado do resultado de avaliação dos imóveis em causa, o certo é que, recorreu hierarquicamente do indeferimento desse pedido, é no âmbito desse procedimento que pode, no caso do indeferimento do Recurso Hierárquico, impugnar essa decisão judicialmente e não na presente impugnação da liquidação.

Entende a requerida que não se verificou nenhuma ilegalidade na notificação da avaliação, concluindo que o resultado das avaliações postas em causa, foi notificado ao

---

Requerente, na pessoa do seu representante a D...– SGOIC, SA., uma vez que era esta entidade representante à data da concretização das notificações: 21-11-2021.

É que a alteração da sociedade gestora, a mesma só se verificou, com a apresentação da competente declaração de alterações, através da qual foi comunicada a alteração de representante, passando a constar a sociedade gestora B...– SGOIC, SA., com data de início de 09-03-2022, pelo que os actos de liquidação postos em causa não merecem qualquer censura, pois foram realizados conforme os citados normativos legais e integral observância de todos os princípios e normas jurídicas aplicáveis, não padecendo de ilegalidade, pelo que deverão ser mantidos.

Porém, acrescenta que, caso o tribunal, julgue a acção 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, deve ser apurado em sede de execução da decisão arbitral, o que também foi peticionado, apesar de insistir que o pedido formulado pelo Requerente, não está previsto nem fundamentado na lei, pelo que face ao disposto no n.º 2 do artigo 2.º do RJAT, deve ser considerado totalmente improcedente.

Termina pedindo a improcedência do PPA.

#### **1.4 – Posição do Requerente perante a questão da inadmissibilidade do pedido**

Notificado da resposta da AT e para querendo responder à questão da falta de impugnação do resultado da avaliação, suscitada pela AT na sua resposta e que determinaria a inadmissibilidade do pedido arbitral, o Requerente nada disse.

#### **2. Despacho saneador:**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são as legítimas (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).

É suscitada a questão da inadmissibilidade da presente impugnação, por falta de impugnação do acto destacável da avaliação, questão que tem a ver com o fundo ou mérito da causa e será apreciada em sede de matéria de direito, porque depende dos factos que forem considerados provados.

Não existem outras questões prévias, nulidades ou excepções, mesmo de carácter oficiosa que cumpra conhecer

### **3. Fundamentação de facto.**

Considerando os articulados das partes, os documentos juntos e o processo administrativo, são considerados provados os factos que a seguir se indicam.

#### **3.1 - Factos provados:**

- a) O Requerente é um Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, com número de identificação fiscal ..., aqui representado pela sua sociedade gestora B...– SGOIC, S.A., com o número de identificação fiscal ... e com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...-... Braga, que se dedica à compra e venda e exploração de bens imóveis com fins lucrativos (provado por acordo das partes)
- b) No exercício da sua actividade, o Requerente procedeu à aquisição de um conjunto de imóveis, mais exactamente 13 prédios urbanos e 1 prédio rústico ao Banco C..., S.A., entre os quais se encontrava o prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., solicitando a emissão da guia de liquidação de IMT n.º ..., de 22 de Outubro de 2021, no montante total de € 545.027,46 (provado por acordo das partes e documento 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- c) O montante referido na alínea anterior foi liquidado pelo requerente (provado por acordo das partes e documento 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

d) Na determinação do montante de IMT devido pelo Requerente com referência aos prédios urbanos, foram considerados o valor declarado do preço de compra e venda dos imóveis - € 5.099.000,00 e o valor patrimonial tributário que estava determinado, à data da respectiva liquidação, para os prédios – no montante total de € 8.385.037,87; consequentemente, sendo o valor patrimonial tributário superior ao preço declarado, aquele valor patrimonial tributário foi considerado como o valor tributável (provado por acordo das partes e documento 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

e) No que interessa para os presentes autos, o acto tributário de liquidação de IMT do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de..., foi adquirido pelo Requerente pelo o preço de € 169.000,00, tendo tal imóvel, à data da aquisição, um valor patrimonial tributário de € 277.570,71, pelo que foi liquidado IMT sobre o valor patrimonial tributário do imóvel por ser superior, tendo a colecta de imposto sido de € 18.042,10. (provado por acordo das partes e verba n.º 1 do documento 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

f) O Requerente solicitou, pelo menos, a avaliação do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial..., sito na freguesia de ..., no dia 25 de Outubro de 2021, através da submissão de Modelo 1 de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.º ..., conforme comprovativo de submissão da Modelo 1 de IMI que junta (provado por acordo das partes e documento 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

g) Não foi notificado ao ora requerente ou à sua actual sociedade gestora qualquer resultado dessa avaliação, por qualquer dos meios legalmente previstos de notificação, incluindo por via de correio postal electrónico na área reservada do Portal das Finanças referente a notificações ao contribuinte, meio correntemente utilizado para efeitos de notificações de avaliações de bens imóveis para efeitos fiscais do resultado de avaliação solicitada. (provado por acordo das partes)

h) As notificações das avaliações resultantes da submissão das Modelos 1 de IMI apresentadas pelo ora requerente por intermédio da sua actual gestora foram efectuadas, à D...—SGOIC, S.A., a anterior Sociedade Gestora do Fundo ora Requerente (provado por acordo das partes e folhas 61 do processo administrativo).

i) O ora requerente dispõe de correio postal electrónico na área reservada do Portal das Finanças (provado por acordo das partes e documentos constantes dos artigos 23º. e 24º. do pedido de pronúncia arbitral).

j) Desde 18 de Dezembro de 2020 e, pelo menos, até Maio de 2021, a D...– SGOIC, S.A. foi a Sociedade Gestora do Requerente, conforme Regulamento de Gestão do Fundo de 18 de Dezembro de 2020, (provado pelo documento 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e também disponível no website da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) no link <https://web3.cmvm.pt/sdi/fundos/docs/A825721-FRG....pdf>)

k) Em Maio de 2021, a gestão do Fundo aqui Requerente foi transferida para a B...– SGOIC, S.A., actual Sociedade Gestora, tendo, em 1 de Maio de 2021, sido emitido o primeiro Regulamento de Gestão do Requerente em que a B... SGOIC, S.A. é identificada como Sociedade Gestora do Requerente (provado pelo documento 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e disponível no website da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) no link <https://web3.cmvm.pt/sdi/fundos/docs/A857956-FRG1....pdf>).

l) Quando a B...– SGOIC, S.A. foi informada pela Sociedade Gestora D...– SGOIC, S.A., em data não concretamente apurada de que esta recebera na sua caixa postal electrónica notificações referentes às avaliações dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em apreço que foram efectuadas na sequência dos Modelos 1 de IMI apresentados pela ora requerente, já decorrera alegadamente o prazo legal para apresentação do pedido de segunda avaliação (provado por acordo das partes).

m) Nessa avaliação do prédio urbano correspondente ao artigo matricial ..., sito na freguesia de ..., que deu origem ao acto de nova liquidação de IMT ora impugnado, a D...– SGOIC, S.A. foi notificada do Ofício n.º ..., emitido pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia-..., em 21-11-2021, através do qual a AT determinou um valor patrimonial tributário de € 227.080,00 (valor este inferior ao valor patrimonial tributário (€ 277.570,71) à data da aquisição e que foi

---

considerado como valor tributável para efeitos do IMT liquidado com referência à aquisição do imóvel pelo Requerente. (provado pelo documento 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral e folhas 61 do processo administrativo).

n) Em 12 de Maio de 2021, a B...- SGOIC, S.A., submeteu no e-balcão do Portal das Finanças, um “pedido de informações/esclarecimentos” do seguinte teor:

*“Na sequência de aprovação de alteração de Sociedade Gestora autorizada pela CMVM, a sociedade B...- SGOIC, SA - NIF ..., passou a ser a sociedade gestora representativa deste fundo imobiliário. Nesse sentido solicitamos informações de como proceder a esta alteração no cadastro da AT, retirando a anterior sociedade gestora D...- SGOIC, S.A.NIF... . Junto enviamos e-mail da notificação da CMVM relativa à autorização da alteração da Sociedade Gestora. Obrigado E... – CC...”* (provado pelo documento 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

o) Nesse mesmo dia, a AT responde do seguinte modo e pelo mesmo meio:

*A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) agradece o seu contacto.*

*Qualquer alteração cadastral é comunicada, oficialmente, pela Conservatória do Registo Comercial, onde deve ser feita as alterações em crise.*

*Com os melhores cumprimentos*

*AT- Autoridade Tributária e Aduaneira”* (provado pelo documento 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

p) O Requerente é um fundo de investimento imobiliário que não tem personalidade jurídica e, por isso, não se encontra sujeito a registo comercial, pelo que nada foi comunicado por qualquer Conservatória de Registo Comercial (provado por acordo das partes).

q) Como a AT não alterasse o cadastro do Requerente no Portal das Finanças, a 25 de Fevereiro de 2022 submeteu um novo pedido no e-balcão do Portal das Finanças, um “pedido de informações/esclarecimentos” do seguinte teor:



---

*“Na sequência do n/ pedido de informação ID:1-..., com data de 12/05/2021, e tendo presente a v/ resposta onde informam que a alteração da Entidade Gestora deve ser comunicada oficialmente pela Conservatória do Registo Comercial, solicitamos reapreciação do pedido de informação apresentado, uma vez que o A... - FEIIF é um fundo de investimento imobiliário, sem personalidade jurídica, não sujeito a registo comercial. Junto enviamos notificação da CMVM relativa à autorização da alteração da Sociedade Gestora do fundo de investimento imobiliário A...- FEIIF.” (provado pelo documento 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral).*

r) Tendo recebido nesse mesmo dia a resposta seguinte pelo mesmo meio:

*“A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) agradece o seu contacto.*

*Deve enviar uma declaração de alteração, devidamente preenchida, e assinada, com as alterações solicitadas. Mais se informa, que a mesma será tratada, junto dos serviços centrais.*

*Com os melhores cumprimentos*

*AT- Autoridade Tributária e Aduaneira” (provado pelo documento 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral).*

s) Na sequência dessa informação, o ora requerente informou em 9/3/2022, pelo mesmo meio o seguinte:

*“Na sequência das v/ informações, que muito agradecemos, junto enviamos, conforme solicitado, declaração de alterações, preenchida no quadro 17 com respeito à alteração da Sociedade Gestora. Aguardamos o respetivo tratamento pelos serviços centrais” (provado pelo documento 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral).*

t) A declaração referida é uma declaração de alterações de atividade, através da qual é comunicada a alteração de representante, passando a constar do cadastro, como sociedade gestora do Requerente, a B...– SGOIC, SA., NICP..., a que a AT atribuiu como data de início 09-03-2022. (provado por acordo das partes).

u) o Requerente apresentou, em 24-03-2022, junto do SF de Vila Nova de Gaia-..., um pedido de notificação de avaliações de prédios nos termos do n.º 1 do artigo 30.º do CIMT e do artigo 130.º do CIMI, alegando que não foi validamente notificado do resultado de avaliação dos imóveis em causa, nomeadamente do prédio urbano inscrito sob o artigo ..., sito na freguesia de ..., o que não lhe permitiu assegurar o exercício atempado do direito de acesso à justiça e o respeito pelas garantias conferidas no âmbito do procedimento tributário, nomeadamente o exercício do direito de apresentação de pedido de segunda avaliação. (provado pelo documento 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e por acordo das partes)

v) Em 30-03-2022, o Requerente apresentou junto do mesmo Serviço de Finanças, uma Adenda ao anterior requerimento com vista a informar o Serviço de que as notificações em causa foram remetidas à anterior sociedade gestora e não ao Requerente nem à sua atual Sociedade Gestora (esta última que é representante do Requerente desde maio de 2021) - (provado pelo documento 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e por acordo das partes)

x) Na sequência do requerimento/pedido de notificação ora mencionado, foi elaborado pelo SF de Vila Nova de Gaia-... um projeto de indeferimento, com a seguinte fundamentação:

*«1 – Se ter verificado, por consulta ao sistema informático que gere as notificações dos contribuintes, denominado “SECIN”, que a requerente foi notificada em 21-11-2021, através de entrega de documento na caixa postal eletrónica do ViaCTT, tendo como destinatário a D... – SGOIC, SA., NICP ....*

*2 – Ter sido apresentada uma declaração de alterações de atividade, em 09 de março de 2022, através da qual é comunicada a alteração de representante passado a constar a sociedade gestora B... – SGOICC, SA., NICP ..., com data de início de 09 de março de 2022.*

*3 – Se ter assim concluído que o resultado das avaliações postas em causa, foi notificado ao contribuinte, na pessoa do seu representante a D... – SGOIC, SA., uma vez que era*

*esta entidade representante à data da concretização das notificações: 21-11-2021.» - (provado pelo documento 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e acordo das partes).*

y) Através do Ofício de 29 de setembro de 2022, emitido pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia ..., o Requerente foi notificado do referido projeto de indeferimento e para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o seu direito de audiência prévia. (ainda provado pelo documento 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e acordo das partes).

z) Em 17-10-2022, o Requerente exerceu o seu direito de audiência prévia com vista a contestar a argumentação da AT, utilizada para fundamentação da proposta de indeferimento em causa (provado pelo documento 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e acordo das partes).

aa) Na sequência, por despacho de 19-10-2022 proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – ..., foi convertido em despacho de indeferimento o projeto de decisão proferido em 29-09-2022 (provado pelo documento 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e acordo das partes).

bb) Da decisão definitiva de indeferimento do pedido de notificação das avaliações, o Requerente foi notificado, através de Ofício do SF de Vila Nova de Gaia – ..., datado de 20 de outubro de 2022. (provado pelo documento 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e acordo das partes)

cc) Não se conformando, o Requerente apresentou, em 17-11-2022, Recurso Hierárquico com vista a que lhe seja reconhecido o direito a ser devidamente notificado das avaliações dos valores patrimoniais tributários dos imóveis em apreço (provado pelo documento 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, não impugnado e acordo das partes).

dd) Entretanto, a AT procedeu à emissão de acto tributário de liquidação de IMT n.º ..., de 17-09-2022, no valor de € 14.760,20, com base no valor patrimonial tributário resultante da avaliação referida em m), não se sabendo em que data foi notificado ao requerente (provado pelo documento 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

ee) O presente pedido arbitral deu entrada no CAAD em 16/12/2022. (provado pelo que consta dos autos)

Os factos foram considerados provados com base nos documentos juntos pela requerente e no que consta do processo administrativo e também os factos que as partes estão de acordo em considerar assentes, conforme resulta do por si alegado em sede de requerimento inicial e das respostas que lhe sucederam, encontrando-se a seguir a cada facto provado a fundamentação para o mesmo ser declarado como tal.

### **3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.**

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão deste processo.

## **4. Matéria de direito**

### **4.1 - Questões a resolver:**

A única questão a resolver é a de saber se existe ou não uma notificação válida da primeira e única avaliação do prédio urbano referido inscrito sob o artigo matricial ... e sito na freguesia de ... .

Com efeito, se essa notificação for válida então o acto de avaliação considera-se perfeito, nos termos do art.º 77.º, n.º 6 da Lei Geral Tributária (LGT).

Em consequência, esse acto não é recorrível *per se*, sendo necessário requerer uma segunda avaliação, pressuposto necessário do recurso contencioso, o que não ocorreu, pelo que

o acto de avaliação se teria consolidado na ordem jurídica e consequentemente estaria válida a liquidação de IMT que com base nessa avaliação foi efectuada, até porque não são apontados vícios autónomos a esse acto de liquidação.

Porém, se a notificação do resultado da avaliação não for válida, essa invalidade não atinge o acto de avaliação, mas este não se considera eficaz, de tal modo que impede o requerimento de segunda avaliação e só com base nesta é possível o recurso contencioso nos termos do artº. 77º., nº. 1 do Código do Impostos Municipal sobre Imóveis (CIMI).

Em todo o caso, seja válida ou inválida a notificação da primeira avaliação, com as consequências que se deixam descritas, terá sempre de improceder o pedido da al. b) do petítório do requerente.

Com efeito, se for válida a notificação da primeira avaliação, não se encontram preenchidos os requisitos legais da impugnação contenciosa referidos artigo 134.º do CPPT, que prevê a impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais, mas no seu n.º 7 condiciona a impugnabilidade ao esgotamento dos meios gratuitos, determinando que *“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.”*

Se se entender que a notificação é inválida, então também não é possível ao tribunal substituir-se à administração tributária na avaliação do prédio em causa, que seria a segunda avaliação.

Face ao exposto e desde já se declara que improcede o pedido da al. b) do petítório formulado pela requerente no final da sua petição inicial, focando para a analisar o pedido da al. c) feito subsidiariamente e para a improcedência do pedido da al. b).

#### **4.2 – Da validade ou não da notificação da avaliação do prédio do requerente:**

1. Conforme definimos no ponto anterior a única questão a resolver é a da validade da notificação da avaliação do prédio urbano inscrito sob o artigo matricial ..., sito na freguesia de ... .

E devemos igualmente ter presente o princípio geral uniformemente aceite de que a nulidade da notificação não afecta a validade do acto, em relação ao qual é um elemento extrínseco, mas apenas a sua eficácia, nos termos do art. 77º, nº 6 da LGT. - Cfr, por todos, o Ac. do TCASul de 30-10-2013, proferido no processo proc. nº 6346/13.

E isto apesar de *“natureza receptícia do acto tributário, enquanto acto administrativo, dever hoje ter-se como perspectiva devidamente sedimentada pela doutrina e jurisprudência, configurando-se a notificação como requisito de perfeição do acto tributário de liquidação. No entanto, a notificação não é um elemento intrínseco do acto tributário e, portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia”* – Cfr. Ac. do TCANorte de 5-5-2022, proferido no processo 00134/07.0BEVIS.

Por outro lado, o requerente nos presentes autos é o A...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, o qual, além do mais, é titular de uma morada única digital que permite a sua notificação, *“através do serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, da caixa postal eletrónica ou na área reservada do Portal das Finanças.”*

Ora, os Fundos de Investimento Imobiliário constituem patrimónios autónomos, pertencentes, no regime especial de comunhão regulado por diploma próprio, a uma pluralidade de pessoas singulares ou coletivas designadas (participantes) que não respondem, em caso algum, pelas dívidas destes ou das entidades que, nos termos da lei, asseguram a sua gestão (art. 2.º, nº 2, do Regime Jurídico dos Organismos de Investimento Coletivo em valores mobiliários sob a forma societária e dos fundos de investimento imobiliário sob a forma societária, na redação dada pela Lei n.º 71/2010, de 18 de junho), e a administração dos fundos de investimento imobiliário é exercida por uma sociedade gestora de fundos de investimento imobiliário, designada por sociedade gestora, com sede principal e efetiva da administração em Portugal – art. 6.º, nº 1, do mesmo diploma.

Os Fundos não têm personalidade jurídica, capacidade jurídica ou capacidade judiciária, isto é a capacidade de estar por si só em juízo, pois que, como se disse, são representados por sociedades gestoras, apesar de lhes ser reconhecida personalidade judiciária – arts. 11.º, a contrario sensu, do Código de Processo Civil, e art. 12.º, al. a), do mesmo código; neste sentido

---

o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa (Rel. Des. M. Graça Araújo), de 7 de maio de 2013.

Por sua vez, a B...– SGOIC, S.A não tem legitimidade ela própria para os termos da presente causa, mas actua em juízo como representante do 'Fundo', sendo que anteriormente tal missão cabia à D... – SGOIC, S.A.

2. Aqui chegados, há que determinar em que momento se pode considerar feita a mudança de sociedade gestora do requerente e quando e em que termos essa mudança pode vincular a AT.

Nos termos do DL n.º 71/2010, de 18 de Junho, que contém o Regime Jurídico dos Fundos de investimento imobiliário, dispõe-se no artigo 21.º, sobre a constituição dos fundos que *“o fundo de investimento considera-se constituído no momento em que a importância correspondente à primeira subscrição de unidades de participação for integrada no respectivo activo, devendo esta data ser comunicada à CMVM”*. Logo a seguir, no artigo 21.º-A, sobre a eficácia das alterações aos contratos *“as alterações aos contratos celebrados pela entidade gestora com o depositário, as entidades comercializadoras e, sendo o caso, com as entidades referidas no artigo 18.º, tornam-se eficazes 15 dias úteis após a sua comunicação à CMVM”*.

Por sua vez, no que especificamente se refere à sociedade gestora dos fundos de investimento, dispõe o artº. 39º., nº. 1 do citado regime jurídico que relativamente às alterações ao regulamento de gestão, *“devem ser comunicadas individualmente a cada participante, no prazo máximo de 10 dias após o termo do prazo para a CMVM deduzir oposição ou da comunicação a esta, consoante aplicável, as alterações ao regulamento de gestão das quais resulte a) a substituição da sociedade gestora”*, acrescentando o nº. 2 que *“as alterações referidas no número anterior tornam-se eficazes 45 dias após o termo do prazo para a CMVM deduzir oposição às mesmas”*.

Esclareça-se que o prazo de oposição da CMVM é geralmente fixado em 15 dias por aquele Regime jurídico dos Fundos de investimento imobiliário, como resulta dos artigos 12º., nº. 4 e 22º., nº. 3 desse diploma.

Portanto, nos termos do Regime Jurídico dos Fundos de investimento Imobiliário, as alterações estão eficazes, no caso dos presentes autos, pelo menos desde finais de Junho de 2021, sendo que as normas citadas pela requerida de obrigatoriedade de apresentação de declarações ditas de alteração da actividade não estabelecem qualquer sanção de ineficácia da falta de comunicação dessas alterações, pois a comunicação à CMVM da mudança de sociedade gestora torna essa mudança eficaz para todos os efeitos, nos termos do citado artº. 39º. do Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário.

É em tudo semelhante ao registo comercial, citado no artº. 32º., nº. 2 do CIVA, norma que é exclusiva deste imposto, pelo que, por analogia de situações e dado que a comunicação à CMVM é legalmente obrigatória – aí sim, sob pena de ineficácia -, parece que, embora a lei o não diga expressamente, deveria ser de aplicar a obrigação de comunicação à AT da parte da CMVM.

No que agora nos interessa, a mudança de sociedade gestora do requerente era plenamente eficaz, com a comunicação à CMVM, como o refere expressamente o artº. 39º., nº. 3 do Regime jurídico dos Fundos de investimento imobiliário.

4. Entende a requerida que o requerente estava obrigado a apresentar uma declaração de alterações da actividade por modificar a sua sociedade gestora, invocando para tal o disposto no Código do IRS (CIRS) e no Código do IVA (CIVA), como resulta do parecer emitido para fundamentar o indeferimento do pedido de notificação das avaliações realizadas.

Mais tarde, em sede de alegações, vem invocar artigos 19.º da LGT e 43.º do CPPT, que referem a obrigação de comunicar à AT *qualquer alteração no domicílio do sujeito passivo*, advertindo que quando há alteração do domicílio, tal mudança é ineficaz enquanto não for comunicada.

Ora, o requerente A...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado, não alterou o seu domicílio, mantendo até o seu domicílio para efeitos fiscais na caixa postal para o correio postal electrónico na área reservada do Portal das Finanças.

Diferente é a situação de a requerida ter optado por notificar a representante que já o não era, em detrimento de notificar o requerente, pelos meios ao seu alcance. Além disso, não há qualquer analogia entre a obrigação de comunicar a mudança de domicílio e a de notificar a



representante do Fundo, a sua sociedade gestora, cuja relevância é apenas para efeitos activos e estes a requerida não deixou de considerar ao aceitar o pedido de avaliação por ela requerido.

Por isso, entendemos ser afastar também o disposto no Código do IRS (CIRS) e no Código do IVA (CIVA), quando está em causa uma questão de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), cujo diploma respectivo não tem qualquer norma semelhante, sendo também que, quer a LGT, quer o CPPT, diplomas aplicáveis à generalidade dos impostos, não contêm norma de obrigatoriedade de comunicação de alterações.

Além disso, quanto ao disposto no CIRS, ele é de todo inaplicável ao ora requerente, que não está obrigado a este imposto.

Por fim, quanto ao CIVA, dispõe o art.º 32.º, n.ºs. 2 ao determinar a entrega dessas declarações não estabelece qualquer modelo formal para o efeito, mas apenas impõe que *“a declaração prevista no n.º 1 é entregue em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, se outro prazo não for expressamente previsto neste diploma”*.

Não estabelecendo a lei qualquer formalidade, verifica-se o princípio da liberdade de forma consagrado no art.º 219.º do Cod. Civil, que estabelece que a validade da declaração negocial não depende da observância da forma especial, salvo quando a lei a exigir, norma esta que, apesar de constar no capítulo dos negócios jurídicos, também é aplicável aos actos jurídicos em geral, por força do art.º 295.º, ainda do Cod. Civil.

Ora, está provado na al. n) dos factos provados que em 12 de Maio de 2021, a B...-SGOIC, S.A., submeteu no e-balcão do Portal das Finanças, um “pedido de informações/esclarecimentos” do seguinte teor:

*“Na sequência de aprovação de alteração de Sociedade Gestora autorizada pela CMVM, a sociedade B...- SGOIC, SA - NIF ..., passou a ser a sociedade gestora representativa deste fundo imobiliário. Nesse sentido solicitamos informações de como proceder a esta alteração no cadastro da AT, retirando a anterior sociedade gestora D...- SGOIC, S.A.NIF ... . Junto enviamos e-mail da notificação da CMVM relativa à autorização da alteração da Sociedade Gestora. Obrigado E...- CC...”* (provado pelo documento 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Portanto, a partir desta data, a requerida tem conhecimento de que o fundo requerente tem uma nova sociedade gestora, que como vimos cumprira todas formalidades perante a entidade CMVM, que a lei obriga a fazer as comunicações devidas sob pena de, sem essas comunicações, as alterações de representação do fundo não poderem ser considerada eficazes, como resulta do Regime jurídico dos Fundos de investimento imobiliário, o que diz comprovar por documento que anexa a essa comunicação, não sendo admissível a exigência de novas formalidades que a lei não prevê, mas que, como resulta dessa comunicação de 21 de Maio de 2021 a nova sociedade gestora pretende cumprir. Porém, estas formalidades não têm manifestamente qualquer efeito constitutivo ou de validação da nova designação de sociedade gestora do fundo requerente, pois que estes requisitos constam única e exclusivamente do Regime jurídico dos Fundos de investimento imobiliário.

5. Em todo o caso, não deixa de ser estranho o facto de, tendo o Fundo requerente aderido à morada única digital nos termos do art.º 35.º do CPPT e por isso, como foi dado como provado na al i) dos factos provados, o ora requerente dispõe de correio postal electrónico na área reservada do Portal das Finanças, a requerida não tenha notificado o resultado da avaliação fiscal realizada em Novembro de 2021 ao próprio requerente nessa sua caixa postal, como seria lógico, acabando por o fazer na caixa postal de um representante que já o não era, como os serviços da requerida bem o sabiam.

E mais estranha é esta decisão e esta actuação da requerida quando o pedido de avaliação a que se reporta o acto impugnado foi requerido já pela nova sociedade gestora em nome do ora requerente A...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado por documento apresentado através da submissão de Modelo 1 de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) n.º..., no dia 25 de Outubro de 2021, conforme comprovativo de submissão da Modelo 1 de IMI que foi considerado provado pelo facto f) dos factos provados, o que significa que a AT teve conhecimento dessa mudança de sociedade gestora e a aceitou e reconheceu validade e legitimidade da actuação da nova sociedade gestora, dando andamento à avaliação que ela requereu em nome do Fundo que administrava, ora requerente.

6. Resumindo, o ora requerente não foi validamente notificado da avaliação por ele requerida relativamente ao prédio urbano correspondente ao artigo matricial ..., sito na freguesia de ... e mais que isso, quando a requerida já tinha conhecimento da mudança de sociedade gestora do requerente, sendo que quando a actual sociedade gestora teve conhecimento do resultado da avaliação já havia decorrido o prazo para requerer a segunda avaliação, pois sem conhecer o teor integral desse actos de avaliação e nomeadamente a sua fundamentação, estava impedido de requerer a 2.ª avaliação.

Deste modo, foi o ora requerente impedido de requerer 2.ª avaliação, a qual, nos termos do artº. 74º. do CIM terá de ter por fundamento a área, qualidade e classe das parcelas, ou os elementos em que se baseou a avaliação dos prédios.

Porém, esta fase não se atingiu, porque o requerente não foi validamente notificado da avaliação inicial.

Por isso, a doutrina do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23/2/2023 não tem aqui aplicação, pois, por um lado, não houve qualquer segunda avaliação que o requerente pudesse impugnar e, por outro, não teve a possibilidade de esgotar os meios administrativos, por lhe não ter sido validamente notificada a primeira avaliação.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, *«tratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vício deste acto para efeitos de impugnação contenciosa»*.

Ou seja, só quando completado o processo gracioso é que será possível o exercício da impugnação autónoma de acto destacável.

O que significa, para além do mais, que o sujeito passivo do IMT deverá ser notificado da avaliação e do resultado da mesma – a fixação do VPT – antes de ser efectuada e notificada a liquidação do imposto.

É que, como se referiu no Acórdão do STA, de 13/12/2017, proferido no âmbito do processo n.º 0679/17, remetendo para jurisprudência do Tribunal Constitucional, as formalidades relativas a notificações de actos tributários ou de actos em matéria tributária que

afectem ou possam afectar os direitos e interesses dos contribuintes com protecção legal, existem para garantia de que se mostra respeitado o princípio constitucional da segurança inerente ao Estado de Direito, de que, aos destinatários dos actos da Administração, será dado conhecimento de todos os elementos que integrem o acto tributário, ou o acto em matéria tributária, e o princípio da tutela jurisdicional efectiva que sairia esvaziado se o contribuinte não conhecesse todos os elementos que lhe permitam a defesa judicial dos seus direitos.

Por isso, não pode deixar de proceder o pedido da al. a) formulado pelo requerente no seu petítório, pois que, sendo a perfeição do acto de avaliação um pressuposto do acto de liquidação do IMT que, com base nele se profere, a falta de notificação do resultado da avaliação e a consequente ineficácia do referido acto de avaliação inquina esta mesma liquidação de IMT, sendo inválida a notificação a anterior sociedade gestora do requerente, que já o não representava.

#### **4.3 – Consequências da invalidade da notificação para a liquidação impugnada:**

Porém, uma vez concluído que a notificação do resultado da avaliação não foi validamente efectuada, há que verificar se esse facto tem influencia na liquidação de IMT que aqui se impugna.

O IMT, no caso dos presentes autos, é liquidado com base no VPT apurado em avaliação fiscal, nos termos do CIMI, por o seu valor ser superior ao preço declarado. Mas como ao tempo da aquisição dos bens, o VPT era mais elevado que o que resultara da nova avaliação, a requerida devolveu uma parte da quantia paga a mais pelo ora requerente a título de IMT.

Só que o requerente entende que o VPT ainda está acima do valor real do prédio adquirido, atentos os valores de mercado.

Porém, como não fora notificado dessa avaliação que requerera, ficou impossibilitado de exercer o seu direito de requerer uma segunda avaliação e posteriormente se fosse caso disso, impugnar contenciosamente o resulta dessa segunda avaliação.

O que significa, para além do mais, que o sujeito passivo do IMT deverá ser notificado da avaliação e do resultado da mesma – a fixação do VPT – antes de ser efectuada e notificada a liquidação do imposto.

É que, embora o acto de notificação seja distinto do acto de liquidação, é requisito da sua eficácia, pelo que aquela falta de notificação por invalidade da mesma determina que não se tornou perfeito o acto de avaliação do VPT, em termos de permitir o seu recurso como acto destacável.

Assim, o relevante nos presentes autos e o objecto do presente recurso reside em estabelecer as consequências da falta de comunicação do acto de fixação do valor patrimonial tributário, nomeadamente, nos actos de liquidação impugnados subsequentes.

Ora, uma coisa são as irregularidades ou vícios próprios do acto notificado que o contribuinte tem o direito de impugnar, outra são as irregularidades da notificação relativas a um acto que contém os elementos exigidos por lei, mas que não foram notificados ao requerente. Neste caso, só neste caso, impõe-se o recurso ao disposto no artigo 37.º do CPPT sob pena de o contribuinte perder o direito a ser notificado dos elementos que existem, mas não lhe foram comunicados – cfr. Acórdão do TCA Sul, de 25/01/2018, proferido no âmbito do processo n.º 01205/11.4BELRS.

Verifica-se assim que o requerente não requereu a 2.ª avaliação no prazo de 30 dias, pois aguardava a sua notificação do resultado da 1.ª avaliação, o que não ocorreu validamente, mas, entretanto, foram emitidas as liquidações de IMT. A falta de notificação, com omissão da comunicação do acto de fixação do VPT, não pode produzir efeitos, designadamente para pedir a 2.ª avaliação do prédio, dado que a Recorrente não estava, ainda, na posse de todos os elementos que lhe permitissem, de forma esclarecida, decidir se concordava ou discordava da avaliação realizada. Tal preterição de formalidade legal essencial afecta a validade dos actos de liquidação que lhe sucederam, por privação do contribuinte da possibilidade de requerer segunda avaliação, impossibilitando a formação de acto tributário consequente até que lhe seja concedido tal direito.

Conclui-se, assim, que a notificação legalmente exigida se mostra inexistente, pelo que a decisão de fixação da matéria tributável, do VPT, efectuada ao abrigo do disposto nos artigos 38.º e seguintes do CIMI, como decisão procedimental em procedimento autónomo, carece de

eficácia por falta de validade da notificação ao interessado – cfr. n.º 4 e 6, do artigo 77.º da LGT e n.º 1, do artigo 36.º do CPPT.

As consequências jurídicas da validade dos actos subsequentes de liquidação do IMT - sendo a decisão de fixação do VPT ineficaz perante o interessado, não seria possível proceder à prática do acto subsequente- são a de este acto padecer de ilegalidade, em resultado da ineficácia do acto verificada naquele procedimento de fixação do VPT.

Na verdade, o acto de liquidação de IMT em apreço não podia ter sido praticado no momento temporal em que efectivamente o foi, pelo que o mesmo está afectado por erro - sobre os pressupostos de facto e de direito - imputável aos serviços (violação de lei). – Cfr. Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte de 4 de Junho de 2020, processo 02n9/09.3BEPRT.

Nesta conformidade, tem o presente PPA de proceder no pedido formulado na al. a) do petítório, no sentido da anulação da liquidação de IMT com o n.º..., emitido em 17 de Setembro de 2022 pela requerida em resultado da revisão administrativa da liquidação de IMT n.º ... de 22 de Outubro de 2022, com referência ao imóvel inscrito sobre o artigo matricial..., sito na freguesia de ... .

Em consequência, tem a AT de proceder à notificação de forma válida do acto de avaliação patrimonial tributário do bem imóvel objecto do acto tributário de liquidação de IMT, para que o requerente, querendo, possa requerer a 2ª. avaliação, seguindo-se os demais procedimentos legalmente previstos.

Quanto ao pedido da al. b), terá forçosamente de improceder, como já se referiu, pois que a determinação da quantia a devolver tem de ser feita após a determinação, nos termos legais acima expostos, do VPT do prédio inscrito sobre o artigo matricial ..., sito na freguesia de ... .

## **7. Decisão**

**Nestes termos, decide-se julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e consequentemente, decide-se:**

**a) anular a liquidação de IMT com o n.º..., emitido em 17 de Setembro de 2022 pela**

requerida em resultado da revisão administrativa da liquidação de IMT n.º ... de 22 de Outubro de 2022, com referência ao imóvel inscrito sobre o artigo matricial ..., sito na freguesia de ...;

**b) julgar improcedente o pedido da al. b);**

**c) julgar procedente o pedido da al. c) formulado subsidiariamente, no caso de improcedência do pedido da al. b) e condenar a AT a proceder à notificação de forma válida do acto de avaliação patrimonial tributário do bem imóvel objecto do acto tributário de liquidação de IMT referido em a), para que o requerente, querendo, possa requerer a 2ª. avaliação, seguindo-se os demais procedimentos legalmente previstos.**

**d) condenar a requerida AT nas custas totais do processo.**

#### **8. 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 fixa-se ao processo o valor de € **7.057,10**, indicado pelo Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

#### **9. Custas**

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

Lisboa,9-10-2023

O Árbitro

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

*Texto elaborado com a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*