

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 186/2023-T

Tema: AIMI; VPT; Terrenos para Construção; indeferimento de pedido de revisão oficiosa. Acórdão de Uniformização de Jurisprudência.

Sumário:

I - Não é admissível a impugnação de liquidações de IMI ou AIMI com fundamento em ilegalidade na fixação, sem contestação, dos valores patrimoniais tributários constantes da matriz em 31 de dezembro de cada ano a que respeitavam essas liquidações.

II - Os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objeto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos atos de liquidação que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos.

III - Não tendo sido impugnada a fixação do VPT dos terrenos para construção em causa nos presentes autos, a qual ocorreu em 2013, não há erro imputável aos serviços que possa sustentar a revisão dos atos de liquidação. As liquidações de IMI são processadas a coberto desse VPT, pelo que enquanto este não for alterado, não podem aquelas ser processadas de outro modo.

IV – Seguindo a jurisprudência vertida no recente Acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo STA em 23-02-2023 (Processo n.º 0102/22.2BALS), «deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.»

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A... Lda.** com número de identificação fiscal..., e com sede na ... - ... -... Vila Real Santo António (doravante designada por “Requerente”), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. O pedido arbitral foi apresentado no dia 20/03/2023, tem por objeto o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, referente às liquidações de AIMI a seguir designadas:
 - i. liquidação com o n.º 2018 ... referente ao ano 2018, no montante total de €51.728,17;
 - ii. liquidação com o n.º 2019 ... referente ao ano 2019, no montante total de € 52.025,07;
 - iii. liquidação com o n.º 2020 ... referente ao ano 2020, no montante total de €52.025,07.

Solicita a sua anulação parcial e a devolução do valor que entende ter sido liquidado e pago em excesso, no valor global de **€32.476,07** (trinta e dois mil, quatrocentos e setenta e seis euros e sete cêntimos).

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 20/03/2023, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, no dia 12/05/2023, designou a ora

signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, que aceitaram.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 30/05/ 2019. De seguida, foi proferido despacho arbitral, notificado à requerida em 2/06/2023, para apresentar a sua resposta, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
6. No dia 3/07/2023, a Requerida apresentou a sua Resposta e a junção do respetivo Processo Administrativo (PA). Na sua resposta, veio a AT pugnar pela legalidade dos atos tributários impugnados e, considerando que a questão em apreciação é exclusivamente de direito, veio requerer a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.
7. Em 25/07/2023, foi proferido despacho arbitral no qual o tribunal, fundamentadamente, dispensa a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, considerando a ausência de prova testemunhal a produzir, que a questão a decidir se afigura como sendo exclusivamente de direito e, assim sendo, há que evitar atos inúteis e promover a tramitação subsequente do processo para alegações escritas, podendo as partes exercer aí o contraditório sobre qualquer aspeto que entendam dever ser explanado com maior rigor e pormenor. Foi, ainda, fixado o prazo de dez dias, igual e sucessivo, para alegações facultativas. Quanto à prolação da sentença arbitral ficou determinada a sua prolação dentro do limite de prazo fixado no artigo 21º do RJAT, sem prejuízo do disposto no nº 2 do mesmo normativo legal. Ficou ainda notificada a Requerente para dentro desse mesmo prazo vir juntar aos autos comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.
8. O sujeito passivo apresentou as suas alegações escritas em 26/07/2023. A AT não apresentou alegações, em conformidade com a posição vertida na resposta, quando

requereu a dispensa de realização de atos inúteis e a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

9. No seu pedido a Requerente pretende a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, bem assim como a anulação parcial dos atos de liquidação do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) do ano de 2017, 2018, 2019 e 2020, com fundamento na aplicação indevida dos coeficientes de afetação e localização e da majoração de 25% prevista no n.º 1 do artigo 39.º do Código do Imposto Municipal sobre imóveis (CIMI) na avaliação dos terrenos para construção identificados nos autos, bem como, o reembolso do imposto pago em excesso e o pagamento de juros indemnizatórios. Subsidiariamente vem ainda a Requerente alegar e requerer a desaplicação, no caso concreto, da norma do artigo 45.º do Código do IMI, que entende padecer de inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de reserva de lei formal.
10. Por sua vez, na resposta apresentada veio a Requerida AT pugnar pela legalidade dos atos impugnados, invocando que a Requerente pretende a anulação do ato impugnado com fundamento em vícios, não do ato de liquidação, mas sim dos atos que fixaram o Valor patrimonial Tributário (VPT). Do ponto de vista da AT, *«a presente ação não é nem fundamentada em qualquer vício dos atos de liquidação ou da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa. Aos atos impugnados não é imputado qualquer vício específico da operação de liquidação ou do seu procedimento, O que está em causa, ou seja, o que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato destacável de fixação do VPT e não o ato de liquidação. 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.»*
- A este propósito, a Requerida AT invoca o recente Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, proferido pelo pleno do STA, de 23-02-2023, com o número de Processo nº 0102/22.2BALSB, o qual afirma, em síntese, que: *«Deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos*

artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável. Deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.»

Por último, refuta, ainda, os argumentos da Requerente relativamente à alegada inconstitucionalidade do artigo 45º do CIMI.

Cumpre decidir.

III – SANEAMENTO DO PROCESSO

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do artigo 5.º e da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, todos do RJAT.

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, de acordo com o disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio e as partes são legítimas e detêm personalidade e capacidade jurídicas e judiciárias.

O processo não enferma de nulidades.

13. Posto isto, cumpre decidir sobre a **matéria de facto assente** e, em conformidade, sobre **a matéria de direito** cuja apreciação foi suscitada no pedido arbitral.

IV - DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS:

14. Como matéria de facto relevante, o Tribunal arbitral dá por provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial, com atividade imobiliária e turística, que é proprietária de diversos prédios urbanos, incluindo terrenos de construção;
- b) A Requerente é sujeito passivo do IMI e AIMI, em conformidade com o valor tributável correspondente aos valores patrimoniais tributários, reportados a 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, que constam das respetivas matrizes prediais;
- c) Nos presentes autos a Requerente suscita a ilegalidade e requer a anulação parcial das seguintes liquidações de AIMI:
 - i. liquidação com o nº 2018 ... referente ao ano 2018, no montante total de €51.728,17;
 - ii. liquidação com o nº 2019 ... referente ao ano 2019, no montante total de € 52.025,07;
 - iii. liquidação com o nº 2020 ... referente ao ano 2020, no montante total de €52.025,07.
- d) Todas as liquidações supra identificadas tiveram por base o VPT inscrito nas respetivas matrizes à data de 31 de dezembro dos respetivos anos, em conformidade com o estipulado no nº 1 do artigo 113º do CIMI;
- e) As liquidações impugnadas respeitam aos prédios com os artigos urbanos, descritos como terrenos para construção, identificados nos documentos anexo ao pedido da impugnante (documentos nº 4 e 5), todos da freguesia de ..., do Concelho de Vila Real de Santo António, que se dão por integralmente reproduzidos;
- f) As avaliações destes prédios que fixaram os valores patrimoniais tributários (VPT's) que serviram de referência eficazes para as liquidações contestadas foram efetuadas em 2013;
- g) A determinação dos valores patrimoniais tributários de todos os terrenos para construção da Requerente foi determinada sobre o valor médio de construção legalmente definido,

a majoração de 25% relativa ao valor do metro quadrado do terreno de implantação constante no n.º 1 do artigo 39.º do Código do IMI, considerando o valor base dos prédios edificados (Vc) a terrenos para construção em apreço – valor este correspondente, no ano 2018 a € 603,00; e nos anos 2019 e 2020 a € 615,00);

- h) A Requerente pagou todas as liquidações impugnadas;
- i) Em 09.11.2022, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78º da LGT, das liquidações do AIMI dos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020 (acima referidas), que correu termos com o nº...2022...;
- j) No pedido de revisão a Requerente solicita a sua anulação parcial das sobreditas liquidações e o reembolso do valor de 32.476,07€;
- k) Por despacho de 19-12-2022 foi proferido despacho de indeferimento do pedido de revisão;
- l) Em 20-03-2023 a Requerente apresentou pedido arbitral.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

15. Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

16. Os factos descritos foram dados como provados com base na prova documental que a requerente juntou ao pedido arbitral, não impugnados pela AT, bem assim como no reconhecimento expresso ou tácito como verdadeiros, pela posição assumida pelas partes nos respetivos articulados.

Concretamente, todos factos que foram considerados provados têm por base os documentos juntos aos autos com o pedido arbitral, corroborados pelos documentos que constam no processo administrativo junto aos autos pela AT.

De resto, as partes convergem quanto à matéria de facto considerada provada, resultando a sua divergência apenas e só quanto à matéria de direito, sobre a qual cumpre decidir. Importa referir que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do CPPT. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta a prova documental junta aos autos reconhecida pelas partes como verdadeira.

V – DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE DIREITO

17. Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões de direito suscitadas pela Requerente, a saber:
- A) Saber se pode ou não haver pedido de revisão dos atos de IMI com base em vícios ocorridos nos atos de avaliação do valor patrimonial previamente praticados e não impugnados autonomamente, bem assim como da alegada ilegalidade das liquidações por violação do princípio da legalidade fiscal da norma contida no artigo 45º do CIMI;
 - B) Direito ao reembolso do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

Vejamos, pois, se assiste razão à Requerente.

18. No caso dos presentes autos o Requerente impugna diretamente o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IMI referentes aos anos de 2018, 2019 e 2020, deduzido em novembro de 2022, ao abrigo do disposto no artigo 78º da Lei Geral Tributária (LGT). Resulta da análise dos documentos juntos aos autos que o

Requerente fundamenta o seu pedido de revisão em vício de violação de lei que imputa aos atos de fixação do valor patrimonial de cada um dos prédios, os quais ocorreram em 2013, no resultado do procedimento de avaliação despoletado nos termos previstos no CIMI. As liquidações que o Requerente pretende impugnar não padecem, em si mesmas, de qualquer vício gerador de ilegalidade, porquanto elas são o resultado lógico da aplicação da taxa de imposto à base tributável, ou seja, ao valor patrimonial tributável fixado desde 2013. Em relação a este VPT fixado por avaliação ocorrida em 2013 o Requerente conformou-se, não tendo recorrido às garantias próprias deste procedimento, previstas no CIMI, nomeadamente, a reclamação e pedido de segunda avaliação e, eventual posterior impugnação. Pelo que, segundo a AT, os atos de fixação do VPT dos prédios em causa consolidaram-se, há muito tempo, por inércia do sujeito passivo que se conformou com os mesmos. A questão é, pois, saber se é admissível permitir a impugnação destes atos praticados em 2013, usando para o efeito, a via da impugnação do indeferimento tácito do pedido de revisão dos atos de liquidação de imposto posteriores, praticados com base no VPT então fixado.

19. Assim configurada a questão a decidir resulta que a alegada exceção de extemporaneidade do pedido arbitral está intimamente ligada à apreciação dos pressupostos do pedido de revisão que incidiu sobre as liquidações de IMI. Esta é a questão que opõe as partes no presente processo que cabe a este tribunal arbitral decidir. Importa saber se o artigo 78º da LGT permite apreciar a legalidade dos atos de fixação do valor tributável ocorridos em 2013, usando para o efeito a via da apreciação dos atos de liquidação de imposto impugnadas nos autos.

Ora, tal não se afigura possível, como se demonstrará.

Antes de avançar, todavia, importa desde já esclarecer que a questão não é nova em virtude de ter sido suscitada por diversas vezes em processos arbitrais deu origem a um recurso por oposição de julgados (entre duas decisões arbitrais), que foi decidido por Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, proferido pelo pleno do STA em 23-02-2023, ao qual se fará referência a seguir.

20. Dispõe este artigo 78º da LGT a propósito da «*Revisão dos atos tributários*»:

1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - (Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)

3 - A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro)

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro)

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro) (Anterior n.º 4.)

6 - A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro)

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) (Anterior n.º 6.)»

21. Dispõe, ainda, o artigo 86.º, n.º 1, da LGT que a avaliação direta é suscetível de impugnação contenciosa autónoma, prevendo também o artigo 134.º do CPPT que os atos de fixação dos valores patrimoniais tributários podem ser impugnados no prazo de 90 dias após a sua notificação, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Resulta do artigo 15.º do CIMI que a avaliação dos prédios urbanos é uma avaliação direta e, por isso, suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta, depois de esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão (artigo 86.º, 1 e 2 da LGT). Por sua vez, o artigo 134.º, n.º 1, do CPPT, estabelece que os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade, determinando o seu n.º 7 que a impugnação não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação. Estes normativos são reafirmados no artigo 77.º do Código do IMI, exigindo também que se esgotem previamente os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, impondo aos interessados, como condição de impugnabilidade, o ónus de requererem uma segunda avaliação nos termos do artigo 76.º do mesmo Código.

22. A este propósito, adere-se às decisões arbitrais proferidas, entre outros, nos processos arbitrais 266/2022-T¹ de 27-02-2023 e 752/2021 – T², de 12-08-2022, que se dão por reproduzidas. Acresce que este entendimento, vertido em muitas outras decisões arbitrais que não se mencionam por desnecessário, foi sufragado no recente Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, emanado pelo pleno do STA, proferido em 23-02-2023, com o n.º de processo n.º 0102/22.2BALS³, a propósito de oposição de julgados

¹ Decisão arbitral 266/2022-T de 27-02-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Maria+do+Ros%C3%A1rio+Anjos&id=6969

² Decisão arbitral 752/2021-T de 12-08-2022, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Maria+do+Ros%C3%A1rio+Anjos&id=6549

³ Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, do pleno do STA, proferido em 23-02-2023, disponível em:

<https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/0102-2023-209361075>

resultante, precisamente, de duas decisões arbitrais, ambas sobre a mesma questão, mas com diferente desfecho.

Posto isto, resulta inequivocamente deste Acórdão de Uniformização de Jurisprudência que:

«Deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável. Deixando o contribuinte precluir a possibilidade de sindicar o valor patrimonial tributário nos termos previstos nos artigos 76.º e 77.º do Código do IMI, não pode arguir a ilegalidade da liquidação com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.

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 adjectiva 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 preclude que, em sede de impugnação judicial do ato de liquidação do imposto, possa ser questionada a quantificação do valor fixado.***

Não tendo sido impugnado judicialmente o resultado da segunda avaliação, nos termos previstos na lei, forma-se caso decidido ou resolvido sobre o valor da avaliação, pelo que esta não pode voltar a ser discutida (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2011, proferido no processo 0758/10). Aliás, como refere Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. I, 6.ª edição, 2011, Áreas Editora, pág. 472) “Neste caso da avaliação directa da matéria tributável, resulta claramente do n.º 4 do at.º 86.º da LGT, embora a contrario, que a invocação das ilegalidades de actos de avaliação directa só pode ser efetuada em impugnação autónoma. Na verdade, tratando este art. 86.º da LGT da impugnação de actos de avaliação directa e de avaliação indirecta da matéria tributável, o facto de se prever no seu n.º 4, apenas para os atos de avaliação indirecta, a possibilidade de invocação das respectivas ilegalidades na impugnação do acto de liquidação, revela com clareza uma intenção legislativa de que só nesses casos de avaliação indirecta tal é possível, pois, se assim não fosse, decerto se faria referência cumulativa à generalidade de actos de avaliação da matéria tributável.”

Acrescenta-se que a solução contrária traria, por um lado, irracionalidade ao sistema, que exige para a impugnação do resultado da avaliação direta, uma segunda avaliação (visando eliminar a carga subjetiva inerente à avaliação e promover a fixação tão objetiva quanto possível da matéria coletável), e já a dispensaria se as ilegalidades a ela inerentes pudessem ser tratadas em sede de impugnação da liquidação do tributo; e por outro, deixaria sem sentido a previsão de impugnação autónoma do ato de fixação do valor patrimonial tributário, pois o corolário lógico da sua previsão só pode ser a preclusão da possibilidade de impugnação posterior.»

23. Assim, resulta desta jurisprudência a confirmação do entendimento que subscrevemos em anteriores decisões arbitrais sobre o mesmo tema, entendendo que os atos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são atos destacáveis, autonomamente impugnáveis, não podendo na impugnação das liquidações que com base neles sejam efetuadas discutir-se a legalidade daqueles atos. O sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes atos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos termos da lei».

Retornando ao caso dos presentes autos, constata-se que o único fundamento para o pedido de revisão das liquidações de IMI é a ilegalidade resultante da aplicação dos critérios estabelecidos para avaliação dos prédios urbanos edificados na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

A norma específica contida no artigo 45.º do CIMI, que segundo o Requerente constitui uma norma que consagra critérios ilegais e inconstitucionais para a fixação do VPT dos terrenos para construção, é, sem dúvida, uma norma suscetível de alterar a base tributável e o cálculo do imposto. Dito de outro modo, o normativo apontado influenciou o valor da avaliação e o ato de fixação do VPT, ocorridos em 2013, que o Requerente devia ter impugnado pelos meios legais adequados no âmbito deste procedimento. Mas, sendo assim, como a própria Requerente alega, não há dúvida que o erro alegado terá afetado

a legalidade do(s) ato(s) de determinação da matéria coletável que conduziram à fixação do VPT e não os atos de liquidação impugnados no pedido arbitral, aos quais não é imputável qualquer erro aos serviços. Como o próprio Requerente reconhece as liquidações impugnadas foram processadas em 2013, de acordo com as normas citadas em vigor ao tempo da avaliação. Trata-se de matéria vinculada à lei, na qual a Administração não dispõe de alternativa senão processar as liquidações de imposto de acordo com o VPT fixado e evidenciado nas matrizes.

24. Dito isto, não há dúvida que a fixação do VPT constitui «*um acto administrativo em matéria tributária, destacável e, por isso, passível de impugnação autónoma.*» A impugnação autónoma dos atos destacáveis tem como propósito «oferecer uma maior garantia aos administrados, permitindo-lhes reagir atempadamente de molde a evitar a produção de efeitos lesivos, que se projetam no ato final do procedimento ou em atos externos a este.

Por esta razão, aliás, o artigo 74º do CIMI dispõe de forma inequívoca que não havendo reclamação da avaliação que fixou o VPT e requerida a segunda avaliação no prazo legal, o ato de fixação do VPT se consolida. A sua alteração, contudo, é sempre possível através do desencadear de uma nova avaliação, da iniciativa do sujeito passivo, desencadeando novo procedimento de avaliação de modo a superar as eventuais falhas ocorridas na avaliação anterior.

Portanto, em suma, não tendo sido impugnado ao ato de fixação do VPT, conclui-se que não há erro imputável aos serviços que possa sustentar a revisão dos atos de liquidação. As liquidações foram processadas a coberto desse VPT e, enquanto este não fosse alterado, não podiam ser efetuadas de outro modo.

O suporte legal da AT para liquidar o IMI é o VPT fixado e constante das matrizes prediais. Logo, não subsiste erro imputável aos serviços no processamento das liquidações impugnadas.

Coisa diferente é saber se devia ter sido impugnado o VPT fixado com os fundamentos que aqui utiliza (fora do tempo e do procedimento próprio) e, para isso, o Requerente tinha garantias ao seu dispor que optou por não utilizar.

Como resulta do que vem exposto e da Jurisprudência citada, o ato de avaliação constitui um ato autónomo e destacável para efeito de impugnação judicial, que se não for impugnado nos termos e prazo fixado na lei se consolida na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher. Assim, uma vez que o Requerente não questionou o valor patrimonial fixado pela 1.^a avaliação, através de um pedido de 2.^a avaliação, nem tendo deduzido impugnação judicial contra o valor desta avaliação, o valor patrimonial tributário fixou-se, não sendo possível conhecer na posterior liquidação, de eventuais erros ou vícios cometidos nessa avaliação.

30. Por fim, constata-se que a causa de pedir prende-se exclusivamente com a aplicação do disposto no artigo 45.º do CIMI, de que resultou um valor patrimonial tributário superior ao legalmente previsto, devido ao facto de terem sido indevidamente aplicados os coeficientes de localização, de afetação e de qualidade e conforto. Porém, a Requerente conformou-se com tal desígnio.

Constata-se assim que o único vício imputado pela Requerente às liquidações impugnadas se prende com ilegalidades cometidas nos atos de avaliação, sendo que estes atos, como decorre dos documentos juntos pela Requerente e supra se dá por provado, tiveram lugar em 2013 e que não foram atempadamente impugnados através dos meios administrativos e judiciais ao dispor do sujeito passivo. O procedimento de avaliação e subsequente impugnação autónoma devia ter sido deduzida no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT. Trata-se, em conclusão, de um mecanismo específico do sistema fiscal quanto às condições de acesso à via contenciosa que em nada contende com o princípio da legalidade previsto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República.

Por último, se dúvidas persistissem sobre o entendimento que vem exposto, o recente Acórdão de uniformização de jurisprudência, já supracitado, é sobejamente esclarecedor sobre o adequado regime aplicável ao caso concreto em apreciação nestes autos.

24. Em conclusão, atendendo a tudo o que vem exposto e à Jurisprudência enunciada (que se subscreve na íntegra) decide-se pela improcedência de todos os pedidos formulados pela Requerente, e em consequência, improcede também o pedido de reembolso do valor petitionado pela Requerente e respetivos juros.

VI - DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento impugnado, com as devidas consequências legais, nomeadamente, manter os atos impugnados e absolver a Requerida de todos os pedidos formulados.
- b) Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em **€32.476,07** (trinta e dois mil, quatrocentos e setenta e seis euros e sete cêntimos) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€1.836,00** (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da parte vencida.

Notifique-se.

Lisboa, 28/11/ 2023

O Árbitro,

(Maria do Rosário Anjos)

