

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 819/2025-T

Tema: IMI e AIMI - Impugnação do valor patrimonial tributário. Revisão do acto tributário.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

Deixando o sujeito passivo 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.

Carla Almeida Cruz, árbitro das listas do CAAD, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral singular, constituído em 21-11-2025, elabora nos seguintes termos a decisão arbitral no processo identificado.

1. RELATÓRIO

A..., LDA., pessoa coletiva com o número único de matrícula e de identificação fiscal..., com sede na ..., n.º..., (doravante, abreviadamente designada de “Requerente”), veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, (doravante, abreviadamente designado de “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, peticionando a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa com o nº...2025..., e em consequência, a anulação parcial das liquidações de IMI e AIMI dos anos de 2021, 2022 e 2023 relativas ao prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ... e ..., na Amadora, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., no concelho de Amadora, no valor de €7.708,32.

1.

A Requerente peticiona também o reembolso do montante do imposto pago e o pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do respetivo pagamento até ao seu reembolso.

É Requerida nestes autos a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida” ou “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 16-09-2025 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral, com árbitro singular, a signatária, que manifestou a aceitação do encargo, no prazo legal.

Em 03-11-2025 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado intenção de recusar a designação do árbitro, nos termos previstos nas normas do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e nas normas dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, e em conformidade com a disciplina constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 21-11-2025.

A Requerida, através de despacho arbitral proferido em 24-11-2025, foi notificada para os efeitos previstos no artigo 17.º da RJAT.

Em 12-01-2026, a Requerida juntou aos autos cópia do processo administrativo, e apresentou a sua Resposta, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, na qual pugna pela improcedência e consequente absolvição de todos os pedidos.

Por despacho de 13-01-2026, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas.

Em 30-01-2026, a Requerente apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida na petição inicial e juntou um documento.

Em 19-02-2026, a Requerida apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida no seu articulado de resposta, tendo também se pronunciado quanto às questões suscitadas pela Requerente nos pontos VI) e VII) das respetivas alegações e ao documento então junto pela Requerente.

Por despachos de 14-05-2026 e de 14-07-2026, foi determinada, nos termos do disposto na norma do artigo 21º-2 do RJAT, a prorrogação, pelo período de dois meses, do prazo para ser proferida a decisão arbitral nestes autos.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

3. FUNDAMENTAÇÃO

3.1. MATÉRIA DE FACTO

3.1.1. Factos provados

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

- A) A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua..., n.ºs..., ...-... Amadora, descrito na ... Conservatória do Registo Predial da Amadora sob o número ... da freguesia de ... e inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ...º da mesma freguesia (cf. doc. 1 junto com o PPA).
- B) O prédio da Requerente identificado em A), foi alvo de avaliação geral no ano de 2013 (cf. por acordo, e PA).
- C) Em 2013-01-11, no âmbito da avaliação geral dos prédios urbanos, foi registada a declaração modelo 1 do IMI com o n.º ... relativa ao prédio urbano em questão, onde constam os seguintes dados de avaliação (cf. doc. 2 junto com o PPA):

ÁREAS (em m²)

Área total do terreno: 1.280,2700 m² Área de implantação do edifício: 293,0000 m² Área bruta de construção: 587,6000 m² Área bruta dependente: 0,0000 m² Área bruta privativa: 587,6000 m²

DADOS DE AVALIAÇÃO

Ano de inscrição na matriz: 1977 Valor patrimonial actual (CIMI): €481.769,75 Determinado no ano: 2018

Tipo de coeficiente de localização: Habitação Coordenada X: 105.466,00 Coordenada Y: 197.229,00

Vt*	=	Vc	x	A	x	Ca	x	CI	x	Cq	x	Cv
474.650,00	=	603,00	x	515,7364	x	1,00	x	1,85	x	1,100	x	0,75

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, CI = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo A = (Aa + Ab) x Caj + Ac + Ad, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação, (Aa + Ab) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

* Valor arredondado, nos termos do n.º 2 do Art.º 38º do CIMI.

Mod 1 do IMI n.º: Entregue em : 2013/01/11 Ficha de avaliação n.º: Avaliada em :

2013/02/27

- D) O resultado da avaliação do prédio efetuada em 2013, foi notificado à Requerente através do ofício n.º ..., datado de 01.03.2013, emitido via CTT e com data de recebimento em 01.03.2013, tendo a Requerente sido informada da possibilidade de reclamar da avaliação no prazo de 30 dias, nos termos do artigo 73.º, n.º 3 do CIMI e n.º 5 do artigo 39.º do CPPT (cf. acordo e PA).
- E) A Requerente não apresentou reclamação, nem pedido de 2.ª avaliação relativamente à fixação dos valores patrimoniais tributários dos prédios, efetuada no ano de 2013, melhor identificada em C), tendo a avaliação se tornado definitiva e sido averbada na matriz em 06.04.2013 (cf. acordo e PA).
- F) À data de 03.11.2021, o referido prédio apresentava um Valor Patrimonial Tributário (VPT) de €481.769,75, resultante das áreas então inscritas na matriz: área total do terreno de 1.280,2700 m²; área de implantação do edifício de 293,0000 m²; área bruta de construção de 587,6000 m²; e área bruta privativa de 587,6000 m² (cf. doc. 2 junto com o PPA).
- G) Em 15.01.2025, a Requerente apresentou declaração Modelo 1 de IMI com o n.º..., para correção dos elementos matriciais do prédio, atendendo a que as áreas inscritas na matriz não correspondiam à realidade física do prédio (cf. doc. 3 junto com o PPA).
- H) Em 27.01.2025, a Requerente foi notificada da avaliação do prédio efetuada na sequência da declaração Modelo 1 de IMI que apresentou em 15.01.2025 e da qual resultou a alteração das áreas conforme requerido (cf. doc. 4 junto com o PPA).
- I) A Requerente não apresentou reclamação, nem pedido de 2.ª avaliação relativamente à fixação dos valores patrimoniais tributários dos prédios, efetuada em 2025, melhor

identificada na antecedente alínea H), tendo a avaliação se tornado definitiva e sido averbada na matriz em 17.03.2025 (cf. por acordo e PA).

- J) Na sequência desta avaliação, o prédio passou a ter as seguintes áreas e dados de avaliação (cf. doc. 1 junto com o PPA):

ÁREAS (em m²)

Área total do terreno: 1.280,2700 m² Área de implantação do edifício: 287,2000 m² Área bruta de construção: 308,2000 m² Área bruta dependente: 0,0000 m² Área bruta privativa: 308,2000 m²

DADOS DE AVALIAÇÃO

Ano de inscrição na matriz: 1977 Valor patrimonial actual (CIMI): €244.620,00 Determinado no ano: 2025

Tipo de coeficiente de localização: Habitação Coordenada X: 105.467,00 Coordenada Y: 197.230,00

Vt*	=	Vc	x	A	x	Ca	x	Cl	x	Cq	x	Cv
244.620,00	=	665,00	x	292,0134	x	1,00	x	1,70	x	1,140	x	0,65

Vt = valor patrimonial tributário, Vc = valor base dos prédios edificados, A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca = coeficiente de afectação, Cl = coeficiente de localização, Cq = coeficiente de qualidade e conforto, Cv = coeficiente de vetustez, sendo A = (Aa + Ab) x Caj + Ac + Ad, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação, (Aa + Ab) x Caj = 100 x 1,0 + 0,90 x (160 - 100) + 0,85 x (220 - 160) + 0,80 x (Aa + Ab - 220,0000).

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

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

Mod 1 do IMI nº: Entregue em : 2025/01/15 Ficha de avaliação nº: Avaliada em :

2025/01/23

- K) Da correção das áreas do prédio resultou uma nova fixação do VPT, cujo ato foi devidamente inscrito na matriz, tendo o VPT sido reduzido de € 481.769,75 para € 244.620,00, o que teve impacto na base de incidência do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e do Adicional ao IMI (AIMI) (cf. docs. 1 e 2 juntos com PPA).
- L) Até à correcção das áreas do prédio, o IMI devido pela Impugnante ascendia a €1.445,31 no ano de 2023 e o AIMI a €1.927,08 no ano de 2024 (cf. doc. 5 junto com o PPA).
- M) Após a correção efetuada em janeiro de 2025, o IMI relativo ao prédio, ainda que de valor não concretamente apurado, passou a ser de valor inferior ao dos anos anteriores (cf. por acordo).
- N) Em 10.04.2025, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa com o n.º ...2025..., relativamente às liquidações de IMI e AIMI dos anos de 2021, 2022, 2023 e 2024, no qual solicita a restituição do IMI pago nos últimos quatro anos em conformidade com o VPT atualizado em 2025, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI (cf. doc. 6 junto com o PPA, e PA).
- O) Em 13.05.2025 foi proferido projecto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, nos termos e com os fundamentos que constam do documento 7 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, tendo a Requerente sido notificada

para exercer o seu direito de audição prévia quanto a este projecto de decisão (cf. doc. 7 junto com o PPA, e PA).

- P) Em 02.06.2025, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, pugnado pela revogação do projeto de indeferimento e deferimento do Pedido, nos termos e com os fundamentos constantes do documento 8 junto com o PPA.
- Q) Em 06.06.2025, o projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi convolado em definitivo, nos termos e com os fundamentos que constam do documento 9 junto com o PPA, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.
- R) A Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, através de carta registada em 16.06.2025, com n.º de registo RL...PT (cf. por acordo e PA).
- S) Em 15.09.2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD].

3.1.2. Factos considerados não provados

Não resultou provado o valor total (€7.708,32) das liquidações de IMI e AIMI cuja anulação é peticionada nos presentes autos, tendo quanto a esta matéria resultado apenas provada a factualidade constante da alínea L) dos factos provados.

3.1.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto, pelo que no tocante à matéria de facto dada como provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, bem como na análise crítica da prova documental que consta dos autos, designadamente os documentos juntos pela Requerente, cuja correspondência à realidade não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem

insuscetíveis de comprovação, sendo que o seu acerto só pode ser aferido em confronto com a fundamentação da decisão da matéria jurídica, constante do capítulo seguinte.

Finalmente, importa sublinhar que a questão essencial a decidir é de direito e assenta na prova documental junta aos autos pelo Requerente, não contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. MATÉRIA DE DIREITO

3.2.1. Objeto do litígio e posição das partes

A questão que constitui o *thema decidendum* neste processo respeita à impugnabilidade de actos tributários de liquidação de IMI e de AIMI, com fundamento em erro na fixação do valor patrimonial tributário. Mais concretamente e como a Requerente refere no PPA, importa aqui determinar se, perante a correção das áreas de um prédio urbano com impacto no respetivo Valor Patrimonial Tributário (VPT), a Autoridade Tributária e Aduaneira está vinculada a proceder à revisão oficiosa das liquidações de IMI/AIMI dos quatro anos anteriores, ao abrigo do disposto nos artigos 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 115.º do Código do IMI (CIMI).

A Requerente peticiona a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa com o nº...2025..., e em consequência, a anulação parcial das liquidações de IMI e AIMI dos anos de 2021, 2022 e 2023 relativas ao prédio urbano sito na Rua..., n.ºs..., na Amadora, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., no concelho de Amadora, no valor de €7.708,32.

Para sustentar o pedido que deduz, a Requerente, alega em síntese que:

- (i) A correcção/atualização da área do prédio, efetuada em janeiro de 2025, originou um novo VPT, de montante inferior, que deve ter impacto na base de incidência do imposto dos quatro anos anteriores ao pedido, ou seja, nas liquidações de IMI e AIMI de 2021 a 2023, em conformidade com o disposto no artigo 78.º da LGT e 115.º do CIMI.
- (ii) AAT está vinculada a proceder à revisão das liquidações de IMI e AIMI desses quatro anos, atendendo a que, nos termos do disposto no artigo 115.º do CIMI, esta deve proceder oficiosamente à revisão do VPT sempre que se demonstre a inexatidão nos elementos declarativos do prédio.

- (iii) A correção da área efetuada em 2025 não consubstancia uma “nova avaliação”, mas sim a reposição da verdade material relativamente às dimensões reais do imóvel, sempre existentes desde 1969, ou seja, já se encontravam erradas aquando da avaliação do VPT em 2013.
- (iv) A decisão da AT que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, viola o disposto nos artigos 78.º da LGT e 115.º do CIMI e ainda os princípios constitucionais da legalidade, da igualdade tributária e da tutela da confiança.
- (v) Perante a constatação de que as áreas consideradas para efeitos de VPT eram incorretas, verifica-se erro imputável à AT, impondo-se a revisão das liquidações de IMI e AIMI dos anos de 2021, 2022 e 2023, no valor global de €7.708,32, nos termos do artigo 78.º da LGT, com restituição das quantias pagas em excesso e juros indemnizatórios devidos.

Por seu turno, a Autoridade Tributária e Aduaneira, opõe-se à pretensão da Requerente, defendendo a legalidade das liquidações impugnadas, atento os seguintes fundamentos que invoca:

- (i) A avaliação geral efetuada em 2013 ao prédio urbano em questão, tornou-se definitiva e válida para efeitos de tributação a partir do momento em que se esgotaram os prazos legais para apresentação de reclamações/pedido de segunda avaliação, sem que a Requerente tenha reagido.
- (ii) Pelo facto de a Requerente não ter reagido contra o VPT apurado naquela avaliação de 2013, o mesmo consolidou-se e constituiu base legítima para a incidência do IMI nos anos subsequentes, sendo que a AT atuou de forma correta e válida ao emitir as liquidações desses anos nos moldes em que o foram. (cf. n.º 1 do art.º 113.º do Código do IMI).
- (iii) O pedido de correção de áreas efetuado pela Requerente configura uma reclamação da matriz com o motivo da alínea n) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, pelo que se aplica o regime previsto no artigo 130.º, n.º 8 do mesmo diploma, que estabelece que os efeitos das reclamações e correções à matriz só se produzem no ano que o pedido de retificação foi apresentado, de onde resulta que as liquidações aqui visadas, cumpriram todas as normas legais aplicáveis sendo válidas e eficazes.

- (iv) Não se verificou qualquer erro imputável aos serviços da AT, tal como invocado pela Requerente, pelo que não é aplicável o regime contido no artigo 78.º da LGT, ou seja, os efeitos da correção das áreas do prédio não retroagem aos quatro anos anteriores à emissão das liquidações.
- (v) Nos termos do artigo 130.º, n.º 8 do CIMI, a correção da área do prédio promovida pela AT e consequente redução do VPT apenas têm impacto na liquidação de 2025, ano em que foi entregue o pedido de correção, não produzindo efeitos relativamente aos anos anteriores (2021 a 2024).
- (vi) A Requerente em 2013, conformou-se com a avaliação efetuada e com a área considerada, no momento em que lhe foi dada possibilidade de reagir, não o fez, pelo que, não pode agora invocar qualquer erro imputável aos serviços.
- (vii) Atenta a mais recente jurisprudência consolidada do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 23.02.2023 no processo n.º 102/22.2BALSb, eventuais vícios próprios e exclusivos do VPT são insuscetíveis de ser impugnados no ato de liquidação que seja praticado com base no mesmo.
- (viii) 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), os quais constituem atos finais do procedimento de avaliação.
- (i) Ao ato impugnado não é imputado qualquer vício específico, seja na operação de liquidação, seja no seu procedimento.
- (ii) O que a Requerente contesta é, apenas e só, o ato de fixação do VPT e não o ato de liquidação, e os atos de fixação do VPT não são atos de liquidação. São atos autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria e diretamente sindicáveis que põem fim ao procedimento de avaliação.
- (iii) Esta é uma das situações em que o princípio da impugnação unitária é expressamente afastado neste caso pelo artigo 86.º da Lei Geral Tributária.
- (iv) Uma vez que os vícios da fixação do VPT, não são sindicáveis na análise da legalidade do ato de liquidação, porquanto os mesmos já se consolidaram na ordem jurídica não é, nem legal, nem admissível, a apreciação da correção do VPT em sede de impugnação do ato de liquidação.

- (v) Caso o ato que fixa o valor patrimonial tributário não seja impugnado nos termos e prazo fixado consolida-se na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, semelhante ao caso julgado, que a posterior liquidação tem de acolher.
- (vi) Ou seja, a errónea qualificação e quantificação do valor patrimonial apenas pode ser conhecida em sede de impugnação da 2.ª avaliação e não na posterior liquidação consequente.
- (vii) O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Uniformizador de jurisprudência de 23-02-2023, proferido no Proc.º n.º 0102/22.2BALSB, veio esclarecer que o artigo 78º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários stricto sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo.

Sustenta ainda a AT, a propósito do pedido de reembolso formulado pela Requerente que, na hipótese da ação vir a ser julgada procedente, não deverá ser fixado o valor do montante a reembolsar pois o tribunal não possui todos os elementos necessários para o efeito, peticionando que neste caso a quantificação do montante devido, deve ser apurado em sede de execução da decisão arbitral.

3.2.2. Apreciação da questão

A questão controvertida no presente processo, consiste, em primeiro lugar, em analisar se o contribuinte deixar precluir a possibilidade de sindicar o VPT, poderá ainda assim arguir a ilegalidade das liquidações de IMI e AIMI com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo dos VPT's que serviram de base a essas liquidações, e em segundo, podendo fazê-lo, se existe no caso em apreço erro na avaliação do VPTs.

Assim passamos a apreciar.

Sobre esta concreta primeira questão, se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, nos seus Acórdãos de uniformização de jurisprudência proferidos no âmbito dos processos n.ºs 0102/22.2BALSB, em 23-02-2023, e 115/23.7BALSB, em 22-11-2023, e em momento posterior, também o CAAD em vários processos, designadamente no âmbito dos processos n.ºs. 1020/2023-T, 566/2023 e 694/2023.

Relativamente a esta matéria, o Supremo Tribunal Administrativo no referido processo n.º 102/22.2BALS em 23.02.2023, veio uniformizar jurisprudência, com os fundamentos que a seguir se reproduzem e aos quais integralmente aderimos:

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

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

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

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

O disposto nestes dois artigos 76.º e 77.º do Código do IMI devem ser interpretados em conjugação com o disposto no referido artigo 134.º do CPPT, que prevê, como atrás referimos, a impugnação dos atos de fixação dos valores patrimoniais, e no seu n.º 7 condiciona a impugnabilidade ao esgotamento dos meios gratuitos (“7- A impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.”), que por sua vez está em consonância com o artigo 86.º, n.º 2, da LGT, que determina, como também já se referiu, que os atos de avaliação direta

só são contenciosamente impugnáveis quando estiverem esgotados os meios administrativos previstos para a sua revisão. Esta necessidade de esgotamento dos meios gratuitos como condição de impugnação do valor fixado através de avaliação direta, reiterada nas diferentes disposições legais, evidencia que a segunda avaliação não é, para efeitos de impugnação, uma mera faculdade.

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

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

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

Distingue-se daqueles outros procedimentos em que o ato de avaliação direta se insere num procedimento tributário tendente à liquidação do tributo, e que assim assumem a natureza de atos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa, isto é, apesar de serem atos preparatórios da decisão final (liquidação) por disposição legal especial são direta e imediatamente impugnáveis. No caso, como referimos, o ato final do procedimento de avaliação é o ato que fixa o valor patrimonial.

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

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

Aliás, como refere Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. I, 6.ª edição, 2011, Áreas Editora, pág. 472 Neste caso da avaliação directa da matéria tributável, resulta claramente do n.º 4 do at.º 86.º da LGT, embora a contrario, que a invocação das ilegalidades de actos de avaliação direta só pode 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.”

Em resumo, citando o sumário de referido acórdão: *“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.”*

Importa ainda referir que na sequência deste Acórdão uniformizador, surgiu a questão da possibilidade do contribuinte obter a revisão de liquidações baseadas em VPT's erroneamente fixados, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT (“injustiça grave ou notória”), tendo sido proferidas neste sentido várias decisões arbitrais, designadamente as decisões proferidas em 03-04-2023 no âmbito do processo n.º. 464/2022, e em 15-02-2024 no âmbito do processo n.º. 564/2023. Estas decisões consideraram que o Acórdão em questão afasta a possibilidade dos sujeitos passivos contestarem a legalidade de liquidações de IMI e AIMI, com fundamento em ilegalidade na fixação do VPT a elas subjacente, através de pedido de revisão oficiosa apresentado ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, mas não através do mecanismo excecional previsto no artigo 78.º, n.ºs 4 e 5, da LGT.

Sucede que o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Uniformizador de Jurisprudência, proferido em 22-11-2023, no processo n.º 115/23.7BALSB, veio esclarecer esta questão, pondo fim à discussão jurídica que esta matéria vinha a suscitar, tendo reafirmado a doutrina constante do Acórdão de uniformização de jurisprudência proferido no âmbito do processo n.º 0102/22.2BALSB, em 23-02-2023, acrescentado que:

«Diga-se ainda que, de nada vale, neste domínio, procurar abrigo no art. 78.º n.º 4 da LGT, dado que, a jurisprudência emanada do Acórdão Fundamento emerge de um pedido de revisão formulado ao abrigo do disposto no 78.º da LGT, impondo-se referir que, se é verdade que está em causa um verdadeiro direito do contribuinte, no sentido de exigir da AT que expurgue da ordem jurídica, total ou parcialmente, um acto ilegal, bem como a restituição do que tenha sido ilegalmente cobrado, com base no artigo 103.º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, que não permite a cobrança de tributos, nem os respectivos montantes, que não estejam previstos na lei, não pode olvidar-se que este procedimento apenas tem por objecto os “actos tributários” em sentido estrito, aqui se incluindo os actos de liquidação e de alteração da matéria colectável quando não dê lugar a qualquer liquidação, não abrangendo os actos administrativos em matéria tributária, como são os actos de fixação de valores patrimoniais (art. 97.º, n.º 1 alíneas a), b) e f), do CPPT).

Por outro lado, como referem Diogo Leite Campos e Outros, “LGT - Anotada e Comentada”, 4ª ed. 2012, pág.702, estarão abrangidos pela expressão “actos tributários” que consta da epígrafe do artigo 78.º quer os actos de liquidação, quer os de fixação da matéria tributável, se ela tiver autonomia, o que significa que o artigo 78º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários stricto sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo.

Assim sendo, uma boa leitura do Acórdão deste Supremo Tribunal (Pleno) de 23-02-2023, proferido no Proc.º n.º 0102/22.2BALSB, www.dgsi.pt, no sentido de que - o artigo 78º é inaplicável aos actos de fixação do VPT (actos administrativos em matéria fiscal), na medida em que visa apenas os actos tributários stricto sensu, incluindo o acto de determinação da matéria tributável, quando não dê lugar à liquidação de qualquer tributo - teriam permitido ao Tribunal Arbitral decidir a questão».

Dos Acórdãos de uniformização de jurisprudência proferidos no âmbito dos processos n.ºs 0102/22.2BALSB, em 23-02-2023, e 115/23.7BALSB, em 22-11-2023, resulta assim claro e evidente que o Douto Supremo Tribunal Administrativo pretendeu afastar a possibilidade dos sujeitos passivos contestarem a legalidade de liquidações de IMI e AIMI, seja com fundamento em ilegalidade na fixação do VPT a elas subjacente, através de pedido de revisão oficiosa apresentado ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, seja com fundamento em injustiça grave e notória, nos termos do artigo 78.º, n.ºs 3 e 4, da LGT.

A presente decisão segue os mencionados Acórdãos de uniformização de jurisprudência dos quais resulta uma preclusão absoluta da possibilidade de os sujeitos passivos arguirem a errónea fixação do VPT através de pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de IMI e AIMI emitidos com base no mesmo.

Deste modo, face aos factos provados, não há dúvidas que a Requerente deixou precluir a possibilidade de sindicar o VPT resultante da avaliação realizada em 2013 (cf. alínea E) dos factos provados), o que a impede de arguir a ilegalidade das liquidações de IMI e AIMI relativas aos anos anteriores (2021 a 2024), com fundamento na ilegalidade subjacente ao cálculo dos VPT's que serviram de base a estas liquidações.

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

Deste modo, e quanto às liquidações *in casu*, não se verifica qualquer erro no ato de liquidação, porquanto foram calculadas com base no VPT, resultante da avaliação realizada em 2013 que a Requerente não impugnou.

A Requerente conformou-se com a avaliação realizada em 2013 e com a área então considerada, pelo que esta avaliação se tornou definitiva e válida para efeitos de tributação a partir do momento em que se esgotaram os prazos legais para apresentação de reclamações/pedido de segunda avaliação, sem que a Requerente tenha reagido.

Quanto ao pedido de correção de áreas efetuado pela Requerente em 2025, este configura-se como uma reclamação da matriz, nos termos do disposto na alínea n) do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI. Assim sendo, e atento o que dispõe o n.º 8 do mencionado artigo 130.º do CIMI, a correção da área do prédio e a consequente redução do VPT apenas têm impacto na liquidação de 2025, ano em que foi entregue o pedido de correção, não produzindo efeitos relativamente aos anos anteriores (2021 a 2024), pelo que as liquidações aqui visadas, não padecem de qualquer erro imputável aos serviços, nem da ilegalidade que a Requerente lhes imputa.

Pelas razões expostas, entende o tribunal arbitral ser de acompanhar a jurisprudência acabada de citar, tendo até em conta o fim de se obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, como o impõe o artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil., razão por que não pode deixar de julgar-se totalmente improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral.

4. DECISÃO

Nos termos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

1. Julgar totalmente improcedentes os pedidos formulados pela Requerente;
2. Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

5. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 7.708,32 (sete mil, setecentos e oito euros e trinta e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC,

aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

6. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de agosto de 2026.

O Árbitro

(Carla Almeida Cruz)