

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 204/2026-T

Tema: IMI. Data da avaliação de prédio por alteração da sua qualificação.

Sumário

- i. A eventual falta de data na ficha de avaliação de um prédio constitui mera formalidade que não invalida o ato que, aliás, só produz efeitos quanto ao contribuinte na data em que lhe for legalmente notificada.
- ii. A não impugnação do ato de fixação do valor patrimonial tributário, como previsto no artigo 134.º do CPPT, constitui exceção dilatória de que decorre e incompetência material do tribunal arbitral para conhecer de mérito.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A..., Imobiliários, Lda., NIPC ...** (doravante Requerente) com sede no Sítio ..., S/n, Castro Marim, Portugal, e escritório e domicílio electivo na Rua ..., numero ..., ... -... ..., veio requerer a constituição do tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.
2. A Requerente pretende a declaração da ilegalidade e consequente anulação, da Avaliação Ficha n.º ...-artigo urbano P ..., da freguesia de ...-anterior prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... Secção n.º ... emitida pelo Serviço de finanças de Cascais ..., que lhe foi notificada em 29-11-2025, na sequência de uma liquidação anterior, da qual a autora apresentou a reclamação, pedindo uma 2ª avaliação que

1.

manteve a data de passagem do prédio rústico a urbano, considerando ter sido indeferida a sua reclamação, por ofício que foi notificado à autora no portal via ctt com data de 29-11-2025 e a consequente anulação das liquidações de IMI já pagas e as de AIMI, todas relativas aos anos de 2022 e de 2023.

3. A Requerente invoca como base jurídica do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) o artigo 77.º n.º 1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.
4. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.
5. Em 27 de fevereiro de 2026, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que foi aceite, em 2 de março de 2026, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado automaticamente à AT.
6. De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou, em 17 de abril de 2026, o signatário, que comunicou a aceitação do encargo nos termos legais, para formar o Tribunal Arbitral Singular. As Partes, notificadas dessa designação não manifestaram vontade de a recusar.
7. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 16 de Abril de 2026.
8. Em 07 de maio de 2026, o tribunal proferiu o seguinte despacho:

Nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17º, do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária),notifique-se a Sra. Diretora Geral da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
9. Em 11 de junho de 2026, a Requerida apresentou pedido de prorrogação do prazo para a Resposta, invocando dificuldades na tramitação interna das informações necessárias à adequada defesa da sua posição.
10. Na mesma data, o Tribunal proferiu o seguinte despacho (editado):

Face aos motivos invocados e para que a Requerida possa exercer o direito ao contraditório, prorrogo, por 20 dias, contados de 11-06-2026, o prazo para a Resposta e junção do PA, conforme vem requerido.

11. Em 01 de julho de 2026, a Requerida apresentou, para além do processo administrativo (PA), a sua Resposta, onde se defendeu por exceção e por impugnação, propugnando a improcedência da ação.
12. Em 02 de julho de 2026, o Tribunal proferiu o seguinte despacho:

Notifique a Requerente para, querendo, responder no prazo de 10 dias às exceções invocadas pela Requerida na sua Resposta.

13. Em 27 de agosto de 2026, tempestivamente (considerando a suspensão dos prazos durante o período de férias judiciais nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 138.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável aos autos por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), a Requerente apresentou a sua resposta às exceções invocadas pela Requerida.
14. Na mesma data, o Tribunal concedeu prazo às Partes para, querendo, apresentarem as alegações escritas, o que ambas fizeram dentro do prazo concedido.

II. SANEAMENTO

15. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente.
16. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. 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).
17. Cumprindo delas conhecer nesta sede, nos termos do disposto no artigo 595.º, n.º 1, al. a), do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, as exceções dilatórias invocadas e fundamentadas pela Requerida são as seguintes:

a. A incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria e em razão da intempestividade do ppa

18. A Requerida fundamenta estas exceções dilatórias nos seguintes termos, extraídos da sua Resposta:

- i) Como referido na parte introdutória, por via do pedido de pronúncia arbitral vêm os Requerentes pugnar (i) pela alteração da classificação de prédio urbano para prédio rústico, (ii) pela anulação da ficha de avaliação n.º ... (iii) anulando-se consequentemente as liquidações de IMI e de AIMI dos anos de 2022 e 2023.
- ii) Sem prejuízo do que adiante se dirá em sede de defesa por impugnação sobre o entendimento veiculado pela Requerente, importa desde já suscitar a incompetência do Tribunal Arbitral Singular porquanto a apreciação de tais matérias extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.
- iii) Com efeito, em face do pedido formulado dir-se-á que, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), não contempla a possibilidade de apreciação de pedidos tendentes ao peticionado pela Requerente.
- iv) Isto porque, a competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
- v) Como bem refere Jorge Lopes de Sousa:

«a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade:

a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [...];

b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [...];

(c) De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo [...];

(d) De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos [...];

(e) De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT [...];

(f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias [...];

(g) As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas [...];

(h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), imposto especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação [...]» -

cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 105-108, sublinhados nossos.

vi) À luz daquele artigo resulta que **quaisquer questões relacionadas com fichas de avaliação e alteração da classificação de prédios** (que é aquilo que mediata ou imediatamente pretende ver aqui questionado a Requerente) não são passíveis de ser discutidas em sede arbitral, existindo, para tal, procedimentos próprios constantes no normativo jurídico-fiscal.

vii) Pois que se tratam de questões relacionadas com atos preparatórios e instrumentais do ato de liquidação de imposto.

viii) Acresce que, os factos sobre os quais a Requerente pretende agora questionar, sem que o tenha feito tempestivamente e em sede própria,

deixando precluir todos os prazos que tinha ao seu dispor, estão sedimentados na ordem jurídica.

- ix) Aliás, ainda que se considerasse, por mero dever de patrocínio, que estivéssemos perante um facto susceptível de sindicância no CAAD, o mesmo haveria que, nos termos e para os efeitos dos artigos 76.º e 77.º do CIMI e art.º 134.º do CPPT, ver esgotados todos os meios gratuitos previstos para o procedimento de avaliação, o que não aconteceu, donde resulta clara a INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL.
- x) Neste apartado importa referir que não obstante a Requerer alegar que requereu a segunda avaliação, de acordo com informação emitida pelo SF de Cascais, o mesmo não logrou localizar qualquer pedido de 2.ª avaliação para a avaliação do referido imóvel, quer através de requerimento apresentado ao balcão, por Correio, ou por E-balcão.
- xi) Efetivamente, conforme consta na base de dados da AT, não foi registado qualquer pedido de segunda avaliação, nem mesmo a realização de uma segunda avaliação.
- xii) Impugnando-se assim, especificamente o alegado no ponto 14.º do PPA quando o Requerente refere ter requerido uma segunda avaliação tendo sido notificada do resultado da mesma via portal do CTT (remetendo para o doc. n.º 4 junto com o PPA).
- xiii) Como resulta dos factos supra elencados, o Requerente cancelou a interação onde requeria a segunda avaliação.
- xiv) Mais tendo o SF de Cascais informado ter detetado uma divergência entre as áreas consideradas na ficha nº ... e as constantes de documentação apresentada pela Requerente num outro pedido e-balcão, ficando a mesma sem efeito e tendo sido promovida a inserção de uma nova Modelo 1 de IMI e realizada uma nova primeira avaliação.

- xv) Mais uma vez se frisa que foram apenas registadas duas primeiras avaliações consubstanciadas nas fichas de primeira avaliação n.ºs ... e ..., tendo a primeira ficado sem efeito, pelos motivos acima expostos.
- xvi) Ora, decorre do acervo documental dos autos que em momento algum **a Requerente questionou tempestivamente a avaliação** (oportunamente notificada) do prédio em causa e da natureza que lhe foi conferida naquela avaliação, pelo que lhe deverá ser vedado qualquer ensaio de, por este meio, inútil, repise-se, vir sindicicar qualquer avaliação.
- xvii) Neste sentido, caso o douto Tribunal se pronuncie mediata ou imediatamente sobre uma avaliação que foi efetuada nos termos do CIMI e que, tal como já vem ante dito, nunca foi colocada em causa pela Requerente, está clara e frontalmente a extravasar a competência material deste Tribunal Arbitral.
19. A Requerente respondeu, contestando a verificação de quaisquer exceções dilatórias, nos termos seguintes, extraídos da sua contestação, na parte que lhes diz diretamente respeito:
- i) Baseia a AT, as suas exceções na alegada inexistência de um pedido de 2ª avaliação.
 - ii) Ao negar a apresentação pela impugnante do pedido de 2ª avaliação, tal é manifestamente infundado.
 - iii) Senão veja-se o que ocorreu, e assim ao contrário do alegado, pela AT, a autora depois de ser notificada via ctt da notificação contendo a ficha de avaliação n.º..., pelo ofício n.º..., com assinatura digital de 22-10-2025, (Ver doc.nº 11-envelope digital com prova da notificação a 22-10-2025) depois de analisar a mesma, não se conformou com esta pelo que decidiu apresentar um pedido de 2ª avaliação.
 - iv) A Requerente submeteu um pedido de 2ª avaliação no portal da AT, tendo feito a minuta da fundamentação do pedido de 2ª avaliação, na aplicação informática própria para o efeito (Ver doc.n.º13)

- v) Após a submissão, o portal emitiu um comprovativo, denominando "Detalhe do pedido de 2ª avaliação" no dia 18-11-2025 pelas 19.12H.(Ver doc.n.º14).
- vi) Todavia como o portal nessa área não permitia anexar ao mesmo pedido / reclamação quaisquer documentos, pelo que a autora e impugnante foi ao e-balcão, e na opção pedido de Informações/Esclarecimentos no dia 18-11-2025 às 19.26 H, enviou uma mensagem apenas e somente para anexar o alvará de construção referido nos fundamentos do pedido de 2ª avaliação.
- vii) Ao fazê-lo, por lapso no texto da mensagem escreveu que o alvará era de 08-04-2025, e não de 08-04-2024, como de facto era, escrevendo-se então o seguinte :

Assunto Assunto: Doc p/ pedido 2ª avaliação 18-11-2025-Avaliação n.º...

ID: 1-...

Exm.º Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ..., Tendo na presente data sido requerida uma 2ª avaliação do prédio -artigo urbano com o art.º provisório urbano P : ..., da freguesia de ...-Actual prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... Secção n.º ..., anexa-se o alvará de licença de construção n.º... de 08-04-2025, emitido pela CMC.

- ix) Ora pela leitura do alvará anexo verifica-se que o alvará era o n.º... de **08-04-2024**,
- ix) A autora e impugnante, só se apercebeu do lapso de escrita em causa, no dia 20/11/2025 pelas 14:26:34H no e-balcão, e por isso carregou na referida mensagem, na opção "cancelar a interação", referindo o motivo : "*Lapso na data do documento anexado, iremos fazer outro pedido com a data certa*"
- x) O que fez nesse mesmo dia 20/11/2025 pelas 14:34:02, reenviando em anexo o alvará, com uma mensagem exactamente igual limitando-se no texto a corrigir a data do alvará, dizendo:

Questão Concluída

Assunto: Anexação de documento ao pedido de 2ª avaliação Art. P -...-Urbano,

...

ID: ...

A... LDA 20/11/2025 14:34:02

Exm.º Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ...,

Tendo já sido requerida em 18-11-2025 uma 2ª avaliação do prédio -artigo urbano como art.º provisório urbano P :..., da freguesia de ...-Actual prédio inscrito na matriz predial rústica sob o artigo ... Secção n.º ..., vem-se requerer a anexação a esse pedido do alvará de licença de construção n.º... de 08-04-2024, emitido pela CMC.

Pede deferimento.

A gerência

A.... Lda.

alvara-...-num-... _....pdf

xii) E a resposta da AT foi:

Autoridade Tributária 21/11/2025 15:42:32

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

O seu pedido encontra-se entregue ao perito avaliador, para análise, da qual será oportunamente notificado.

xiii) Mais tarde a AT , acrescentou a essa mensagem o seguinte:

Autoridade Tributária 27/11/2025 15:13:52

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

A avaliação foi, de novo, efectuada. Será notificado em breve.

Relativamente à data de passagem a urbano, embora a licença de construção tenha sido emitida durante o ano de 2024, foi emitido, pelos Serviços

Camarários, em 2/12/2019, um parecer favorável de licenciamento por se tratar de solo urbano .

De acordo com o artigo 13º nº 1 alinea b) do CIMI, deveria ter procedido à inscrição do lote de terreno para construção, no prazo de 60 dias a contar da viabilidade construtiva emitida pelos Serviços Camarários.

xiv) Ora após a reclamação da autora para 2ª Avaliação e da notificação da avaliação n.º..., que dela resultou, com data de 25-11-2025 , ao contrario do alegado, sendo esta subsequente e originada pela reacção do contribuinte(pedido de 2ª avaliação), esgotaram-se os meios gratuitos, não sendo uma nova 1ª avaliação, nem podendo chamar-ser assim a tal acto seguido à reclamação de 2ª avaliação, não havendo lugar a um pedido de 3ª avaliação, mas apenas a impugnação judicial do acto, (ver art.º77º n.º1 e 2 do CIMI) o que já foi feito.

xv) Nesse sentido veja-se “Manual do Procedimento e Processo Tributário” Rui Duarte Morais , 2012, Almedina, Pág.139 : *“Apenas é possível recorrer judicialmente (recurso que é autonomo do da liquidação) do resultado da segunda avaliação(art.77º n.º1 do CIMI)”*

xvi) O mesmo refere o CPPT, no seu art.º134 n.º7 , veja-se aliás a anotação ao mesmo artigo na obra “Código de Procedimento e Processo Tributário-Anotado e comentado” Jorge Lopes de Sousa, Áreas Editora, 2008, Vol I, págs.960 e 961 :

“ Relativamente à avaliação de imóveis, aplica-se o regime previsto no CIMI(1) , em que também se admite a possibilidade de uma segunda avaliação (arts.74º,75º e 76º).

Depois de efectuada a segunda avaliação, o sujeito passivo poderá impugnar judicialmente a fixação do valor patrimonial.(2)

Notas

(1) Este regime é também aplicável à avaliação para efeitos de IMT. como se estabelece no n.º 1 do art.14.º do CIMT. com as especialidades referidas neste mesmo artigo.

(2) As normas do § único do art. 97.º do CIMSISD e do § único do art. 284.º do CCPIIA, em que se esta belece que o sujeito passivo pode impugnar judicialmente a primeira avaliação, foram revogadas pelo art. 11.º do CPT, por incompatibilidade com o regime que consta do n.º 6 do art. 155.º do CPT, idêntico ao n.º 7 do presente artigo.

xvii) E o mesmo refere a obra “Os impostos sobre o património imobiliário- O Imposto de selo” de J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, Editora Engifisco, na anotação ao art.º77 do CIMI, na pág. 250:

“Com a realização desta segunda avaliação esgotam-se os meios gratuitos que os contribuintes dispõem para reagir contra o resultado da primeira avaliação ou contra quaisquer ilegalidades que na mesma tenham sido praticadas.

2. O valor atribuído numa primeira avaliação, bem como quaisquer irregularidades que na mesma tenham sido praticadas, não é directa e imediatamente passível de recurso para os tribunais tributários. Nos termos do artigo 134.º do CPPT, a impugnação judicial dos actos de fixação de valores patrimoniais só é admitida depois de esgotados os meios gratuitos permitidos no procedimento de avaliação. Face a esta disposição, acolhida no presente artigo, a eventual discordância do contribuinte com o valor atribuído ao prédio numa primeira avaliação ou a invocação de qualquer ilegalidade só a podem ser manifestadas através de um pedido de segunda avaliação, nos termos acima referidos. Concluída a segunda avaliação é a mesma notificada aos interessados que, no prazo de 90 dias a contar da data da notificação, poderão deduzir impugnação judicial com fundamento em qualquer ilegalidade que, além da preterição de formalidades legais, compreende o erro de facto ou de direito na fixação do valor patrimonial.

Observa-se que o próprio valor atribuído pode ser objecto de impugnação, não sendo vedado ao tribunal apreciar os critérios que levaram ao valor impugnado, podendo realizar as diligências probatórias que entender necessárias, designadamente, recorrer a técnicos e proceder a actos de avaliação (vd. STA, Ac. de 16.6.1999, Rec.º n.º 20 839).

No quadro referido, os actos de avaliação, enquanto actos destacáveis, são susceptíveis de impugnação autónoma e própria. Não se aplicando aqui o

princípio da impugnação unitária, erigido como regra em caso de determinação da matéria colectável por meios indirectos, não é admitida impugnação judicial da liquidação tributária efectuada com base em valor patrimonial tributário determinado em avaliação que não foi oportunamente contestada. Deste modo, impugnada uma liquidação efectuada com base em valor resultante de acto de avaliação que, não tendo sido autonomamente impugnado, se firmou na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido, está aquela necessariamente destinada a improceder conforme jurisprudência constante dos tribunais superiores (vd. STA, Acs. de 28.4.1999, Recº n.º 22 167, de 17.5.1999, Rec.º n.º 19 049, de 2.6.1999, Recº n.º 21 644, , de 9.6.1999, Recº n.º 22 479 e de 17.1.2001, Recº 25216, entre outros).

Face ao artigo 118.º, a impugnação judicial a que se refere o presente artigo não tem efeito suspensivo da liquidação, a qual deve efectuar-se com base no valor patrimonial fixado na segunda avaliação.”

xviii) Por outro lado ao contrário do alegado pela AT, a fixação do valor tributário do prédio em causa, fixada pela avaliação decorrente da 2ª avaliação, é um acto impugnável em sede de arbitragem tributária, tal como refere Jorge Lopes de Sousa na obra “Guia da Arbitragem Tributária” 2012, Almedina, pág. 139 e ss. , no qual este escreve :

“4.5.3.4. Impugnação da avaliação directa da matéria tributável

Nos termos do artigo 86 da Lgt , a avaliação directa da matéria tributável é susceptível de impugnação contenciosa directa.

São actos de avaliação directa os de fixação de valores patrimoniais, a que se refere o art.134 do CPPT.

Como resulta dos nº 1 e 2 do artigo 134º do CPPT e da alínea b) do n.º1 do artigo 2º do RJAT, os os atos de fixação de valores patrimoniais podem ser objecto impugnação autónoma ou pedido de declaração de ilegalidade, com fundamento em qualquer ilegalidade.(40).

Assim, quando os actos de avaliação direta estão inseridos num procedimento de liquidação de um tributo , são atos destacáveis para efeitos impugnação contenciosa.

Tratando-se de atos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objeto de declaração de ilegalidade, os vícios que enfermem os referidos atos de avaliação apenas poderão os vícios de que enfermem ser arguidos em pedido de declaração de ilegalidade do ato de avaliação e não do ato de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de destacável a um ato tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste ato, para efeitos de apreciação contenciosa.

Sendo assim, não haverá possibilidade de apreciação da correção dos atos de fixação de valores patrimoniais em processo que tenha por objeto a declaração de ilegalidade do ato de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Esse atendimento do valor fixado no ato de avaliação para praticar o ato de liquidação verifica-se mesmo que o ato de avaliação venha a ser impugnado ou venha a ser pedida a declaração da sua ilegalidade, pois o uso do meio contencioso não tem efeito suspensivo (nº 7 deste artigo 134º), norma esta que deve ser aplicada subsidiariamente aos pedidos de declaração de ilegalidade previstos no RJAT.

Nestes casos, se vier a ser reconhecida razão ao contribuinte no processo de impugnação do ato de avaliação, o ato de liquidação que nele assentou cairá, por passar a estar afetado de nulidade, como ato consequente [alínea i) do nº 2 do artigo 133º do CPA].

4.5.3.5. Esgotamento dos meios administrativos de revisão do valor patrimonial

O artigo 86º, nº 2, da LGT estabelece que «a impugnação da avaliação direta depende do esgotamento dos meios administrativos Previstos para a sua revisão».

Na mesma linha, o artigo 134º, nº 7, do CPPT estabelece que a impugnação de atos de fixação de valores patrimoniais só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação.

Esta restrição à impugnação de atos de avaliação direta é aplicável aos pedidos de declaração de ilegalidade de atos de fixação de valores Patrimoniais referidos na alínea b) do nº 1 do artigo 2º deste diploma, por analogia, pois

valem também aqui as razões de economia de meios contenciosos que estão subjacentes aquele condicionamento, não havendo qualquer razão para não procurar prioritariamente procurar resolver a controvérsia por via administrativa.

A necessidade de esgotamento dos meios administrativos existe mesmo que a discordância do interessado com o ato de fixação seja apenas sobre matéria de direito, pois não se prevê qualquer limitação relativamente aos poderes de cognição das comissões que devem proceder às avaliações e elas podem ter de apreciar questões de direito cuja solução seja relevante para determinar os valores dos bens a avaliar: (por exemplo, a avaliação pode depender da dimensão das possibilidades de edificação e ser necessário aplicar diplomas jurídicos para as determinar).⁴¹

A conclusão no sentido da indispensabilidade do esgotamento dos meios administrativos também nos casos em que está em causa apenas a apreciação de questões de direito é reforçada pela comparação do regime paralelo previsto no artigo 134º do CPPT e no artigo 86º da LGT com o previsto no artigo 91º desta última Lei, para a revisão da matéria coletável nos casos de avaliação indirecta, pois no seu nº 14 expressamente se afasta a aplicabilidade desse procedimento de revisão relativamente às questões de direito, o que não acontece com aquelas primeiras normas. Na mesma linha, os artigos 75º, nº 1, e 76º, nº 2, do CIMI referem que a segunda avaliação pode ser requerida «quando o sujeito passivo ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação directa», não fazendo qualquer restrição quanto à natureza do fundamento em que assenta a discordância. Neste contexto, o não afastamento expresso da possibilidade de requerer segunda avaliação com fundamento em questões de direito, numa situação paralela à prevista naquele artigo 91º, impõe uma interpretação no sentido de que se não se pretendeu, quanto à fixação de valores patrimoniais, estabelecer qualquer restrição à revisão administrativa, mesmo quando a discordância assente em fundamentos de direito.⁽⁴²⁾

No entanto, sendo a finalidade da segunda avaliação apreciar as razões da discordância do interessado (ou do chefe de serviço finanças, como se prevê nos artigos 75º, nº 1, e 76º, nº 2, do CIMI) com o resultado da primeira avaliação,

a exigência de requerer a segunda avaliação, como pressuposto da impugnação judicial ou pedido de declaração de ilegalidade, deve ser afastada quando a ilegalidade que é imputada se basear em fundamentos diferentes dessa discordância, como, por exemplo, a não verificação dos pressupostos legais de que dependa a realização da avaliação.

Com efeito, nesta situação não vale a razão do condicionamento ao acesso imediato à via contenciosa, contido no n.º 7 deste artigo 134.º (e nos artigos 86.º, n.º 2, da LGT e 77.º, n.ºs 1 e 2, do CIMI), pois a razão que o justifica é a possibilidade de a questão ser resolvida por via administrativa e a questão da verificação ou não dos pressupostos legais de que depende a realização da avaliação, como questão prévia em relação ao procedimento de avaliação, não se inclui no seu âmbito. Isto é, o condicionamento referido existe apenas quando o interessado pretende discutir o ato de fixação de valor patrimonial e não quando quer impugnar o ato que determina que se proceda a avaliação(43).

Porém, a declaração de ilegalidade de atos que determinam a realização de avaliações não se inclui entre as competências dos tribunais arbitrais indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, sendo nos tribunais tributários a ação administrativa especial o meio processual adequado para apreciar pedidos desse tipo, em face do preceituado no artigo 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT.

Na mesma linha, deverá entender-se que, quando o contribuinte entende que a primeira avaliação não está suficientemente fundamentada «pretende impugná-la, invocando respetivo vício de falta de fundamentação, não será necessário requerer a segunda avaliação. Na verdade, se a primeira avaliação não está fundamentada, o contribuinte poderá mesmo ficar impossibilitado de saber se ela enferma ou não de qualquer ilegalidade. E de conscientemente formar a sua decisão de concordar ou não com ela e a existência de fundamentação de atos lesivos não é feita apenas tendo em vista a sua impugnação contenciosa, mas também a sua impugnação por meios administrativos.

Por outro lado, a exigência de fundamentação dos actos lesivos tendo em vista, relativamente aos destinatários, proporcionar-lhes a possibilidade de entenderem as razões porque quem decidiu tomou a decisão que tomou, visa permitir-lhes formar uma decisão conscienciosa sobre a impugnação de tais

atos através da generalidade de meios impugnatórios que a lei prevê, tanto os de natureza contenciosa como os de matéria administrativa. Por isso, não teria sentido impor ao sujeito passivo que pretende impugnar um ato de primeira avaliação por falta de fundamentação, a necessidade de requerer a revisão deste ato através da segunda avaliação, sem poder formar a sua convicção sobre a necessidade de tal revisão, por o ato enfermar de qualquer ilegalidade. Isto significa assim, que a exigência de esgotamento dos meios administrativos de revisão dos atos de fixação de valores patrimoniais deve ser interpretada restritivamente, reconduzindo o alcance da norma aos limites que decorrem da sua razão de ser⁽⁴⁴⁾, o que conduz ao afastamento dessa exigência em casos, como o dos autos, em que o impugnante não manifesta discordância com o resultado da avaliação, imputando-lhe vício de falta de fundamentação.⁽⁴⁵⁾

Notas¹:

41 Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 22-11-2000, processo nº 22378, que equipara a segunda avaliação a um recurso administrativo, que qualifica de recurso hierárquico impróprio, que se consubstancia em nova decisão sobre a questão da avaliação (reexame). No entanto esta qualificação parece não ser a mais adequada, uma vez que a designação de recurso hierárquico impróprio é aplicada por lei aos casos em que o recurso é interposto para um órgão que exerça poder de supervisão sobre outro órgão da mesma pessoa coletiva ou em que é interposto de um ato de um membro de um órgão colegial para este órgão (artigo 176º, n.º1 e n.º2 do CPA).

42 No entanto seria preferível a solução adotada no artigo 91º, nº 14, da LGT, pois não tem justificação razoável a obrigatoriedade de segunda avaliação quando a quantificação depende apenas da solução de questões de direito. Na verdade, a composição das comissões de avaliação, que são integradas por economistas ou engenheiros ou arquitetos ou outros técnicos (artigos 93, §3º do CIMSISD e artigo 132º do CCPIIA, para o regime anterior ao CIMI e artigos 63º n.º3 e 4, 65º, nº 2, e 74º, nº1 e 3, deste último Código), faz delas órgãos naturalmente vocacionados para a aplicação de regras técnicas ou científicas ou de experiência comum.

¹ A indicada Nota 40, indicada no texto transcrito, não consta das Alegações.

E, se é certo que mesmo a aplicação de regras técnicas pode reclamar a aplicação de conhecimentos jurídicos, parece que seria preferível, que, quando a divergência fosse apenas de ordem jurídica, a apreciação da impugnação pudesse ser imediatamente submetida à apreciação de órgãos jurisdicionais, que são os vocacionados para dirimir litígios de ordem jurídica.

43 Essencialmente neste sentido quanto à impugnabilidade do ato que determina a realização de avaliação, independentemente da ocorrência de 2ª avaliação, pode ver-se o acórdão do STA de 06-11-2002, processo nº 968/02, AP-DR de 12-03-2004, página 2552, que foi proferido a propósito do artigo 155º do CPT equivalente ao artigo 134º do CPPT.

44 Como ensina Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 186, por vezes «O intérprete chega à conclusão de que o legislador adotou um texto que atraiçoa o seu pensamento namedida em que diz mais do que aquilo que pretendia dizer. Também aqui a ratio legis terá uma palavra decisiva. O intérprete não deve deixar-se arrastar pelo alcance aparente do texto, mas deve restringir este em termos de o tornar compatível com o pensamento legislativo, isto é, com aquela ratio. O argumento em que assenta este tipo de interpretação costuma ser assim exposto: cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)». |

45 Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 16-04-2008, processo nº 4/08.

xix) E o mesmo se afirma na obra “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária-Anotado”, 2016, Almedina, Carla Castelo Trindade, pág. 102:

“3. Matéria tributável e colectável e fixação de valores patrimoniais

Dispõe a alínea b) do artigo 2.º, que os tribunais arbitrais têm competência para se pronunciar sobre a (i)legalidade dos actos tributários que consubstanciem “A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”,

São então três as realidades cuja arbitrabilidade está prevista nesta alínea b), a saber:

- a. os actos tributários que consubstanciem a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- b. os actos de determinação da matéria colectável; e
- c. os actos de fixação de valores patrimoniais.

Pela sua simplicidade e semelhança com o processo judicial começar-se-á por aludir à legitimidade de os tribunais arbitrais poderem decidir sobre os actos de fixação dos valores patrimoniais. Estes actos de fixação de valores patrimoniais, impugnáveis de acordo com o artigo 97.º, n.º 1, alínea f), do CPPT e nos termos do artigo 77.º do Código do IML, são, também eles, susceptíveis de recurso à arbitragem, nos termos da última parte da alínea b), na exacta medida em que o são nos termos do CPPT, nada se trazendo de novo no regime em análise, pelo menos no que respeita às disposições constantes do RJAT.

Isto porque, em bom rigor, o artigo 134.º, n.º 7 do CPPT exige que para impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais sejam esgotados os meios graclosos previstos no procedimento de avaliação.

Deste modo, e à semelhança do que se viu, supra em relação a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, a que aludem os artigos 131.º a 133.º do CPPT exige o prévio esgotamento de meios gratuitos. A propósito dos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e do pagamento por conta "e de pagamento por conta, concluiu-se no ponto 2.2. da presente anotação que, nos termos da alínea a) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação, está excluída da jurisdição arbitral a apreciação daqueles actos quando não precedidos de reclamação administrativa necessária, nos termos e para os efeitos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.

Ora, se a Administração teve o cuidado de se referir expressamente aos artigos 131.º a 133.º do CPPT, o mesmo não sucedeu quanto aos actos de fixação de valores patrimoniais e a exigência constante do n.º 7 do artigo 134.º também do CPPT. Assim, parece ser de concluir que na arbitragem tributária, ao contrário do que sucede na impugnação judicial, o "esgotamento dos meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação" não é, pois, exigível(115).

(...)

115 Em sentido contrário, PAULA ROSADO PEREIRA entende que a ratio do artigo 134.º impõe que o esgotamento dos meios gratuitos seja exigível também para a arbitragem de actos de fixação de valores patrimoniais, escrevendo a este propósito que “The constraint is also applicable to the requests for the declaration of illegality of property valuation referred to in Article 2 (1) (b) of LRTA [(artigo 2.º, n.º 1, alínea b) do RJAT)]. Reasons of economy and contentious methods justify that restriction in both cases - in judicial courts and in arbitration courts” Cf. PAULA ROSADO PEREIRA (2015) “The material scope of tax arbitration”, 95-76.

xx) Finalmente e quanto ainda aos pedidos, da autora a que a AT se refere no artigo 26º da sua resposta: i) pela anulação da ficha de avaliação n.º ... **(i) pela alteração da classificação de prédio urbano para prédio rústico**, (ii) pela anulação da ficha de avaliação n.º ... **(iii)** anulando-se consequentemente as liquidações de IMI e de AIMI dos anos de 2022 e 2023,

xxi) O que foi petricionado refere-se à data de passagem a urbano, que é apenas em 08-04-2024, data de emissão do alvará de construção, que em que se concretizou a capacidade construtiva do terreno, sendo que a por esse motivo essa deve ser anulada a ficha de avaliação final que veio a dar azo às liquidações de IMI e AIMI.

xxii) Nesse sentido transcreve-se mais uma vez parte da obra de Jorge Lopes de Sousa, acima citada :

Nestes casos, se vier a ser reconhecida razão ao contribuinte no processo de impugnação do ato de avaliação, o ato de liquidação que nele assentou cairá, por passar a estar afetado de nulidade, como ato consequente [alínea i) do nº 2 do artigo 133º do CPA].

xxiii) Pelo que deverão ser dadas como não verificadas as excepções prosseguindo estes autos como é de direito.

Conhecendo:

20. A Requerente formulou o pedido no PPA nos seguintes e exatos termos:

*Termos estes em que deverá assim ser deferida **a presente ação de impugnação (da data) de fixação de valor patrimonial**, anulando-se a ficha de avaliação de IMI N.º ... de 28-11-2025, e anulando-se também consequentemente as liquidações de IMI já pagas, e as de AIMI dos anos de 2022 e 2023, acima referidas ainda não pagas, mas que irão ser no próximo mês de Março, devolvendo-se à autora os valores por esta pagos, e a pagar com juros, como é de lei.(art.º43º n.º1 da LGT)*

19. Estamos, assim, perante um pedido principal, um pedido acessório e um pedido de ato consequente.
20. O pedido principal consiste no deferimento da ação de impugnação (da data) de fixação do valor patrimonial. A colocação entre parêntesis de uma expressão da frase em que o pedido é formulado, não deixa, por isso de funcionar como complemento nominal do substantivo (impugnação) e indica o que está a ser contestado especificamente. Neste caso, é contestada, especificamente, a data - o momento temporal - da fixação do valor patrimonial.
21. É, pois, claro e incontestável que a questão colocada ao Tribunal não tem por objeto a fixação do valor patrimonial tributário resultante da avaliação efetuada ao imóvel.
22. No entanto, na causa de pedir, a Requerente explicita que "**O que foi peticionado refere-se à data de passagem a urbano**, que é apenas em 08-04-2024, data de emissão do alvará de construção, que em que se concretizou a capacidade construtiva do terreno, sendo que a por esse motivo essa deve ser anulada a ficha de avaliação final que veio a dar azo às liquidações de IMI e AIMI", o que não está expresso no pedido, contradizendo-o.
23. E tanto assim é que a Requerente atribuiu ao processo **o valor das liquidações de IMI e de AIMI respeitantes aos anos de 2022 e 2023**, somado, liquidações que não integram a Ficha de Avaliação que também pretende ver anulada.
24. O procedimento tributário, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária (LGT), *compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, incluindo, nos termos da sua alínea g), a avaliação direta ou*

indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais. O que é reconfirmado diretamente pela alínea f) do artigo 44.º do CPPT e, indiretamente, pela sua abrangente alínea a) segundo a qual o procedimento tributário compreende as ações preparatórias ou complementares da liquidação de tributos.

25. O procedimento de avaliação direta para determinação do valor patrimonial de um prédio é, pois, um procedimento tributário integrado nas ações preparatórias da liquidação do IMI e do AIMI, regido por disposições legislativas próprias, constantes do CIMI, e que culminam com a determinação do valor patrimonial tributário do prédio avaliado.
21. A data da fixação do valor patrimonial é, tratando-se de um procedimento tributário preparatório de atos de liquidação de um tributo, mera formalidade que não afeta a validade do procedimento. Aliás, o ato de fixação da matéria coletável só produz efeitos em relação ao contribuinte no momento em que validamente lhe for notificado.
22. Assim, nos termos do disposto no artigo 2.º do RJAT, o Tribunal Arbitral não tem competência para conhecer do pedido de anulação da data de fixação do valor patrimonial tributário de um prédio.
23. Deste modo, atento o pedido principal feito pelo Requerente, que determina o objeto da instância e que circunscreve o âmbito da decisão final, o Tribunal considera procedente a exceção de incompetência material invocada pela Requerida, pois não se está nem perante a impugnação do valor patrimonial tributário fixado ao prédio nem perante a impugnação das liquidações de IMI e de AIMI que foram efetuadas.

QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

24. Fica prejudicado, pois, o conhecimento do pedido acessório, bem como o pedido de ato consequente, bem como o conhecimento de mérito.

DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência:

- a)** Absolver a Requerida da instância;
- b)** Condenar a Requete no pagamento integral das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 3.000,80 € (**três mil euros e oitenta cêntimos**), indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

CUSTAS

A custas são fixadas no montante de 612,00 € (**seiscentos e doze euros**), a suportar integralmente pela Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se

Lisboa, 29 de setembro de 2026

O Árbitro Singular,

Manuel Faustino