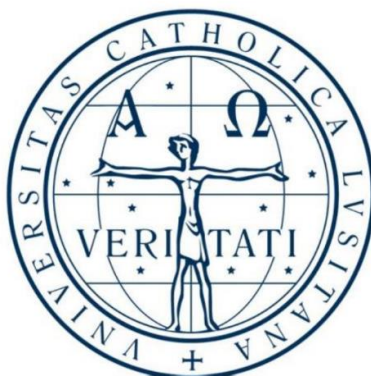


UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa



**DA LESIVIDADE DOS ATOS DE FIXAÇÃO DO VPT PARA EFEITOS DA SUA
IMPUGNAÇÃO**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção

do grau de Mestre em Direito por

Duarte Miguel Vital Miranda Canau Espadinha

Sob a orientação da

Senhora Dra. Serena Cabrita Neto

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa, Lisboa, 2024

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito

Escola de Lisboa

**DA LESIVIDADE DOS ATOS DE FIXAÇÃO DO VPT PARA EFEITOS DA SUA
IMPUGNAÇÃO**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção
do grau de Mestre em Direito por

Duarte Miguel Vital Miranda Canau Espadinha

Sob a orientação da

Senhora Dra. Serena Cabrita Neto

Mestrado em Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa, Lisboa, 2024

Índice:

| | |
|--|----|
| RESUMO | 4 |
| ABSTRACT | 5 |
| ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS | 6 |
| Introdução:..... | 7 |
| | |
| CAPÍTULO I - O VPT COMO ELEMENTO ESSENCIAL DOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO | 9 |
| 1.1. Considerações Gerais..... | 9 |
| 1.2. O IMI em especial..... | 10 |
| 1. 3. O Valor Patrimonial Tributário..... | 12 |
| 1. 4. Regras de Avaliação dos Prédios | 13 |
| | |
| CAPÍTULO II- ATOS DEFINITIVOS, INTERLOCUTÓRIOS E LESIVIDADE..... | 15 |
| 2.1. Atos procedimentais | 15 |
| 2.2. Atos definitivos e atos interlocutórios | 17 |
| 2.3. Princípio da impugnação unitária | 19 |
| 2.3.1. Atos destacáveis | 21 |
| 2.3.2. Atos imediatamente lesivos..... | 22 |
| 2.4. Princípio da tutela jurisdicional efetiva | 25 |
| | |
| CAPÍTULO III - DA CONTESTAÇÃO DIRETA DOS ATOS DE FIXAÇÃO DO VPT | 28 |
| 3.1 Meios de defesa dos contribuintes | 28 |
| 3.2. Meios administrativos prévios | 29 |
| 3.3. A possibilidade de impugnação dos atos de fixação do VPT | 30 |
| a) Doutrina | 31 |
| b) Jurisprudência | 37 |

| | |
|----------------------|----|
| CONCLUSÃO..... | 44 |
| Bibliografia:..... | 49 |
| Jurisprudência:..... | 52 |

RESUMO

O Valor Patrimonial Tributário dos imóveis, é determinado por uma avaliação direta concretizada mediante a prática de uma série de atos, pela AT, com base em critérios específicos definidos pela legislação vigente.¹

Por se traduzirem em atos interlocutórios do procedimento, o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT, determina que os mesmos não poderão ser impugnados, de forma direta e autónoma, por não respeitarem atos definitivos. Contudo, a lei excepciona deste preceito, os atos que sejam imediatamente lesivos e também os atos para os quais haja uma disposição legal que determine o contrário, igualmente denominados por atos destacáveis. Esta última exceção, incluirá, por força do n.º 1, do artigo 86.º do LGT, o caso de alguns atos de avaliação direta, como é o caso dos atos de fixação do VPT. É, por isso, evidente, existir, uma contradição entre o anteriormente mencionado princípio da impugnação unitária e este enunciado legal, pelo facto de o mesmo, no seu n.º 2, impor o esgotamento dos meios gratuitos aplicáveis ao respetivo procedimento. Surge, por isso, um ónus que impende sobre o particular, de esgotamento destes meios administrativos aplicáveis, o que comporta uma restrição à tutela jurisdicional efetiva que é garantida, por força do enunciado constitucional.

É neste contexto que tentaremos compreender, no presente trabalho, o regime atualmente aplicável, no contencioso tributário relativo à impugnação dos atos de fixação do VPT, analisando as principais referências doutrinárias e decisões jurisprudenciais sobre esta temática, propondo uma solução que garanta aos contribuintes uma faculdade de impugnação que possibilite, a impugnação destes atos sem necessidade do esgotamento prévio dos meios administrativos, por forma a materializar as exigências impostas tanto pela CRP, como pelos princípios aplicáveis ao processo tributário.

Palavras-Chave: Valor Patrimonial Tributário; VPT; Princípio da Impugnação Unitária; Atos Interlocutórios; Ato Destacável; Impugnação Direta e Autónoma.

¹ Cfr, Artigo 17.º e ss. do CIMI relativamente aos prédios rústicos, e o artigo 38.º e ss. do CIMI, no que toca aos prédios urbanos.

ABSTRACT

The Taxable Asset Value is determined by a direct valuation carried out by the Tax Administration, based on specific criteria defined by current legislation.

As they relate to interlocutory acts, the unitary challenge principle determines that these acts, cannot be directly and autonomously challenged, as they do not relate to definitive acts. However, the law exempts from this provision acts that are immediately harmful and acts for which there is a legal provision to the contrary, which can also be called detachable acts.

This last exception is, by virtue of Portuguese tax procedural law, the case for acts of direct assessment, such as acts that determine Taxable Asset Value. It should be noted that there is a contradiction between the aforementioned, unitary challenge principle and this legal provision, as Portuguese tax procedural law, requires the exhaustion of all administrative means applicable to this respective procedure. This would result in a burden on the individual to exhaust all administrative means, which would entail a restriction on the effective judicial protection that is guaranteed by the Portuguese constitution.

It is in this context that we will try to better understand the regime currently applicable in tax litigation regarding the challenge of acts fixing Taxable Asset Value, analyzing the main doctrinal references and case law decisions on this subject, proposing a solution that guarantees taxpayers the right to challenge these acts without the need for prior exhaustion of all applicable administrative means, in order to materialize the requirements imposed by both the Portuguese constitution and the principles applicable to tax procedure.

Keywords: Tax Asset Value; Unitary Challenge Principle; Interlocutory Acts; Detachable Act; Direct and Autonomous Challenge

ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

As abreviaturas e siglas utilizadas são de uso corrente, conforme a lista que se segue:

Ac.- Acórdão

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

Art. - Artigo

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa

Cfr.- Conferir

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CPC - Código de Processo Civil

CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código do Processo nos Tribunais Administrativos

CRP - Constituição da República Portuguesa

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IS – Imposto do Selo

LGT - Lei Geral Tributária

N.º - Número

Pág. - Página

Pr. - Processo

RJAT - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

Ss. - Seguintes

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TC - Tribunal Constitucional

TCAN - Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS - Tribunal Central Administrativo do Sul

Introdução:

O VPT não tem de corresponder ao valor de mercado do imóvel, mas sim ao seu valor fiscal, para efeitos da sua tributação. A determinação deste valor é efetuada, através de uma equação que, tendo por base uma série de coeficientes, procura aproximar o VPT do valor real do imóvel, através de critérios puramente objetivos². O VPT determinado desta forma é aplicável transversalmente a todo o sistema tributário, sendo, porém, particularmente relevante em sede da tributação do património. Para efeitos desta dissertação, iremos retratar sobretudo as temáticas relativas ao IMI, imposto este, que assenta no postulado do critério da equivalência, como concretizador do princípio da igualdade.³ Assim, a lógica contributiva do imposto não será moldada, em regra, tendo como fundamento o princípio da capacidade contributiva, mas sim, o impacto que a atividade prestacional pública tem sobre o valor da propriedade e a ótica do custo e benefício para o contribuinte.⁴

Como se referiu, a fixação do VPT, decorre através de uma avaliação direta, do prédio em questão, que tem por base uma série de coeficientes enunciados na lei que garantem a objetividade do valor e a sua legalidade. O procedimento pelo qual é definido o valor do VPT, para efeitos de liquidação, é composto por uma série de atos procedimentais, que não têm qualquer conteúdo decisório, mas que podem, por vezes, ser idóneos para produzir efeitos lesivos e de condicionar a esfera jurídica dos particulares.

Os atos, aqui em questão, são também denominados por atos interlocutórios, os quais não serão, por força do artigo 54.º do CPPT, suscetíveis de impugnação autónoma e direta. Este artigo restringe a impugnação dos atos interlocutórios, por entender que a sua falta de definitividade traduzir-se-á na impossibilidade de projeção de efeitos lesivos para o particular e, por consequência, na inimpugnabilidade do ato. Não obstante, a lei consagra duas exceções para este preceito: os atos imediatamente lesivos; e os atos para os quais

² Artigo 38.º e ss. do CIMI.

³ Cfr. N.º 1 do Artigo 63.º da Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio): “A tributação do património imobiliário urbano respeita o princípio da equivalência (...), atendendo ao investimento realizado (...) que beneficie o desenvolvimento socioeconómico das populações nos termos da Constituição e da lei”.

⁴ Cfr. Preâmbulo da Portaria n.º 982/2004: “(...) o valor de referência é o valor de mercado e já não o rendimento, o que constitui por si uma garantia de justiça e equidade na distribuição da carga fiscal nos impostos que incidem sobre o imobiliário”. Portaria precedente à publicação do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de novembro de 2003, que procedeu à Reforma da Tributação do Património no Ordenamento Jurídico Português.

exista uma disposição expressa em sentido diferente, também designados por atos destacáveis.

Esta última exceção, parece abranger também os atos de avaliação direta, como os atos de fixação do VPT, por força dos artigos 81.º da LGT e do n.º 1, do artigo 86.º do mesmo diploma. Porém, o n.º 2, do artigo 86.º, impõe sobre o particular, a prévia necessidade de esgotamento de todos os meios administrativos aplicáveis (no caso, a Segunda Avaliação de Imóveis e o Pedido de Revisão Oficiosa), antes de o particular poder impugná-los.

Existe por isso, uma clara contradição entre estes enunciados legais, o princípio da impugnação unitária, e as demais disposições legais, que exigem o prévio esgotamento dos meios administrativos aplicáveis, obstando a uma impugnação direta (cfr. n.º 2 do artigo 86.º da LGT e o n.º 7 do artigo 134.º do CPPT).

Esta restrição à impugnação contenciosa, não se parece coadunar, não só com as normas processuais tributárias, como com os princípios estruturantes do processo tributário, particularmente o princípio da tutela jurisdicional efetiva, o qual consubstancia um direito fundamental, enunciado no artigo 20.º, e no n.º 4 e 5, do artigo 268.º, da CRP. O direito de acesso aos tribunais para a defesa de direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos, não pode ser vedado, ao ponto de ser inacessível ou dificultado de forma não objetivamente exigível. Impõe-se por isso, uma nova compreensão desta temática, por forma a evidenciar este caminho “labiríntico” traçado pela letra da lei.

Nesta dissertação, procuramos decifrar esta temática, por forma a atribuir a estes preceitos legais, uma interpretação adequada, que amplie o âmbito de aplicação da lei permitindo aos particulares impugnar os atos de fixação do VPT, sem terem outros ónus associados, atribuindo-lhes esta faculdade, em consonância com os princípios estruturantes, da lei processual tributária, e da Constituição.

Será esta a asserção que defenderemos, procurando adicionalmente, responder a duas questões essenciais: Poderão os atos de fixação do VPT ser impugnados de forma autónoma e direta? Se sim, de que modo, e em que termos?

CAPÍTULO I - O VPT COMO ELEMENTO ESSENCIAL DOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO

1.1. Considerações Gerais

Antes de iniciarmos a abordagem da temática desta dissertação, é da maior relevância que compreendamos alguns conceitos que se afiguram como fundamentais.

Primeiramente, o tão discutido conceito de património, sendo motivo de grande debate pela doutrina dos vários ramos do Direito.

De um ponto de vista do Direito Civil, LUÍS ALBERTO DE CARVALHO FERNANDES refere que para melhor compreendermos o que é o património, temos de desdobrar o conceito em dois sentidos: o sentido jurídico, que identificar-se-á com “*o hemisfério patrimonial, ou seja, é também o conjunto de direitos e vinculações pertencentes a determinada pessoa e suscetíveis de avaliação em dinheiro nessa aceção, faz parte do património (ou do hemisfério patrimonial) de certa pessoa*”; e o sentido material que se entende como “*o conjunto de bens pertencentes a certa pessoa em determinado momento e avaliáveis em dinheiro*”.⁵

Já do ponto de vista da área da nossa exposição, o Direito Fiscal, ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO ofereceu-nos uma primeira abordagem dizendo que “*o património fiscalmente relevante é atualmente constituído por toda a manifestação de riqueza exteriorizada quer pela propriedade, quer pelo uso e fruição de certos bens imóveis ou móveis sujeitos a registo bem como pelos atos de aquisição onerosa ou, gratuita daqueles bens que se encontram igualmente sujeitos a tributação em sede própria.*”⁶⁷

⁵ FERNANDES, Luís Alberto Carvalho, “*Teoria Geral do Direito Civil*”, Vol. I, 5ª Edição, Universidade Católica Editora, 2009, pág.147 e 148.

⁶ FRANCO, António de Sousa, “*Comissão da Reforma de Tributação do Património : Projeto de Reforma da Tributação do Património*”, in Caderno de CTF n.º 182, Lisboa, 1999, pág. 7.

⁷ Também podemos classificar património, como um “*conjunto de relações jurídicas ou como o conjunto de bens, em ambos os casos avaliáveis em dinheiro*” cfr. GOMES, Nuno Sá, “*Tributação do Património*”. Coimbra: Edições Almedina, 2005, pág. 19.

Em segundo lugar, temos de recordar-nos que o Direito Fiscal tem por base a obrigação de imposto, assente numa relação jurídica tributária, isto é, o direito que o Estado tem em exigir uma prestação, correlativo do direito de prestar do obrigado, devendo respeitar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que estão consagrados nos artigos 13.º e 103.º da CRP⁸. O Estado realiza as despesas que tem através das receitas públicas que obtém, nomeadamente dos tributos que cobra, ou seja, os impostos são uma forma – a mais importante - de obtenção de receita por parte do Estado para fazer face às suas despesas.⁹

A tributação do património consiste, então, num instrumento para garantir a igualdade entre os cidadãos, tendo como intenção a diminuição das desigualdades, tributando de forma mais elevada os patrimónios maiores, conforme o n.º 3, do artigo 104.º da CRP. Só poderão existir impostos e a respetiva receita, quando exista matéria coletável para tal, o que pode estar associado designadamente, a manifestações de riqueza, sendo o património¹⁰ uma delas. Um exemplo disto são os impostos cuja fonte é a propriedade imobiliária, “*podendo tributá-la de forma estática (titularidade de bens ou valores) ou de forma dinâmica (a transmissão de bens ou valores). A tributação do património atende ao rendimento acumulado ou poupado ao seu capital, ou património*”¹¹.

Em Portugal, existem dois impostos patrimoniais que assumem especial relevância: o Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, que tributa a transferência de propriedade de imóveis; e o imposto no qual nos iremos centrar, o Imposto Municipal sobre Imóveis, que tributa a detenção de imóveis.

1.2. O IMI em especial

Começemos por fazer um enquadramento sobre o IMI, que é um imposto municipal que incide sobre a propriedade dos imóveis, tributando o VPT dos prédios rústicos e urbanos

⁸ CAMPOS, Diogo; CAMPOS, Mónica, “*Direito Tributário*”, 2º ed., Coimbra: Almedina, 2003.

⁹ NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, Almedina, 2015, pág. 38.

¹⁰ MATIAS, Vasco Valdez, “*A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património*”. Lisboa, Vislis Editores, 1999, pág. 232.

¹¹ CATARINO, João Ricardo, “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”. 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, pág. 451.

(e de outras realidades assimiladas ao conceito de “prédio”), constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam.

Importa agora debruçar-nos sobre as regras de incidência do IMI. Quanto à incidência subjetiva, este será devido por quem for proprietário do prédio, sendo que *“nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto será devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário (...)”*¹².

O CIMI faz uma importante distinção entre prédios rústicos e urbanos, distinção essa cujos reflexos se manifestam no respetivo regime de determinação do VPT e evidencia algumas especificidades.¹³

São por isso prédios rústicos, *“os terrenos situados fora de um aglomerado urbano ainda que tal circunstância não seja decisiva (...) desde que tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas (...) ou, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.”*¹⁴

Feita a delimitação dos prédios rústicos, podemos então considerar como prédios urbanos *“todos aqueles que não se insiram naquela definição, podendo ser agrupados em quatro categorias distintas: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção; e outros.”*¹⁵

Por fim, no que toca à sua incidência objetiva, o IMI recai sobre o VPT dos prédios rústicos e urbanos que estejam situados em território nacional, devendo ser coincidente com o valor tributável dos mesmos.

¹² NASCIMENTO, Esmeralda, TRABULO, Márcia, *“IMI imposto municipal sobre imóveis notas práticas”*. Coimbra: Edições Almedina, 2004, pág. 37.

¹³ Sobre a importância desta distinção cfr. Acórdão do STA, pr. n.º 0277/16, de 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

¹⁴ GUIMARÃES, Ricardo, *“Valor Patrimonial Tributário”*. in, Revista Fiscalidade n.º23, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2005, pág. 4.

¹⁵ ALFARO, Martins, *“Código do Imposto Municipal sobre Imóveis Comentado e Anotado”*. Lisboa: Áreas Editora, 2004, pág. 131 e ss.

1. 3. O Valor Patrimonial Tributário

O VPT constitui, como se enunciou, a base de tributação do IMI (cfr. artigo 1.º, do CIMI), determinada por regras diferentes consoante o tipo de prédio. Todavia, para melhor percebermos a base deste imposto, temos primeiro de compreender o que é o VPT e qual a sua importância.

Se desconstruirmos este conceito, primeiro, por valor podemos entender, “*o preço estimado pelo qual se admite que os vendedores e compradores de um determinado tipo de bem estariam interessados em transacioná-lo*”¹⁶, também designado de valor de mercado.

Porém, o valor de mercado é incerto porque não tem por base fundamentos objetivos e está sujeito a alterações por diversos motivos. O VPT surge, como forma de aproximar o valor fiscal dos imóveis ao seu valor de mercado, recorrendo a um sistema de avaliação objetivo que assenta numa fórmula que tem por base determinados critérios objetivos, de forma a garantir que a tributação do património contribui para a “*igualdade entre os cidadãos*” conforme o n.º 3, do artigo 104.º da CRP.¹⁷

Atendendo a este facto, o VPT permitirá a determinação transversal a todo o sistema tributário do valor de um prédio, suscetível de ser base de tributação de outros impostos, como é o caso do IMT, ou do Imposto do Selo.¹⁸

Assim, o valor patrimonial difere do valor de mercado correspondendo este ao “*montante do investimento realizado e materializado no imóvel, podendo dizer-se que equivale ao somatório dos custos de construção e constituição do prédio. Este valor pode ser superior, inferior ou igual ao valor de mercado*”¹⁹, o que demonstra a importância da

¹⁶ PARDAL, Sidónio; LOBO, Carlos Baptista, “*Património Imobiliário: Referências para a Avaliação*”. Coimbra: Almedina, 2011, pág. 81.

¹⁷ “(...) constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico” cfr. NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”. Almedina, 2015, pág. 157.

¹⁸ Sobre a importância desta distinção e das imposições constitucionais, para efeitos de determinação da base tributável, em sede de IS cfr. Acórdão do TCAS, pr. n.º 1068/13.5BELRS, 4 de junho de 2020. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-tribunal-central-administrativo).

¹⁹ PARDAL, Sidónio; LOBO, Carlos Baptista, *Ob. Cit.*, pág. 86.

existência do VPT, ao garantir aos particulares que o valor dos seus bens patrimoniais seja certo e justo à luz dos princípios da segurança jurídica e da igualdade (art. 2.º e 13.º da CRP).

Temos de verificar também que, o valor fiscal de um bem é diferente do valor que lhe é atribuído pelo mercado, isto porque o valor fiscal “*é um valor de carácter social fundamentado no princípio da igualdade fiscal, quer se adote o princípio da capacidade contributiva ou se adote o princípio da equivalência ou do benefício que remunere uma ação pública associada à proteção da propriedade e a alguns serviços menos tangíveis que o Estado e o Município, que asseguram ao prédio e ao estatuto de propriedade*”²⁰.

Podemos concluir então que o VPT, tem em conta não só os custos que um proprietário tem com um determinado imóvel, como também os princípios basilares da tributação do património, como a capacidade contributiva e a igualdade, assentando em critérios objetivos, sendo transversais a todo o sistema tributário, trazendo maior certeza e segurança aos cidadãos.

1. 4. Regras de Avaliação dos Prédios

Feita estas considerações iniciais, observamos que o CIMI dispõe de uma série de regras de avaliação para a determinação do VPT que “*constitui uma operação complexa, com apelo a vários critérios*”²¹.

As regras de avaliação variam consoante se trate de um prédio rústico ou urbano. No caso dos prédios rústicos, o VPT corresponde ao produto do seu rendimento fundiário, sendo o “*saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos de exploração*” (cfr. artigo 18º do CIMI). Porém, nesta exposição, cabe-nos dar especial incidência às regras de avaliação dos prédios urbanos, que constam dos artigos 38º e ss. do CIMI.

²⁰ PARDAL, Sidónio; LOBO, Carlos Baptista. “*Património Imobiliário: Referências para a Avaliação*”. Coimbra: Edições Almedina, 2011, pág. 88.

²¹ TEIXEIRA, Glória, “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª Edição revista e ampliada, Coimbra: Edições Almedina, 2012, pág. 256.

No caso dos prédios urbanos a “*determinação do valor patrimonial tributário (...) para os vários tipos de afetação (...) resulta da aplicação da seguinte expressão: $V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$ ”²².*

Desconstruindo esta fórmula, observamos que as regras de avaliação do VPT assentam em seis coeficientes, todos eles com carácter objetivo que se podem apreciar em dois conjuntos.

Começamos pelos coeficientes macro, ou de contexto urbano²³, que inclui o Valor Base dos Prédios (V_c), e o Coeficiente de Localização (C_l). Por outro lado, temos os coeficientes específicos que compreendem, o Coeficiente de Afetação (C_a), o Coeficiente de Qualidade e Conforto (C_q), a Área bruta de construção (A), e por último, o Coeficiente de Vetustez (C_v).²⁴

Descrita a fórmula que estabelece o VPT, conseguimos agora compreender os critérios objetivos que são utilizados nas operações de avaliação. Estas operações que são realizadas durante o procedimento, configuram atos procedimentais, que podem lesar os direitos dos contribuintes e carecem de uma tutela jurídica, que deverá garantir meios de defesa para reagir contra a avaliação efetuada.

²² AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, “*Manual de Avaliação de Prédios Urbanos*”. Versão 7.0, 2020; pág.15.

²³ São estes os coeficientes que “*não dependem especificamente de cada prédio individual que vai ser avaliado, mas do contexto urbano em que se inserem*” cfr. PIRES, José Maria Fernandes, “*Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*”. 3ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2018, pág. 55.

²⁴ Estes coeficientes, quais “*respeitam características intrínsecas do próprio prédio*”, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, “*Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*”. 3ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2018, pág. 55.

CAPÍTULO II- ATOS DEFINITIVOS, INTERLOCUTÓRIOS E LESIVIDADE

2.1. Atos procedimentais

Antes de se proceder ao estudo dos atos procedimentais - em especial, do ato tributário - é essencial que determinemos primeiro, em que consiste o procedimento tributário.

O artigo 54.º da LGT define o procedimento tributário como “*toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários*”. Os direitos tributários aqui compreendidos são “*todos os que emergem de relações jurídicas entre os particulares e a Administração Tributária, independentemente de culminarem ou não numa obrigação de pagamento de uma quantia*”²⁵.

Não há como negar que a noção de procedimento tributário está intimamente ligada à noção de procedimento administrativo, a qual consta do n.º 1, do artigo 1.º do CPA e define o procedimento administrativo como a “*sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública*”. Desta definição, conseguimos retirar, que o procedimento tributário, tal como o procedimento administrativo é constituído por uma série de atos, que ocorrem sucedaneamente direcionados à produção de um determinado resultado, que será diferente consoante o fim pretendido. Estes atos são também designados como atos procedimentais.²⁶

Segundo JOÃO CAUPERS, um ato procedimental será um “*ato jurídico unilateral com carácter decisório, praticado no exercício de uma atividade administrativa pública, destinado a produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta*”²⁷.

Feito um enquadramento geral, compete-nos proceder agora à análise concreta do ato tributário, que será fulcral para o desenvolvimento do nosso estudo. Para um melhor entendimento do tema, devemos chamar à atenção também ao conceito de ato

²⁵ Neste sentido cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2012, pág. 441.

²⁶ Sobre a função concretizadora do processo administrativo face ao processo tributário cfr. Acórdão do STA, pr. n.º 0497/06, de 18 de outubro de 2006. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](http://dgsi.pt/Acordao.do)

²⁷ CAUPERS, João, “*Introdução ao Direito Administrativo*”. 7ª edição, Âncora Editora, 2003, pág.169.

administrativo, que é uma figura que ao longo dos anos se adotou e adaptou à atividade tributária da Administração Pública. O ato tributário não deixa de ser um ato administrativo que é praticado pela Administração Pública, em regra a Autoridade Tributária e Aduaneira, mas cujo âmbito de aplicação se restringe ao Direito Fiscal, sendo importante reter algumas considerações sobre o mesmo, para melhor percebermos o tema em análise.

Existe uma diversidade de atos que integram as relações fiscais de Direito Administrativo, e que pertencerão à sucessão de atos que compõe o procedimento tributário, que são também designados por atos tributários em sentido amplo. Contudo, no domínio tributário, nem a LGT, nem o CPPT, definem o que é um ato tributário em sentido amplo.

Segundo CASALTA NABAIS, os atos tributários em sentido amplo “*abrangem os atos tributários em sentido estrito (que são os atos de liquidação dos tributos), e os atos em matéria tributária em sentido amplo subdividindo estes últimos em atos em matéria tributária em sentido estrito (que serão os atos preparatórios de atos de liquidação) e atos administrativos relativos a questões tributárias (que serão os atos administrativos que encerram procedimentos autónomos em relação ao procedimento de liquidação)*”²⁸.

Dito de uma forma mais sucinta, os atos tributários correspondem aos atos de liquidação, que tornam certa, líquida e exigível a obrigação tributária, sendo atos impositivos por excelência. Já os atos administrativos em matéria tributária, são todos os outros atos que integram a noção ampla de ato tributário, mas que não são atos de liquidação²⁹.

Esta distinção tem a sua importância, pois os meios de defesa serão diferentes consoante o tipo de ato em causa³⁰. A razão de ser do Direito Fiscal como um ramo do Direito especial ao Direito Administrativo, prende-se com a existência do ato tributário em sentido estrito, por ser um ato do qual resulta a identificação do contribuinte e de onde

²⁸ NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”. 6.ª Edição, Almedina, 2011, pág. 376 e ss.

²⁹ Neste sentido cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “*Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias*”. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 278 - 279.

³⁰ Neste Sentido cfr. PALMA, Rui Camacho, “*Algumas Reflexões sobre o Recurso Contencioso e a Impugnação Judicial no Código de Procedimento Tributário*”. in Fisco nº101/102, Lisboa: Livraria Lex, 2002.

surge a determinação do montante a pagar, em que se integram o lançamento e liquidação do imposto.

A liquidação *stricto sensu*, constitui uma operação de quantificação, que vem no seguimento de outras e é continuada por demais. Desta complexidade da liquidação imanente a determinados impostos, por se tratar de um ato administrativo destinado a um elevado número de contribuintes, com cada vez mais especificidades, decorre a especialidade do ato tributário face ao ato administrativo³¹.

Os atos de fixação do VPT – tema central desta dissertação – não são atos de liquidação, mas sim atos administrativos em matéria tributária, autónomos e individualizados com eficácia jurídica própria.³²

2.2. Atos definitivos e atos interlocutórios

Relativamente à tipologia existente de atos tributários, importa-nos ressaltar a diferenciação que existe em relação à sua produção de efeitos jurídicos finais, da qual resulta a distinção entre as figuras de atos definitivos e atos interlocutórios.

Segundo FREITAS DO AMARAL, existem três critérios cumulativamente necessários para permitir a qualificação de um ato como definitivo.

Em primeiro lugar, temos a definitividade material, a qual “*apela ao critério cronológico devendo contrapor-se aos atos definitivos*”³³ os atos precários ou provisórios como acontece, por exemplo, nos pagamentos por conta, exigidos por lei e efetuados durante o ano fiscal. Estes pagamentos por conta não constituem atos definitivos, mas sim adiantamentos de impostos, na medida em que no final do ano deverá ainda ser feito o correspondente acerto, com base no englobamento da totalidade dos rendimentos, sendo por isso atos que têm uma natureza provisória.

³¹ NABAIS, José Casalta, “A impugnação unitária do ato tributário” in Coleção Formação Contínua. Procedimento e Processo tributário 2016, Centro de Estudos Judiciários, 2017, pág.18

³² Neste sentido Cfr. Decisão Arbitral n. °407/2021-T, de 10 de março de 2022. Disponível em: [Microsoft Word - P407_2021-T - 2022-03-10 - JURISPRUDENCIA \(caad.org.pt\)](https://caad.org.pt/Word/P407_2021-T-2022-03-10-JURISPRUDENCIA)

³³ AMARAL, Diogo Freitas do, “Direito Administrativo”. Vol. III, 1ª Edição, 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 1989, pág. 214.

Em seguida temos a definitividade vertical, a qual considera que atos definitivos são aqueles que remontam “*os atos que expressam a última palavra da Administração Tributária, ou seja, a manifestação de vontade do mais elevado superior hierárquico da Administração*”³⁴.

Em último lugar, temos a definitividade horizontal será “*o ato decisório concludente de um procedimento administrativo, que fixa de um modo final, os seus efeitos jurídicos*”³⁵.

Seguindo esta lógica, todos os outros atos que integram o procedimento, mas que não fixam de modo final os efeitos jurídicos, entender-se-ão como preparatórios ou interlocutórios.³⁶ Embora não sejam atos conclusivos de um procedimento tributário, estes atos assumem relevo pela forma como condicionam a decisão final e por serem atos que caso sejam praticados por entidades diferentes das que têm competência para decidir, poderão ser objeto de imediato recurso contencioso.³⁷

Por força do princípio da impugnação unitária (art. 54.º do CPPT), via de regra, apenas os atos que detenham definitividade horizontal poderão ser impugnados contenciosamente, pois são estes que lesam de forma imediata a esfera jurídica do contribuinte. Ou seja, só poderá haver impugnação contenciosa de atos definitivos, enquanto os atos preparatórios só poderão ser alvo de reclamação nos termos do art. 66.º n.º 1 da LGT.

O ato de fixação do VPT será precisamente um dos atos interlocutórios do procedimento a que alude o artigo 54.º do CPPT e que comporta “*a possibilidade de produzir efeitos lesivos externos e imediatos na esfera dos contribuintes, na medida em que se trata de um ato que irá avaliar os prédios e fixar a base tributável para efeitos de apuramento do*

³⁴ AMARAL, Diogo Freitas do, “*Direito Administrativo*”. Vol. III, 1ª Edição, 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 1989, pág. 215.

³⁵ Neste sentido cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”. 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, pág. 25.

³⁶ Sobre a utilização dos critérios referidos para efeitos da qualificação de atos como interlocutórios cfr. Acórdão TC n.421/20, pr. n.º 2222/4, de 14 de julho de 2020. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 421/2020 . \(tribunalconstitucional.pt\)](#)

³⁷ “*Embora a regra do contencioso tributário seja a do princípio da impugnação unitária, por vezes, a lei prevê a impugnabilidade contenciosa imediata de atos anteriores ao ato final do procedimento, que têm especial relevo para condicionar a decisão final*” cfr. Acórdão do TCAN, pr. n.º 00793/19.8BECBR. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](#)

*imposto a pagar*³⁸. Por conseguinte, o ato de fixação do VPT não configurará um ato definitivo, por força dos critérios mencionados, mas isto não significará que o mesmo não seja um ato que possa condicionar o ato final do procedimento.

2.3. Princípio da impugnação unitária

No contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, que está consagrado no art. 54.º do CPPT, nos termos do qual só há impugnação contenciosa do ato final do procedimento, por ser este aquele que afeta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte e *“que exprime a última palavra do fisco”*³⁹.

Decorre deste princípio que *“estando em causa a liquidação de um tributo (...) os atos procedimentais que aconteceram no iter que a ela conduziu não sejam por princípio destacáveis para efeitos de recurso, ou seja, é no quadro (...) da reclamação da liquidação (ou da sua impugnação) que serão apreciadas as eventuais legalidades cometidas no decorrer do procedimento que culminou em tal ato tributário”*⁴⁰.

De acordo com este princípio, a esfera patrimonial do contribuinte apenas será afetada, não pelo ato interlocutório, mas sim, pelo ato de liquidação, por ser este apenas o ato lesivo e impugnável.

É o que resulta também do artigo 66.º da LGT, que estabelece que os contribuintes e outros interessados poderão no decorrer do procedimento tributário, reclamar de quaisquer atos ou omissões da Administração Tributária, ou seja, estes atos apenas poderão ser impugnados administrativamente, tal como sustenta a jurisprudência.⁴¹

O contencioso tributário adota, assim, um critério que assenta na lesividade objetiva, imediata e atual, exigindo também a definitividade do ato, como condições de

³⁸ Decisão Arbitral n.º11/2022-T, de 9 de agosto de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#).

³⁹ MARQUES, Jorge Paulo, *“A Revisão do Ato Tributário – Do mea culpa à reposição da legalidade”* in Cadernos do IDEFF, n.º 19, Almedina 2015, pág. 14.

⁴⁰ Neste sentido cfr. MORAIS, Rui Duarte, *“Manual de Procedimento e Processo Tributário”*. Coimbra: Edições Almedina, 2012, pág. 133.

⁴¹ Neste Sentido cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, pr. n.º 023/12, de 6 de julho de 2012. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

impugnabilidade⁴². Critérios estes que foram abandonados pelo contencioso administrativo que, atualmente, exige apenas que o ato administrativo produza efeitos externos.

Da reforma de 2004, resultou a adoção do princípio geral do artigo 51.º do CPTA, o qual possibilita a impugnação de atos que produzem efeitos externos, independentemente da sua definitividade ou lesividade, ao contrário do procedimento tributário cujas condições para a impugnação contenciosa são ainda muito exigentes.⁴³

Segundo CARLOS CADILHA e MÁRIO AROSO DE ALMEIDA “*o alcance útil da norma reside no facto de qualificar como impugnáveis os atos em causa, independentemente do juízo que sobre eles possa ser feito quanto a esse ponto, em função da questão de saber se eles projetam diretamente efeitos na esfera jurídica dos eventuais interessados ou se apenas vêm a projetá-lo através da decisão final*”.⁴⁴

Inversamente no procedimento tributário, decorre dos princípios do inquisitório⁴⁵ e da oficiosidade⁴⁶ que, o juiz só conhecerá dos vícios do ato que tenham sido invocados na petição inicial. Todavia, isto já não é o caso no contencioso administrativo, em que o juiz pode conhecer de vícios dos atos impugnados ainda que não tenham sido invocados na petição inicial, como resulta do n.º 3 do artigo 95.º do CPTA. O objetivo deste preceito é “*pôr cobro a esta situação dando concretização prática ao princípio da tutela jurisdicional efetiva de modo a proporcionar ao autor uma definição mais estável da sua situação jurídica (...) o juiz deve pronunciar-se sobre todas as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o ato impugnado*”.⁴⁷

⁴² Acórdão TCAN, pr. N.º 00293/23.5BEVIS, de 27 de setembro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](#)

⁴³ “*São externos os atos que produzem efeitos jurídicos no âmbito de relações entre a Administração e os particulares ou que afetem a situação jurídico-administrativa da coisa (...) devem acrescentar os atos decisórios que se inscrevem no âmbito de relações*”, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, e CADILHA, Carlos, “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*” Coimbra, Edições Almedina, 5ª Edição, 2021, pág. 339.

⁴⁴ ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos, “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*”. Coimbra, Edições Almedina, 5ª Edição, 2021, pág. 346.

⁴⁵ Decorrente do artigo 58.º, da LGT.

⁴⁶ Decorrente do n.º 1, do artigo 13.º, do CPPT.

⁴⁷ ALMEIDA, Mário Aroso de CADILHA, Carlos, *Ob. Cit.*, pág. 764.

Na nossa opinião, estas exigências do processo tributário, encontram-se hoje ultrapassadas, tanto porque impossibilitam a impugnação dos atos em matéria tributária que produzam efeitos externos, mesmo que não sejam definitivos ou imediatamente lesivos, e por impossibilitarem o conhecimento de vícios do ato impugnado que não tenham sido invocados pelas partes, pelo que através da interpretação analógica do art. n.º 3 do artigo 95.º do CPTA, admitir-se-ia uma solução que permitiria ao juiz conhecer todos os vícios do ato impugnado, sem todas estas imposições⁴⁸.

Ao impor condições tão rígidas, o procedimento tributário impossibilita a tutela efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes. Consideramos então, que é imperiosa, a adaptação do contencioso tributário ao contencioso administrativo, positivando estas alterações e suprimindo estas exigências anacrónicas que não coadunam com o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Não obstante, a lei prevê também algumas exceções ao princípio da impugnação unitária, em que os atos anteriores ao ato final poderão repercutir-se na decisão final e serão por isso impugnáveis.

2.3.1. Atos destacáveis

A primeira destas exceções, serão os atos interlocutórios que são direta e imediatamente impugnáveis contenciosamente, os chamados atos destacáveis.

Por atos destacáveis entendemos *“os atos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados por forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidades distintas da que deve proferir a decisão final”*⁴⁹.

Adicionalmente *“a impugnação autónoma de atos destacáveis ocorrerá, somente quando esteja prevista na lei, de forma expressa”*⁵⁰, como é o caso dos atos de avaliação direta

⁴⁸ Neste sentido cf. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *“Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias”*. 1.ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 480.

⁴⁹ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de *“Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”*. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2003, pág. 264.

⁵⁰ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Ob. Cit.* pág. 265.

da matéria tributável. Inserem-se aqui também os atos de fixação de VPT, que comportam também atos destacáveis, prevendo a lei a sua impugnação judicial autónoma, no n.º 1, do artigo 86.º da LGT, por configurarem também atos de avaliação direta.⁵¹

Com o alargamento do artigo 148.º do CPA, a impugnação do ato administrativo, depende agora da sua capacidade para produzir efeitos externos lesivos na esfera jurídica dos particulares, pelo que não comportará apenas os atos conclusivos do procedimento, mas serão sempre manifestadores *de jus imperii*. A apreciação restritiva deste preceito, por forma a não permitir a impugnabilidade imediata dos atos intermédios, como os atos de fixação do VPT, será contrariar a finalidade da consagração de um ato destacável, como o previsto no artigo 86.º n.º 1 da LGT, e no art. 134.º n.º 1 da CPPT, que respeitam os atos próprios da avaliação direta, e não o ato da liquidação, *per si*. É um caso claro em que o legislador, consagra a sindicabilidade destes atos por considerar que os mesmos poderão ser de tal modo pejorativos para a esfera jurídica do contribuinte, em virtude da extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte suscitada pelo poder tributário, que a preclusão desta possibilidade será contrariar aquele que é o conceito moderno de ato destacável.

2.3.2. Atos imediatamente lesivos

Em segundo lugar, existe ainda uma outra exceção ao princípio da impugnação unitária prevista na lei, os atos interlocutórios “*imediatamente lesivos*”. Certamente que não existirão grandes dúvidas, que atos lesivos serão, em regra, todos os atos que infrinjam os direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.⁵²

Portanto, podemos concluir que, todos os atos que se mostrem lesivos para os direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes serão impugnáveis, conforme o direito à tutela jurisdicional efetiva consagrada no n.º 1, do artigo 20.º, e no n.º 4, do artigo 268.º da CRP.

⁵¹ Decisão Arbitral n.º608/2022-T, de 21 de junho de 2023. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#).

⁵² “*Excecionalmente, contudo, sob condição de os atos preparatórios ou interlocutórios ou interlocutórios daquelas decisões se afigurarem imediatamente lesivos ou visarem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas (...) caso em que (...) a sua impugnação direta e autónoma encontra-se assegurada*”. Acórdão TC n.º 718/2017, pr. n.º 723/2016. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 718/2017 \(tribunalconstitucional.pt\)](#)

Como sabemos, no entanto, a impugnabilidade dos atos interlocutórios será uma exceção à regra, isto porque não sendo atos definitivos, não existem efeitos externos ou, existem apenas efeitos prodrômicos de um ato procedimental que só se torna decisório através do ato conclusivo do procedimento.

Contudo, como ressaltam JORGE GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA “quando os atos preparatórios (...) são idóneos para produzir efeitos imediatamente lesivos (e, por conseguinte efeitos externos), então estes atos preparatórios têm já efeitos próprios de um ato administrativo sendo suscetíveis de impugnação contenciosa (...) o ato administrativo impugnável não tem de ser executório, pois a executoriedade é uma dimensão estranha à estrutura intrínseca do ato (é apenas a suscetibilidade de o ato ser objeto de execução coativa direta por parte da Administração), mas exige-se que seja eficaz a não ser que embora nulo ou ineficaz esteja na prática a lesar interesses dos particulares”⁵³.

O critério para a impugnabilidade não assenta mais num critério formal processual e passou a assentar sim, num critério de lesividade, para os direitos e interesses legítimos dos particulares.⁵⁴

Em concordância refere JORGE MIRANDA que “pretendeu-se consagrar na CRP a recorribilidade de todos os atos lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares”⁵⁵, assim aquando do projeto de revisão constitucional, era já certo que a intenção do legislador não seria a de fazer recair a recorribilidade do ato na circunstância de ser “definitivo e executório”, mas sim na suscetibilidade do mesmo lesar os direitos e interesses legítimos dos particulares.⁵⁶

⁵³ CANOTILHO, José Gomes, MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Vol. II, 4ª Edição. Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pág.939.

⁵⁴ Sustentava OSVALDO GOMES que “um ato administrativo é ou não recorrível conforme a sua potencialidade de lesão de direitos ou interesses prosseguidos pelas normas invocadas, como violadas, pelo recorrente”. GOMES, José Osvaldo, “Um Ato Administrativo Recorrível”, in Revista de Direito Público, ano VII, nº. 13, Janeiro/Junho, 1994, pág. 59 e ss;

Noutra perspetiva defendia ROGÉRIO SOARES um critério assente na atualidade do ato lesivo afirmando, “não bastar que o ato seja daqueles que pela sua natureza concretiza um comando desorientador da ordem jurídica, sendo preciso que o seu estado de virulência seja atual e não apenas potencial”. Cfr SOARES, Rogério, “O Ato Administrativo”, in Scientia Jurídica, Tomo 3, 1990, pág.34 e ss.

⁵⁵ MIRANDA, Jorge, “Um Projeto de Revisão Constitucional”, Coimbra Editora, 1980.

⁵⁶ Este foi também o entendimento adotado pelo Tribunal Constitucional, que determinou que “o critério de seleção dos atos administrativos que se consideram contenciosamente impugnáveis deixou de assentar

Com a Reforma de 2004 e com a entrada em vigor do CPTA e do seu, já mencionado, artigo 51.º, esta divergência doutrinária parece ter ficado solucionada, sendo que o critério a ter em conta agora centrar-se-á na eventualidade de um ato produzir efeitos externos lesivos da esfera jurídica dos particulares.

Todavia, como ressaltam CARLOS CADILHA e MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, admitir-se-á que o ato “*possa ser controlado judicialmente, não apenas no momento da emissão do ato final, mas sempre que se produzam atuações procedimentais que o justifiquem*”⁵⁷. O intuito principal da reforma era assim o de centrar o critério nos direitos e interesses legítimos dos particulares e não no ato administrativo *per se*, como forma a concretizar o princípio da tutela jurisdicional efetiva e “*melhorar a tutela jurídica das situações individuais*”⁵⁸.

No caso do tema central desta dissertação- a impugnação dos atos de fixação do VPT- incluir-se-ão entre estes os vícios de forma, ou com base em erro de facto, ou de direito, como vício de falta de fundamentação⁵⁹, e a errada classificação do prédio⁶⁰, por serem lesivo dos direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos interessados.

Parece-nos então que a impugnação de atos interlocutórios, quer destacáveis, quer imediatamente lesivos será uma faculdade atribuída ao contribuinte, o que não prejudicará o seu direito de impugnar o ato final, com fundamento nestas ilegalidades.

nas características da definitividade e da excoutoriedade do ato, para passar a determinar-se pela capacidade de o ato em causa lesar direitos ou interesses legalmente protegidos”. Cfr. Acórdão. Tribunal Constitucional, pr. N.º379/02, 1ª Secção, Relator: Conselheiro Pamplona de Oliveira. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 649/2005 \(tribunalconstitucional.pt\)](https://www.tribunalconstitucional.pt/jurisprudencia/acordaos/acordao_649_2005)

⁵⁷ ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos, “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*”. Coimbra, Edições Almedina, 5ª Edição, 2021, pág. 306 e ss.

⁵⁸ SILVA, Vasco Pereira da, “*Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*”, Almedina, 2005, pág. 47.

⁵⁹ “*Se o contribuinte entende que a primeira avaliação não está suficientemente fundamentada e pretende impugná-la, invocando respetivo vício de falta de fundamentação, não é necessário requerer a segunda avaliação, para deduzir impugnação judicial com esse fundamento*” Cfr. Acórdão do STA, processo n.º 04/08, de 16/04/2008. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-supremo-tribunal-administrativo); Neste sentido cfr. Acórdão TCAS, processo n.º 2197/15.6 BEALM, de 01/27/2022, Disponível em [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-tribunal-central-administrativo): “*Os vícios relativos à falta de fundamentação da avaliação do VPT e à ilegalidade do regime jurídico aplicado na avaliação não estão abrangidos pela necessidade de impugnação contenciosa dos atos avaliativos*”.

⁶⁰ “*Respeita (...) um ato imediatamente lesivo dado que provoca uma alteração significativa na esfera jurídica da recorrente*”. Cfr. Acórdão do STA, processo n.º 01725/23, de 11/27/2013. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-supremo-tribunal-administrativo)

Assim, resulta de uma interpretação histórica e teleológica, a possibilidade de impugnação contenciosa autónoma do ato, quer através do recurso jurisdicional (no caso dos atos destacáveis), quer através ação administrativa (no caso dos atos imediatamente lesivos), ou mesmo a impugnação do ato final do procedimento no âmbito do qual poderá invocar os vícios que decorreram do procedimento. É nesta esteira que importa mencionar o princípio da tutela jurisdicional efetiva, que desenvolveremos em seguida.

2.4. Princípio da tutela jurisdicional efetiva

No n.º 4, do artigo 268.º da CRP, encontra-se hoje consagrado o direito à tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados. Trata-se de uma concretização do direito à tutela jurisdicional que decorre do artigo 20.º, pelo qual a CRP garante o acesso aos tribunais a quem pretenda dirigir-se-lhes em defesa dos seus direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos, para tal a lei reconduziu a efetivação dessa tutela à utilização de meios processuais próprios atribuídos à competência de uma ordem jurisdicional específica. Por outras palavras e como consagra o CPTA no seu artigo 2.º, *“a cada direito corresponde uma ação”*.

Apesar de o princípio da tutela jurisdicional efetiva não ser consagrado somente para o procedimento tributário, aplica-se a este ramo do direito, como consequência da relação que os atos emanados pela Administração Tributária têm na esfera jurídica dos contribuintes. Naturalmente, que desta relação surgem inúmeros conflitos, exigindo-se então uma tutela adequada para dirimir estes litígios.

O n.º 4, do artigo 268.º da CRP consagra uma série de direitos e garantias, entre os quais cabe-nos destacar o direito à tutela jurisdicional efetiva, que determina que *“para todo e qualquer conflito que mereça composição judicial, seja possível encontrar um tribunal competente e um meio processual que confira proteção adequada e suficiente aos interesses dignos da tutela jurídica”*⁶¹.

⁶¹ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *“Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias”*. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 21.

Este direito tem diversas modalidades, entre as quais, “*a impugnação de quaisquer atos administrativos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados*”⁶².

A nova formulação da lei, após a revisão constitucional de 1982, exprime a opção do legislador pela “*substantivização do preceito, determinada por uma preocupação de o libertar de conceitos pré-constituídos cuja inclusão podia criar condições limitativas de um pleno desenvolvimento do seu sentido e alcance contribuindo para que dele não seja extraída as devidas consequências, nem consequentemente concretizadas as potencialidades que ele encerra (...)*”. A garantia de impugnação dos atos administrativos incube que “*(...) todos os atos que possam de alguma forma causar uma lesão aos direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos, por ser este o conteúdo material que importa para fins da sua impugnação, valendo então, para qualquer contexto procedimental em que o ato for produzido*”⁶³.

Com a nova redação do n.º 4, do artigo 268.º e do n.º 1, do artigo 20.º da CRP, cabe destacar alguns aspetos essenciais. Em primeiro lugar, o reforço da teoria subjetivista⁶⁴ face à teoria objetivista no novo texto constitucional, visando a teoria subjetivista acima de tudo, tutelar os direitos subjetivos e interesses dignos de tutela jurídica dos particulares, ao contrário da teoria objetivista que visa antes, a defesa do princípio da legalidade e a prossecução do interesse público.

Deprendemos então, que o contencioso tributário terá hoje uma conceção subjetivista, porque o seu principal objeto é a relação tributária e as posições subjetivas que dela emergem e importam tutelar, além do mero controlo da legalidade da atuação administrativa.

⁶² MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, “*Constituição Portuguesa Anotada- Volume III*”. 2ª Edição, UCP Editora, 2020, pág. 540.

⁶³ Neste sentido cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Ob.Cit.*, pág. 550.

⁶⁴ “*A garantia do recurso contencioso dirige-se contra atos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares. Esta forma insinua desde logo uma dimensão subjetiva fundamental do recurso contencioso: o direito ao recurso é um meio de defesa de posições jurídicas subjetivas*” cfr. CANOTILHO, José Gomes, MOREIRA, Vital, “*Constituição da República Portuguesa Anotada* “. Vol. II, 4ª Edição. Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pág. 94.

Esta será inevitavelmente a apreciação, com que devemos observar disposições, como a do artigo 86.º n.º 1 da LGT, que consagra um ato cuja materialidade subjacente pode ser de tal modo injuriosa, que afetará os direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos, dos particulares, de tal modo, que a sua impugnabilidade é necessariamente consagrada na lei.

O direito à tutela jurisdicional efetiva, cria uma visão centrada, nos direitos dos particulares e não no ato administrativo *per se*, acentuando os aspetos garantísticos dos particulares, como forma a melhorar a tutela jurídica das suas situações individuais.

É esta materialidade subjacente, que deverá prevalecer, sobre os formalismos do contencioso tributário, que não poderão obstaculizar o particular, precludindo o exercício dos seus direitos fundamentais. Incumbir ao particular o ónus do esgotamento de todos os meios de defesa aplicáveis, será uma denegação de justiça, pelo que estes, deverão sim ser instrumentalizados a seu favor, como a verdadeira faculdade que são, em prol, quer da tutela jurisdicional efetiva, na dimensão do princípio *pro actione*⁶⁵, quer do princípio da justiça⁶⁶.

⁶⁵ Consagrado no artigo 7.º do CPTA.

⁶⁶ Consagrado nos artigos 266.º.2. da CRP, 55.º da LGT, e 8.º do CPA.

CAPÍTULO III - DA CONTESTAÇÃO DIRETA DOS ATOS DE FIXAÇÃO DO VPT

3.1 Meios de defesa dos contribuintes

Se é verdade que a justiça tributária está ligada às pretensões dos contribuintes e constitui a defesa destas pretensões um dos seus objetivos, não lhe pode ser negada uma função garantista individual. Esta função garantista reclama da *“existência de esquemas, ordenações e instrumentos formais cujo objetivo poderá ser, em relação a um determinado ato, a sua declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação”*⁶⁷.

Os referidos esquemas, ordenações e instrumentos são também conhecidos por garantias dos contribuintes, que segundo PEDRO SOARES MARTINEZ podem ser definidas como o *“conjunto heterogéneo de normas fiscais, concentradas, na quase totalidade, nos códigos tributários, para disciplinar as relações de imposto e definir os meios e processos através dos quais se realizam os direitos emergentes das relações jurídico-tributárias”*⁶⁸.

Em termos do seu recorte conceptual, as garantias dos contribuintes surgem como reflexão princípio da legalidade (cfr. n.º 2, do artigo 103.º da CRP)⁶⁹, tendo *“primordial relevância sobretudo ao longo do procedimento administrativo-tributário conducente à liquidação, nomeadamente no que respeita à fixação da matéria coletável”*⁷⁰.

Podemos então estabelecer uma categorização bipartida das garantias dos contribuintes entre: as garantias administrativas (ou graciosas) e as garantias jurisdicionais.

As garantias administrativas são aquelas que decorrem perante um órgão de natureza administrativa, podendo estas também ser repartidas entre as garantias administrativas

⁶⁷ MORAIS, Rui Duarte, *“Manual de Procedimento e Processo Tributário”*. Coimbra: Edições Almedina, 2012, pág. 28.

⁶⁸ MARTINEZ, Pedro Soares, *“Direito Fiscal”*. Coimbra: Edições Almedina, 2003, pág.59.

⁶⁹ *“A existência de garantias dos contribuintes é uma condição essencial para que haja um Estado de Direito, que nunca existirá onde combater o arbítrio administrativo. Mas as garantias dos contribuintes devem coexistir com poderes administrativos que tornem possível um efetivo controlo fiscal, condição de justiça na aplicação das leis fiscais”* cfr. SANCHES, J.L Saldanha, *“Justiça Fiscal”*. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, pág. 12.

⁷⁰ Neste Sentido cfr. REAL, Carlos Pamplona. *“As garantias dos contribuintes”*. Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das contribuições e impostos do Ministério das Finanças. 1986, pág. 12.

não impugnatórias e garantias administrativas impugnatórias (como o direito à reclamação e o direito de recurso). Por outro lado, as garantias jurisdicionais, são aquelas que se efetivam perante órgãos jurisdicionais (como a impugnação judicial, oposição à execução fiscal e o direito de recurso jurisdicional).

3.2. Meios administrativos prévios

Após analisarmos várias questões que se afiguram como fundamentais no âmbito do procedimento tributário, interessa agora ressaltar alguns aspetos importantes no que toca aos atos de fixação do VPT. Temos de ressaltar, por isso, que os atos de fixação do VPT, enquanto atos de avaliação direta são também passíveis de impugnação contenciosa, desde que tenham sido “*esgotados todos os meios administrativos para a sua revisão*” (cfr. n.º 2, do artigo 86.º da LGT).

Existem, por isso, dois meios administrativos prévios para que os sujeitos passivos possam reagir contra os atos de fixação do VPT, que importam destacar.⁷¹

Primeiramente teremos o pedido de segunda avaliação, previsto nos artigos 71.º e seguintes do CIMI. Este meio tutelar, surge como “*condição de precedência judicial*”⁷², pelo que o sujeito passivo não poderá, via de regra, discutir o VPT em sede contenciosa, sem antes fazer este pedido de segunda avaliação. Neste ponto, para efeitos da presente dissertação, iremos apenas analisar, o regime da segunda avaliação aplicável aos prédios urbanos (artigo 76.º e ss. do CIMI).⁷³

A segunda avaliação de imóveis só pode ser suscitada após ter sido concluída, a primeira avaliação, logo após o seu resultado ser notificado ao sujeito passivo que em caso de discordância, pode requerer uma segunda avaliação, podendo o chefe de finanças da área da localização do prédio, exercer idêntica faculdade.

⁷¹ Poderá igualmente ser suscitada a reclamação administrativa dos atos interlocutórios do procedimento, prevista no art. 66.º da LGT.

⁷² ROCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, “*Tributação do património IMI-IMT e imposto do selo (anotados e comentados)* “. 3ª Edição. Lisboa: Edições Almedina, 2018, pág. 254.

⁷³ A segunda avaliação “*não é um recurso da primeira, mas sim uma avaliação completamente nova, distinta e autónoma, efetuada por peritos diferentes, a fundamentação de uma não pode relevar para a outra que desde logo implica que não deve constar no respetivo termo de avaliação*” cfr. ROCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, *Ob. Cit.* pág. 253.

A importância particular deste procedimento prende-se com o facto de apenas ser possível recorrer do resultado da segunda avaliação e não da primeira (cf. n.º 1 do artigo 77.º CIMI). Só após ter sido proferida uma decisão da segunda avaliação é que o sujeito passivo poderá impugnar judicialmente a mesma, pois só aqui terão sido esgotados todos os meios administrativos para sua revisão (como decorre do n.º 2, do artigo 86.º da LGT).

Adicionalmente, os sujeitos passivos poderão também requerer o pedido de revisão oficiosa destes atos (cfr. n.º 1, do art. 78.º da LGT), com fundamento em qualquer ilegalidade, no prazo de quatro anos após a liquidação.⁷⁴

3.3. A possibilidade de impugnação dos atos de fixação do VPT

Os procedimentos de avaliação direta visam determinar o valor dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, tratando-se de um instrumento útil na descoberta da verdade material (cfr. n.º 1 do artigo 83.º da LGT). Este é precisamente o caso dos procedimentos de fixação do VPT, que são da competência da Autoridade Tributária, o que suscitará a questão impugnabilidade contenciosa autónoma dos atos de fixação do VPT.

Como vimos anteriormente, os atos de fixação do VPT são atos interlocutórios, pelo que por força do princípio da impugnação unitária do artigo 54.º do CPPT, os mesmos não serão passíveis de impugnação autónoma. Não obstante, cumpre apurar se, através da aplicação analógica do n.º 1 do artigo 86.º da LGT, os mesmos serão impugnáveis, por comportarem atos destacáveis, o que entrará em conflito com outras normas que exigem o esgotamento prévio dos meios administrativos aplicáveis.⁷⁵

Sobre esta temática tanto a doutrina, como a jurisprudência, têm discutido a possibilidade de impugnação dos atos de fixação do VPT, sem se terem anteriormente esgotados todos os meios administrativos disponíveis, não tendo ainda alcançado nenhum consenso.

⁷⁴ Cfr. Acórdão do STA, pr.nº0102/22.2BALS, de 23 de fevereiro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-supremo-tribunal-administrativo)

⁷⁵ Sobre a possibilidade de aplicação analógica em matéria processual fiscal, cfr. Art. 11.º n.º 1 da LGT: “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação as leis.”

a) Doutrina

Por um lado, existe uma esteira da doutrina que não concorda com a possibilidade de impugnação imediata dos atos anteriores ao final do procedimento, como é o caso dos atos de fixação do VPT.

Em sentido desfavorável, e com penetração na jurisprudência emanada logo após a entrada em vigor do CIMI, em 2003, e por vários anos, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, DIOGO LEITE DE CAMPOS e JORGE LOPES DE SOUSA, não admitem a possibilidade de impugnação de atos interlocutórios, como os atos de fixação do VPT, ressaltando antes de mais que, nos termos do princípio da impugnação unitária, só haverá impugnação contenciosa do ato final do procedimento que afeta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, nos termos do artigo 66.º da LGT e do artigo 54.º do CPPT.

Face à sua natureza, *“somente os vícios que afetem os atos de avaliação direta, enquanto atos de avaliação direta, quer os existentes no próprio ato, quer os que se reportem ao respetivo procedimento de avaliação, apenas poderão ser invocados na respetiva impugnação e não na impugnação do ato de final de liquidação”*⁷⁶. Assim, para atacar a liquidação, o interessado não poderá servir-se dos fundamentos que tiver para atacar a avaliação direta, apenas poderá sustentar que a matéria tributável a considerar não é a que foi utilizada para efetuar a liquidação.⁷⁷

Relativamente à necessidade de esgotamento dos meios administrativos, segundo estes autores, esta *“justifica-se (...) na avaliação direta (...) sempre que haja uma avaliação propriamente dita, com intervenção de elementos subjetivos e não um mero cálculo baseado em operações matemáticas. A subjetividade inerente a qualquer avaliação (...) recomenda um esgotamento dos mecanismos administrativos de reapreciação como meio*

⁷⁶ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *“Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”*. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2012, pág. 426.

⁷⁷ Neste sentido cfr. Decisão Arbitral n.º 614/2021-T, de 23 de março de 2022: *“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”*. Disponível em: [Microsoft Word - P614_2021-T - 2022-03-23 - JURISPRUDENCIA \(caad.org.pt\)](https://caad.org.pt/microsoft-word-p614-2021-t-2022-03-23-jurisprudencia).

de procurar diminuir essa carga subjetiva e tendencialmente promover a fixação tão objetiva quanto possível da matéria coletável".⁷⁸

Sustentam assim que, face a esta necessidade de esgotamento prévio dos meios administrativos, se for impugnado contenciosamente um ato de avaliação direta (como no caso dos atos de determinação do VPT) antes do esgotamento de tais meios *"haverá ilegalidade na impugnação que deverá conduzir à sua rejeição."*⁷⁹

Acompanhando o entendimento destes autores, ainda que com uma interpretação mais comedida, CORVELO DE FREITAS e SILVÉRIO MATEUS, defendem também que *"os atos de avaliação enquanto atos destacáveis, são suscetíveis de impugnação autónoma (...) não se aplicando aqui o princípio da impugnação unitária"*, contudo, *"não é admitida a impugnação judicial da liquidação tributária que (...) não foi oportunamente contestada"*⁸⁰.

Em face do que vimos referindo, discordamos de ambas posições, por não consideramos que a questão aqui em causa seja exclusivamente técnica, tendo também um pendor jurídico eminente e intrínseco, pelo que um tribunal será naturalmente mais qualificado para apreciar determinadas questões do que uma comissão de peritos avaliadores ou, pelo menos, não pode ser afastada essa hipótese de escrutínio.

Privar um sujeito passivo da faculdade de impugnar diretamente, um ato, como seja um ato de fixação do VPT, é privá-lo de um direito à tutela efetiva que é consagrado constitucionalmente. Isto quando estamos perante um ato que por si só agrega os necessários aspetos para que seja escrutinado, ainda para mais quando a lei visa tutelá-lo, ao viabilizar que o contribuinte se proteja de uma situação que poderá ter um pendor jurídico mais prevalente, pelo que afastar esta possibilidade, por estes atos terem também em vista, aspetos técnicos, será incongruente com os princípios basilares do contencioso tributário. A necessidade de um filtro como modo de *"diminuir a carga subjetiva(...) e promover a fixação tão objetiva quanto possível da matéria coletável"*, só se justifica

⁷⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *"Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada"*. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2012, pág. 427.

⁷⁹ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Ob. Cit.*, pág. 427.

⁸⁰ FREITAS, Luís Corvelo de, MATEUS, Joaquim Silvério Dias, *"Os Impostos Sobre o Património Imobiliário O Imposto do Selo"*. Lisboa: Engifisco, 2005, pág. 250.

quando a mesma se demonstre indispensável, ou seja, quando na avaliação apenas sejam necessários conhecimentos técnicos e não jurídicos, o que não será o caso avaliação para efeitos do VPT. Sendo os atos de fixação do VPT, atos destacáveis, como vimos antes, não podemos concordar que a lei exija que o sujeito passivo esgote todo o procedimento administrativo (e *in fine* os meios gratuitos aplicáveis), isto porque o próprio n.º 1, do art. 86.º, o exceciona, e o excessivo formalismo prejudicaria de forma inadequada a sua esfera jurídica.

Também em sentido desfavorável, NUNO CERDEIRA RIBEIRO, defende a necessidade de “*esgotamento dos meios administrativos para abertura da via judicial, que é o que se encontra previsto artigo 134.º do CPPT, segundo o disposto do seu número 7 (...) em consonância com a regra do número 2 do artigo 86.º da LGT (...) e do artigo 77.º do CIMF*”.⁸¹

Entende também que esta necessidade existe, ainda que o fundamento da impugnação seja somente matéria de direito, não se impondo no caso de o contribuinte alegar fundamento diverso da discordância em relação à primeira avaliação, mas não se o sujeito passivo entender que não se devia ter procedido a qualquer ato de avaliação, de onde não se deduz se concorda ou discorda do ato, simplesmente se considera que não existem pressupostos legais que sustentem a sua prática.

Apresenta igualmente uma posição desfavorável, relativamente à necessidade de impugnação prévia, no caso de alegar outros vícios como, a falta de fundamentação, visto que este é um vício que “*pode afetar tanto o primeiro, como o segundo ato de avaliação, e não parece que se possa dizer que a falta de fundamentação do primeiro ato, impeça o sujeito passivo de impugnar o segundo, com fundamento na ignorância do percurso cognoscitivo que levou a Administração a chegar à conclusão*”⁸².

Do ponto de vista da economia processual, segundo o autor, este entendimento, gera um efeito contraproducente ao retardar a tutela do sujeito passivo. Se o primeiro ato estiver mal fundamentado e a Administração corrigir o vício, este continuará a existir no segundo

⁸¹ RIBEIRO, Nuno Cerdeira, “*O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*”, Coimbra: Edições Almedina. 2014, pág. 150.

⁸² RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *Ob. Cit.*, pág. 151;

ato, pelo que o fundamento se mantém. NUNO CERDEIRA RIBEIRO entende por isso que “*não parece existir razão plausível para excepcionar a falta de fundamentação em relação à necessidade de impugnação administrativa prévia*”.⁸³

Não podemos, também, concordar com esta posição, que consubstancia uma interpretação dos preceitos em causa cingida meramente ao seu carácter literal, ignorando outros elementos relevantes (como a sua finalidade e evolução histórica), não assegurando uma aplicação adequada que proteja, as garantias mais fundamentais dos contribuintes. A imposição de um ónus de esgotamento dos meios administrativos meios, incluindo para vícios como a falta de fundamentação, será contrário do artigo 54.º do CPPT, e da própria CRP, por comportarem atos iminente lesivos dos direitos subjetivos e interesses legítimos dos particulares, pelo que a lei incute um carácter de facultatividade à possibilidade de impugnação destes atos.

Por sua vez JOSÉ CASALTA NABAIS, exprime algum ceticismo relativamente à possibilidade de impugnação dos atos de fixação do VPT, isto porque, de acordo com o n.º 1 do artigo 86.º da LGT, os casos de determinação da matéria coletável por avaliação direta, podem ser alvo de impugnação contenciosa direta. Para este efeito, as determinações da matéria de tributável por avaliação direta comportam “*atos suscetíveis de impugnação judicial direta, muito embora remeta para a lei os termos dessa impugnação*”⁸⁴.

Entende o autor, que aqui teremos de ter em conta a impugnação nos termos da lei fiscal, nos termos do CPPT, no qual o princípio da impugnação unitária se encontra expressamente formulado no artigo 54.º, o qual está em consonância com a lista de atos considerados lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos constantes do n.º 2 do artigo 95.º da LGT, onde não figuram os atos de determinação da matéria tributável por avaliação direta “*tal princípio não se aplicará quando a matéria coletável não der origem à liquidação de qualquer tributo (conforme a alínea b, do n.º1 do artigo 97.º do CPPT) (...) pois, a ser de outro modo, a decisão de determinação da matéria tributável a que não se seguisse a liquidação, em virtude de terem, designadamente apurado*

⁸³ RIBEIRO, Nuno Cerdeira, “*O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*”, pág. 151;

⁸⁴ NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 8ª Edição. Lisboa: Coimbra: Edições Almedina, 2015, pág. 362.

prejuízos em vez de lucros tributáveis, seria contenciosamente inimpugnável, o que impediria o contribuinte de reagir judicialmente contra um apuramento ilegal (...) violando-se assim a garantia a uma tutela jurisdicional efetiva contra os atos da administração consagrada no número 4 do artigo 268.º da CRP”⁸⁵.

É uma posição que não podemos acompanhar, por limita-se a fazer uma interpretação literal destas disposições ignorando outros elementos relevantes, nomeadamente, a relação de contexto que esta norma terá face ao conjunto mais vasto de regras em que ela se integra (como o n.º 1, do art. 86.º da LGT). Discordamos também que, apenas os atos de liquidação possam condicionar a situação dos contribuintes, pois também os atos interlocutórios serão suscetíveis de condicionar o ato final e lesar a esfera dos particulares.⁸⁶

Por outro lado, existe uma parte da doutrina que não segue este entendimento, salientando a contradição que existe entre o n.º 1 do artigo 86.º da LGT e o princípio da impugnação da unitária do artigo 54.º do CPPT, como é o caso de GONÇALO BULCÃO, JOSÉ RAMOS VIDAL e MARIA JOÃO MENEZES, que consideram que o n.º 1, do artigo 86.º da LGT, apresenta numa primeira leitura uma “*exceção ao princípio da impugnação unitária*”⁸⁷.

Destacam estes autores, que o artigo 134.º do CPPT comporta expressamente uma situação de possibilidade de impugnação direta de um ato de avaliação: os atos de fixação do valor patrimonial tributário. Nestes casos o objeto da impugnação não é a liquidação subsequente à determinação da matéria tributável, mas a própria avaliação dessa matéria tributável. Ou seja, entendem estes autores, que “*no caso da avaliação direta o legislador no número do artigo 86.º da LGT consente a sua impugnação direta, mas apenas «nos termos da lei» o que sucede com a determinação dos valores patrimoniais*”⁸⁸. É uma posição com a qual concordamos, pois, ao especificar que a avaliação direta é passível de

⁸⁵ NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 8ª Edição. Lisboa: Coimbra: Edições Almedina, 2015, pág. 363.

⁸⁶ “(...)casos há em que o ato interlocutório ou procedimental, por condicionar irremediavelmente o acto final do procedimento e a sua dimensão impugnatória”. Cfr. Ac. STA, pr, n.º 01784, de 14 de outubro de 2015. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](https://dgsi.pt/acsta/acsta_geral.aspx?idacao=01784)

⁸⁷ BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos e MENEZES, Maria João, “*Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*”. Coimbra: Edições Almedina, 2015, pág. 884.

⁸⁸ BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos e MENEZES, Maria João, *Ob. Cit.*, pág. 884.

impugnação contenciosa, o artigo 86.º da LGT, limita-se apenas a referir que há casos em que a lei admite a impugnação contenciosa direta de atos interlocutórios de determinação da matéria tributável e este é o caso atos de fixação do VPT.

Nesta mesma senda, CARLA CASTELO TRINDADE e SERENA CABRITA NETO, consideram que os atos de fixação do VPT são suscetíveis de impugnação contenciosa direta. Entendem as autoras que, os artigos 81.º e 86.º da LGT dizem, respeito aos atos de fixação do VPT e visto que estes constituem também atos interlocutórios, por força do princípio da impugnação unitária do artigo 54.º do CPPT, o mesmo serão impugnáveis contenciosamente de forma autónoma, pois *“procedendo a uma interpretação teleológica, sistemática e cronológica dos números 1 e 2 do artigo 86.º da LGT (...) os atos de avaliação direta são suscetíveis de impugnação contenciosa direta e comparando as regras da LGT com as previstas no CPPT, chegamos à conclusão que a avaliação direta a que se refere o artigo 86.º da LGT só poderá respeitar os atos de determinação do VPT regulado no CIMF”*⁸⁹.

No entender das autoras, os atos de fixação do VPT, constituem verdadeiros atos destacáveis, determinando a lei a sua impugnação contenciosa imediata. O sujeito passivo poderá optar entre a impugnação autónoma do ato de avaliação direta ou apenas pela impugnação do ato final de liquidação, sendo que os vícios dos atos destacáveis serão arguíveis na discussão da legalidade do ato final ainda que não tenham sido objeto de uma impugnação autónoma, sem nunca duplicar meios sob pena dos eventuais vícios do ato destacável serem uma questão prejudicial da impugnabilidade do ato definitivo. É uma interpretação que acompanhamos, por coadunar com as exigências constitucionais de modo a afastar o excessivo formalismo que as disposições legais impõem, e melhor proteger as posições subjetivas dos particulares.

As autoras consideram assim, que apesar de a regra no contencioso tributário ser o princípio da impugnação unitária, a lei pode *“prever a impugnabilidade imediata de atos anteriores ao ato final do procedimento que sejam relevantes para condicionar a decisão*

⁸⁹ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *“Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias”*. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 373.

*final, tal como os atos de fixação do VPT cuja impunibilidade imediata está consagrada no número 1 do artigo 86.º da LGT*⁹⁰.

Acompanhando este entendimento, ainda que com uma interpretação mais comedida, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, apresenta uma tese mais compreensiva do preceito ao recorrer a um elemento unificador da interpretação, resultando que apenas nos casos em que à avaliação direta não se seguir um ato jurídico, como os atos de liquidação, poderão ser suscetíveis de controlo jurisdicional imediato⁹¹.

b) Jurisprudência

Tal como acontece na doutrina, a jurisprudência, neste âmbito, não se tem mostrado constante ao longo do tempo. Não existe uma uniformidade nas decisões dos tribunais, sobre esta temática centrando-se as asserções defendidas em querelas semelhantes, que iremos agora abordar.

Um primeiro problema, evidenciado nas decisões jurisprudenciais, prender-se-á com a qualificação jurídica do ato de fixação do VPT, e a subsequente possibilidade de impugnação autónoma dos mesmos, independentemente da existência de um ato de liquidação.

Por um lado, entendeu o TCAS, no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 2765/12.8BELRS, de 31 de outubro de 2019⁹² que a *“fixação do VPT constitui (...) um ato 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 modo a evitar a produção de efeitos lesivos, que se projetam no ato final do procedimento ou em atos externos a este (...) sendo a fixação do VPT um ato destacável, ele goza de*

⁹⁰ NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, *“Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias”*. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 374.

⁹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *“Lições de Procedimento e Processo Tributário”*. 8ª Edição. Lisboa: Edições Almedina, 2014, pág. 194.

⁹² Cfr. Acórdão TCAS, processo n.º 2765/12.8BELRS, de 31 de outubro de 2019. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-tribunal-central-administrativo)

possibilidade de impugnação autónoma, independentemente da existência ou não de liquidação “⁹³

Esta linha de raciocínio não tem, contudo, sido acompanhada por toda a jurisprudência, como foi o caso da decisão do TCAN, de 26 de fevereiro de 2015 (pr.n.º1271/11.2BEPRT), em que se determinou que, “*só há impugnação contenciosa do ato final do procedimento, que afeta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos e deveres*”⁹⁴, tal como igualmente determinou o STA, esta “*suscetibilidade de impugnação autónoma decorre da lesividade do ato (...)*”, neste caso o ato definitivo de liquidação.⁹⁵

Não podemos concordar com esta jurisprudência, porque a nosso ver, a lesividade do ato não será verificada somente com o ato de liquidação. Esta apreciação esvaziaria completamente a função que garantista que existe com a consagração de atos destacáveis na lei, como os atos de fixação do VPT, como é o caso dos atos de fixação do VPT.

Igualmente, temos aquele que será talvez o ponto mais controvertido desta matéria, que é a discussão em torno da necessidade de esgotamento dos meios gratuitos, consagrada no n.º 7, do artigo 134.º do CPPT e nos números 1 e 2, do artigo 86.º da LGT, e a possível ilegalidade que esta restrição impõe ao exercício das garantias impugnatórias dos contribuintes.

Na Decisão Arbitral n.º 760/2020-T, de 2 de julho de 2021, o tribunal arbitral considerou que restringir ou eliminar a possibilidade de impugnação constituiria, através desta imposição de esgotamento dos meios administrativos configuraria “*uma agressão manifesta o princípio da tutela jurisdicional efetiva (...)* nomeadamente o princípio «pro

⁹³ Neste sentido também cfr. Decisão Arbitral n.º 486/2020-T, de 26 de novembro de 2021: “*Sem prejuízo de a lei consagrar a via da impugnação contenciosa direta do ato destacável de fixação do VPT e a condicionar ao esgotamento dos meios administrativos (leia-se, ao pedido de segunda avaliação de prédios urbanos) com efeitos preclusivos, não pode acolher-se, sem mais, a consequência de que as liquidações a coberto desse VPT fariam caso decidido, consolidando-se juridicamente*” Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#)

⁹⁴ Acórdão do TCAN, pr.n.º 012711/11.2BEPRT, de 26 de maio de 2015. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(mj.pt\)](#)

⁹⁵ Cfr. Ac. STA, processo n.º 0312/15, de 29 de março de 2017. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

actione», consagrado expressamente no artigo 7.º do CPTA (...) que aponta para a minimização da rigidez das formas processuais decorrente do princípio da tipicidade e favorece o acesso ao tribunal evitando situações de denegação de justiça excessivo por excessivo formalismo, pois as regras processuais devem ser consideradas como um instrumento para a realização da justiça e não um obstáculo a que ela aconteça”⁹⁶.

Esta necessidade de um filtro “*pré judicial*” que possa reduzir o número de casos que os tribunais sejam chamados a apreciar, só se mostrar como indispensável, quando esteja em causa o resultado da aplicação da lei (normas que regulam o procedimento de avaliação), pois é em tal aplicação que “*poderão estar envolvidos conhecimentos técnicos, não jurídicos e não quando esteja em causa a determinação da lei aplicável à avaliação*”. Sendo esta uma questão exclusivamente jurídica, um tribunal será mais qualificado para precisar que uma comissão de peritos avaliadores. Deste modo, entendeu o tribunal nesta decisão que as previsões legais aplicáveis no processo de impugnação dos atos de fixação VPT, não podem ser entendidos como forma a precluir a possibilidade impugnação dos vícios dos atos de fixação do VPT e devem permitir a impugnação dos mesmos, sem necessidade prévia de esgotamento dos meios gratuitos.

Contrariamente a esta perceção, compreendeu o STA no processo 0102/22.2BALSb, de 23 de fevereiro de 2023⁹⁷, que “*segundo o princípio da impugnação unitária só há lugar a impugnação contenciosa do ato final do procedimento, o que tem assento tanto no artigo 66.º da LGT, como do artigo 54.º do CPPT. A avaliação direta será um dos casos em que o legislador afastou este entendimento, o que significa que no caso dos atos fixação do VPT, a impugnabilidade fica dependente do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão, o que decorre do número 2 do artigo 86.º da LGT e do n.º7 do artigo 134.º do CPPT.*”⁹⁸

Conclui, assim, o tribunal que, prevendo a lei um modo especial de reação contra as ilegalidades do ato de fixação do VPT, em procedimento autónomo, as mesmas não

⁹⁶ Cfr. Decisão Arbitral n.º 760/2020-T, 02/07/2021. Disponível em: <https://caad.org.pt>

⁹⁷ Cfr. Ac. STA, pr. n.º0102/22.2BALSb, de 23 de fevereiro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

⁹⁸ Neste sentido, também cfr. Decisão Arbitral n.º 540/2020-T, de 30 de abril de 2021: “*a avaliação dos prédios urbanos é direta e por isso, suscetível, nos termos da Lei de impugnação contenciosa direta e, consequentemente depende do esgotamento dos meios administrativos previsto para a sua revisão*”. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#)

podem servir de fundamento à impugnação da liquidação do imposto que tiver por base o resultado dessa avaliação, sendo que se o sujeito passivo não pode por isso impugnar judicialmente o resultado da segunda avaliação nos termos previstos na lei formando-se caso decido sobre o valor da avaliação.

Não estamos de acordo com este entendimento, pois a interpretação empregue, dificultará forçosamente o acesso ao tribunal, dificultando ao acesso à justiça. A aplicação das normas referidas, deverá realizar ter como finalidade a justiça material, utilizando-as como o verdadeiro instrumento que são, e não de modo inibidor.⁹⁹

Uma outra temática reside na interpretação dos tribunais sobre o princípio da impugnação unitária e sobre aquilo que pode ser considerado como contenciosamente impugnável. Na Decisão Arbitral n.º 835/2021-T, de 5 de maio de 2022, considerou o tribunal arbitral que a interpretação do *“principio da impugnação judicial que preclude a sua impugnação, não compactua com o hodierno conceito do ato destacável, nem interpreta adequadamente o princípio da impugnação unitária”*. O CPTA, em conformidade com o também estabelecido o artigo 148.º do CPA, alargou o conceito de ato contenciosamente impugnável, colocando o acento tónico na eficácia externa do ato, isto é, na *“virtualidade de o ato produzir efeitos jurídicos no âmbito das relações entre a Administração e os particulares”*. Entende este tribunal que a lei não impõe no n.º 1 do artigo 76.º e o n.º 1 do artigo 77.º do CIMI, a utilização prévia desta tutela administrativa como condição de acesso à via contenciosa, limitando-se a facultar ao interessado o direito a requerer uma segunda avaliação. Não pode por isso interpretar-se o n.º 1 do artigo 77.º como estabelecendo *“um ónus de impugnação judicial do ato de fixação do VPT que tenha resultado de uma segunda avaliação, não tendo a mesma sido prevista como uma forma de impugnação administrativa necessária destinada a permitir o ulterior acesso à via contenciosa”*.¹⁰⁰

De forma oposta, compreende o TCAS, no processo n.º 92/20.6BEBJA, de 16 de junho de 2021, que por força do art. 54.º CPPT, não poderão ser impugnáveis os atos

⁹⁹ *“(…) os requisitos formais não são valores autónomos, mas apenas meros instrumentos destinados a servir uma determinada finalidade, sendo precisamente em face da sua concreta finalidade que se terão de perspetivar(…)”* cfr. Ac. STA, pr. n.º 2064/03 de 22 de janeiro de 2004. Disponível em: [Acordão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/STA/acordao/acordao_2064_03_2004.aspx)

¹⁰⁰ Cfr. Decisão Arbitral 825/2021-T, de 5 de maio de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](https://www.caad.gov.pt/jurisprudencia)

interlocutórios, mas sim os atos de liquidação, por serem estes os atos finais do procedimento. Isto porque *“a lei reconhece assim que, por ser aquela que fixa definitivamente a posição da Administração Tributária e que define a situação individual e concreta do contribuinte, é apenas a decisão final do procedimento que lesa efetivamente a sua esfera jurídica e que, por isso, é apenas desta que cabe impugnação contenciosa.”*¹⁰¹

Não partilhamos a visão, perfilhada por esta jurisprudência, pois o esgotamento dos meios administrativos aplicáveis será uma faculdade do contribuinte e não um ónus, pois restringir as garantias impugnatórias do contribuinte desta forma será manifestamente excessivo, face ao princípio da tutela jurisdicional efetiva do número 4 do artigo 268.º da CRP.

Por último cumpre-nos analisar uma temática paralela, de particular relevância para esta discussão, relativamente à impugnabilidade dos atos de liquidação com base em vícios próprios do ato de fixação do VPT. O que está aqui em causa será da possibilidade de impugnar de forma direta os atos interlocutórios e adicionalmente, invocar os vícios dos mesmos aquando da impugnação dos respetivos atos de liquidação, ainda que não se tenha recorrido a qualquer meio gracioso ou impugnatório anteriormente.

Na Decisão Arbitral n.º 718/2021-T¹⁰², de 14 de julho de 2022, que *“ainda que se considerasse que dos artigos 86.º, n.º 2, da LGT e 134.º, n.º 7, do CPPT decorre a consagração de um regime de tutela administrativa prévia, sempre haveria que se considerar que esse ónus apenas se impõe na estrita ótica do ato interlocutório impugnado. Significa isto que a obrigatoriedade de utilização prévia dos meios de tutela administrativos (...) ao ato de liquidação que lhe é subsequente e relativamente ao qual não resulta da lei qualquer limitação quanto à sua impugnação contenciosa”*. Considera então o tribunal arbitral que, *“do artigo 185.º do CPA aplicável ex vi artigo 2.º, alínea c), [e também do artigo n.º 3 do artigo 51.º do CPTA] que as limitações (...) no que toca à imposição de impugnações administrativas necessárias diz respeito, apenas (...) nos*

¹⁰¹ Cfr. Acórdão do TCAS, pr.n.º 92/20.6BEBJA, de 16 de setembro de 2021. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/tribunal-central-administrativo)

¹⁰² Cfr. Decisão Arbitral n.º 718/2021-T, de 14 de julho de 2022 [CAAD - Jurisprudência](#).

*casos expressamente qualificados como tal por lei, como sucede a título de exemplo nos casos de reclamação graciosa necessária”.*¹⁰³

Contrariamente, tem sido sufragado nos tribunais judiciais a compreensão de que não é possível impugnar os atos de liquidação com base em vícios próprios do ato de fixação do VPT¹⁰⁴. A este propósito decidiu o STA, no processo n.º0758/10, de 1 de dezembro de 2011, que *“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, 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 (...) 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 “.*¹⁰⁵

Recentemente, o STA uniformizou a sua jurisprudência, num Acórdão proferido a 25 de outubro de 2023, considerando 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*

¹⁰³ Neste mesmo sentido cfr. Decisão Arbitral n.º 280/2022-T, de 14 de março de 2023. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#). Nesta decisão o tribunal considerou ser da *“sua competência a apreciação da legalidade dos atos de liquidação, neste caso, do AIMI, quando a impugnação tenha como fundamento o erróneo apuramento do VPT dos prédios que lhe deram origem. (...) Perante a questão fundamental de direito colocada na Decisão Arbitral recorrida, o tribunal decidiu no sentido de que «na avaliação de terrenos para construção, não deveriam ter sido considerados, nem aplicados na determinação do VPT desses prédios, os coeficientes previstos no artigo 38.º do CIMI, entre eles os coeficientes de localização, de qualidade e conforto e de afetação”, tendo, conseqüentemente, decidido anular as liquidações do AIMI liquidado em excesso, em resultado da incorreta fixação do VPT dos terrenos para construção e da qual resultou imposto liquidado em excesso.”*

¹⁰⁴ Neste sentido também cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *“Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”*. Lisboa: “Encontro da Escrita Editora, 2003, pág. 468.: *“(…) o contribuinte, perante um ato de liquidação com que não concorda não possa atacar com vícios próprios dele (…)* se estes não forem impugnados, a decisão consolidar-se-á, ou seja, o ato destacável apenas poderá ser impugnado de forma direta e estes vícios não poderão ser invocados em sede impugnação contenciosa do ato final do procedimento”.

¹⁰⁵ Acórdão do STA, pr. n.º 0758710, de 1 de dezembro de 2011. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

ilegalidade subjacente ao cálculo do valor patrimonial tributário que lhe serviu de matéria coletável.”¹⁰⁶

Aqui não acompanhamos a interpretação uniformizada pela jurisprudência, por compreendermos que deverá existir um caráter de facultatividade da impugnação de atos procedimentais, o que não impedirá a impugnação do ato final com base em vícios que afetem o ato intermédio.¹⁰⁷ Este será também o caso dos atos de fixação do VPT, pois a sua impugnação corresponderá a uma faculdade dos contribuintes e não um ónus.¹⁰⁸ Sustentamos por isso uma posição, semelhante à de outros autores, de que os vícios dos atos destacáveis são passíveis de contestação na discussão da legalidade dos atos ainda que não tenham sido objeto de impugnação autónoma, não se podendo, porém, ter uma duplicação de meios, por forma a não suscitar uma questão prejudicial da impugnabilidade do ato definitivo.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Acórdão do STA, processo n.º 047/23.9BALS de 25 de outubro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

¹⁰⁷ Neste sentido cfr. Decisão Arbitral n.º 835/2021-T, de 5 de maio de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#)

¹⁰⁸ Ac. TCAS, pr. n.º 2765/12.8BELRS, de 31 de outubro de 2019. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#).

¹⁰⁹ Neste sentido cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “*Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias*”, 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 490.: “os vícios dos atos destacáveis são arguíveis na discussão da legalidade dos atos ainda que não tenham sido objeto de impugnação autónoma, não se podendo, porém, duplicar de meios sob pena de os eventuais vícios do ato destacável serem uma questão prejudicial da impugnabilidade do ato definitivo”.

Também neste sentido cfr. RIBEIRO, Nuno Cerdeira, “*O controlo jurisdicional dos atos da administração tributária*”. Coimbra: Edições Almedina, 2012, pág. 152.: “(...) o interessado pode optar entre impugnar o ato destacável desde logo, ou impugnar apenas o ato final e aí alegar os vícios do ato destacável. O que nunca pode é impugnar o ato final assacando-lhe vícios, que já imputara ao ato destacável em impugnação anterior”.

CONCLUSÃO

Como já podemos demarcar, a fixação do VPT assenta numa série de atos que não são definitivos do procedimento, mas antes, interlocutórios, por não corresponderem à “*palavra final da Administração*”, e como tal, o princípio da impugnação unitária obsta à sua impugnação (art. 54.º do CPPT). Contudo, a lei excepciona desta proibição, os atos imediatamente lesivos, e também os atos destacáveis.

Destarte, este é o caso dos atos de fixação do VPT, que por serem atos de avaliação direta, estariam abrangidos pelo artigo 81.º, e pelo n.º 1, do artigo 86.º da LGT, sendo por isso atos destacáveis passíveis de impugnação contenciosa autónoma e direta¹¹⁰, comportando uma “*exceção do princípio da impugnação unitária*”¹¹¹. Existe por isso, uma clara contradição entre as normas jurídicas enunciadas e aquelas que indicam que o particular terá de esgotar todos os meios administrativos disponíveis, antes de proceder à impugnação dos mesmos (artigos 86.º 2 da LGT, 134.º.7 do CPPT e dos artigos 71.º e ss. do CIMI).¹¹²

Para ultrapassar esta dissonância da lei temos de nos socorrer da hermenêutica jurídica e dos seus elementos interpretativos, através dos quais podemos compreender o verdadeiro sentido dos enunciados legais em causa e do seu modo de aplicação.

De um ponto de vista teleológico, não consideramos que a finalidade da lei aponte para uma restrição das garantias dos contribuintes, ao incumbir-lhes o encargo de esgotar todos os meios gratuitos disponíveis. Esta apreciação restritiva contraria aquele, que é agora, o conceito de ato contenciosamente impugnável, consagrado no procedimento administrativo, por força do artigo 148.º do CPA¹¹³. Um ato será considerado como contenciosamente impugnável pela virtualidade que o mesmo terá de produzir efeitos

¹¹⁰ Neste sentido cfr. Decisão Arbitral n.º 658/2021-T, de 27 de junho de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#). “*Os atos de fixação do VPT são destacáveis e autonomamente impugnáveis*”.

¹¹¹ Expressão utilizada deste modo pelos autores. Cfr. BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos e MENEZES, Maria João, “*Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*”. Coimbra: Edições Almedina, 2015, pág. 884.

¹¹² Neste sentido também cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “*Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias*”, 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 373.

¹¹³ Que será aplicável subsidiariamente ao contencioso tributário, por força da alínea c do artigo 2.º da LGT e alínea d, do artigo 2.º do CPPT.

jurídicos no âmbito das relações entre a Administração e os particulares¹¹⁴. Neste sentido, o artigo 54.º do CPPT poderá prever a impugnabilidade imediata de atos interlocutórios, que condicionem a decisão final, que será os casos dos atos de avaliação direta, como os atos de fixação do VPT¹¹⁵. A *ratio legis*, para um ato destacável como este será consequentemente, a de conceder uma maior garantia aos administrados permitindo-lhes reagir atempadamente de modo a evitar a eventual lesividade da decisão final do procedimento e dos atos como este.¹¹⁶

Complementando este raciocínio, não podemos ainda corroborar com o entendimento de que a impugnação contenciosa dos atos de fixação de atos interlocutórios se trate de um ónus e não de uma faculdade dos sujeitos passivos. Consideramos, que a impugnação dos atos de fixação do VPT, será uma verdadeira faculdade dos contribuintes, por forma a não precluir aos sujeitos passivos um direito subjetivo, o que provocaria consequentemente efeitos lesivos para as suas esferas jurídicas. Só através deste entendimento se poderá garantir a aplicação dos princípios da tutela jurisdicional efetiva (artigo 20.º da CRP e números 4 e 5 do artigo 268.º da CRP) e do princípio da justiça (artigo 266.º n.º 2 da CRP e do artigo 8.º do CPA).¹¹⁷

Ademais de um ponto de vista sistemático, as exigências para efeitos de impugnação dos atos interlocutórios, no processo tributário encontram-se já ultrapassadas no processo administrativo, onde o n.º 3 do artigo 51.º do CPTA, possibilita a impugnação dos atos interlocutórios, desde que os mesmos produzam efeitos externos. É imperioso, por forma a garantir a igualdade num contexto horizontal do sistema, que haja um consenso da interpretação e soluções que são atribuídas aos atos interlocutórios, tanto no contencioso

¹¹⁴ “(...) ato administrativo impugnável é ato dotado de eficácia externa (...) o princípio geral de impugnabilidade dos atos administrativos com eficácia externa, especialmente daqueles cujo conteúdo seja suscetível de lesar direito ou interesses legalmente protegidos”. Acórdão TCAN, pr. n.º 0221/15.1BEBRG, de 6 de março de 2016. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](https://www.dgsi.pt/acordao-do-tribunal-central-administrativo-norte)

¹¹⁵ Neste sentido também cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “*Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias*”. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 374.

¹¹⁶ Cfr. Decisão Arbitral n.º 487/2020, de 10 de maio de 2021. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](https://www.caad.gov.pt/jurisprudencia).

¹¹⁷ Neste sentido, mas sobre uma outra temática em torno de atos procedimentais da mesma natureza Cfr. Acórdão do TC n.º 410/2015, de 29 de setembro de 2015. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 410/2015 . \(tribunalconstitucional.pt\)](https://www.tribunalconstitucional.pt/acordao/410/2015): “*Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa*”.

administrativo, como no contencioso tributário. A relação de proximidade, que existe entre o ato administrativo e o ato tributário¹¹⁸, aconselha à superação das exigências anacrónicas, como forma a compactuar com os princípios orientadores do processo tributário.

Será também a facultatividade¹¹⁹, inerente a esta impugnação que permitiria, por via da aplicação subsidiária do art. 185.º do CPA e do número 3, do artigo 95.º do CPTA, que entendamos que nada obsta também, a que recorrente só invoque os vícios dos atos de fixação do VPT, aquando da impugnação do ato definitivo (ato de liquidação).¹²⁰

O entendimento, de que não será possível a impugnação dos atos de fixação do VPT, mas somente do ato definitivo dos mesmos (ou seja, do ato de liquidação), como compreende alguma jurisprudência¹²¹ não configura uma interpretação atual da lei, por não ter em conta o princípio constitucional estruturante, da tutela jurisdicional efetiva. Este princípio é primeiramente, um direito fundamental que implica o direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos individuais, não podendo as normas que moldam este acesso obstaculizá-lo ao ponto de o tornar impossível ou dificultá-lo de forma não objetivamente exigível, e também um garante para os particulares, da existência de meios processuais para impugnação dos atos administrativos que sejam lesivos dos direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos particulares. É relevante observar para efeitos interpretativos, que, a *occasio legis*, da consagração do artigo 86.º n.º 2 da LGT e do art.134.º n.º7 do CPPT é anterior à reforma de 2004 e da consagração do princípio da tutela jurisdicional efetiva¹²².

Traduzindo este princípio, uma verdadeira substantivização da lei, por forma a garantir a impugnação de todos os atos que possam de alguma forma ser lesivos da esfera jurídica dos particulares¹²³. É o conteúdo material do ato aquilo que realmente importou para o

¹¹⁸ Por força do caráter subsidiário que a legislação administrativa tem à legislação processual tributária (Cfr. Alíneas b e d, do artigo 2.º do CPPT e da alínea c, do artigo 2.º da LGT).

¹¹⁹ Neste sentido cfr. NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “*Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias*”. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017, pág. 490.

¹²⁰ Neste sentido cfr. Decisão Arbitral n.º 718/2021-T. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#); E

¹²¹ Acórdão TCAS, pr. n.º 146/17.6BELLE, de 13 de outubro de 2017. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#)

¹²² Consagrado no número 1, do artigo 96.º do CPPT: “*O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.*”

¹²³ Neste sentido cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, “*Constituição Portuguesa Anotada- Volume III*”. 2ª Edição, UCP Editora, 2020, pág. 550.

pensamento do legislador constitucional, e não a circunstância de ato ser ou não definitivo, pelo que se o ato interlocutório for idóneo para produzir efeitos lesivos para os particulares então, esses atos já terão efeitos próprios de um ato impugnável.¹²⁴

A reforma de 2004 foi imprescindível, para combater o excessivo formalismo do contencioso tributário por força da consagração de uma dimensão da tutela jurisdicional efetiva, o princípio *pro actione*. Este artigo aponta para uma interpretação, de aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal e de evitar situações de denegação de justiça¹²⁵. Deste modo, dever-se-á interpretar as normas referidas como apenas um instrumento para a realização da justiça material, não devendo as mesmas obstar a que os sujeitos passivos possam alcançá-la, nomeadamente através da impugnação dos atos de fixação do VPT.

A tradição formalista fez da história do contencioso tributário, uma moldada por situações de denegação de justiça¹²⁶, existia uma prevalência do princípio da adequação formal¹²⁷, o que traduzia uma subordinação do direito substantivo à forma. Com efeito, com a consagração do princípio da tutela jurisdicional efetiva, esta consideração não será mais correta, devendo a forma e a adequação formal ser instrumentalizada por forma a garantir acesso à justiça tributária¹²⁸. A impugnação será o meio processual mais adequado para o particular reagir face à potencial lesividade de atos de fixação do VPT, não podendo a mesma ser obstaculizar pelas demais regras formais como forma a precluir o sujeito passivo do exercício de um direito fundamental.

¹²⁴ Neste sentido cfr. CANOTILHO, José Gomes, MOREIRA, Vital, “*Constituição da República Portuguesa Anotada*”, Vol. II, 4ª Edição. Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pág.939

¹²⁵ Neste sentido cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, “*A Justiça Administrativa*”. 19ª edição, Coimbra: Almedina 2021,, pág. 416 e seguintes.

¹²⁶ “(...)do que se trata é de superar os velhos traumas da infância difícil do contencioso administrativo (...) para se passar a considerar que os tribunais administrativos são verdadeiros e próprios tribunais, pelo que os efeitos das suas sentenças não possuem qualquer limitação natural ou congénita, antes devendo ter por critério e medida (a plenitude e a efetividade) os direitos dos particulares necessitados de tutela.” SILVA, Vasco Pereira, “*Todo o Contencioso administrativo se tornou de plena jurisdição*” in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º34, Julho/Agosto, CEJUR, 2002, pág.24.

¹²⁷ Este é um dos princípios reguladores no Processo Civil, o qual está consagrado no artigo 547.º do CPC.

¹²⁸ A conformidade do pedido com o processo afere-se “*pelo ajustamento do pedido à finalidade para a qual a lei criou o respetivo processo, desde que coincidam o fim concretamente visado pelo autor e o fim abstratamente figurado na lei*”. cfr. REIS, Alberto, “*Código de Processo Civil Anotado*”, Volume II, Coimbra: Coimbra Editora, 2012, páginas 289-291.

Nesta senda, considerando que o ato de fixação do VPT comporta um ato administrativo em matéria tributável, destacável, entendemos pela interpretação conjunta das normas referidas, atendendo aos elementos da hermenêutica jurídica, que se deverá proceder a uma leitura reconstitutiva da lei, por forma a ampliar o seu âmbito de aplicação.

Assim, os atos de fixação do VPT serão suscetíveis de impugnação autónoma e direta, por via da ação administrativa especial, enunciada na alínea d, do n. °1, do artigo 10.º CPPT e das alíneas d, e f, do número 1 do artigo 97.º do mesmo diploma, sendo impugnáveis na jurisdição tributária de acordo com as normas do processo nos tribunais administrativos (de acordo com o n. °2, do artigo 97.º do CPPT).

Não entendemos, contudo, que se possam duplicar os meios, mas sim que a contestação por via da impugnação contenciosa autónoma e direta, será uma verdadeira faculdade do contribuinte (tal como devem ser entendidos os demais meios gratuitos) e não um ónus, por forma a não restringir o acesso do mesmo a um direito fundamental.

Em jeito de conclusão, preconizamos pela funcionalização do direito adjetivo em matéria tributária em relação à tutela dos direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos particulares, por forma a não precluir os mesmos das suas garantias e a obstaculizar o acesso à justiça.

Bibliografia:

- ALFARO, Martins, “*Código do Imposto Municipal sobre Imóveis Comentado e Anotado*”. Lisboa: Áreas Editora, 2004;
- ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos, “*Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos* “. Coimbra, Edições Almedina, 5ª Edição, 2021;
- AMARAL, Diogo Freitas do, “*Direito Administrativo*”. Vol. III, 1ª Edição, 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina 1989;
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, “*A Justiça Administrativa*”. 19ª edição, Coimbra: Almedina 2021;
- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, “ *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos*”. Versão 7.0, 2020;
- BULÇÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos e MENEZES, Maria João, “*Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*”. Coimbra: Edições Almedina, 2015;
- CAMPOS, Diogo; CAMPOS, Mónica., “ *Direito Tributário* ”. 2º ed., Coimbra: Almedina, 2003;
- CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código do Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*”. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2003;
- CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”. Lisboa: Encontro da Escrita Editora, 2003;
- CANOTILHO, José Gomes, MOREIRA, Vital, “*Constituição da República Portuguesa Anotada* “. Vol. II, 4ª Edição. Coimbra, Coimbra Editora, 2010;
- CATARINO, João Ricardo, “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014;
- CAUPERS, João, “*Introdução ao Direito Administrativo*”. 7ª edição, Âncora Editora, 2003;
- FERNANDES, Luís Alberto Carvalho, “*Teoria Geral do Direito Civil*”. Vol. I, 5ª Edição, Universidade Católica Editora, 2009;

- FRANCO, António de Sousa, “*Comissão da Reforma de Tributação do Património : Projeto de Reforma da Tributação do Património*”. in Caderno de CTF n.º 182, Lisboa, 1999;
- FREITAS, Luís Corvelo de, MATEUS, Joaquim Silvério Dias, “*Os Impostos Sobre o Património Imobiliário O Imposto do Selo*”. Lisboa: Engifisco, 2005;
- GOMES, José Osvaldo, “*Um Ato Administrativo Recorrível*”. in Revista de Direito Público, ano VII, n.º. 13, Janeiro/Junho, 1994;
- GOMES, Nuno Sá, “*Tributação do Património*”. Coimbra: Edições Almedina, 2005;
- GUIMARÃES, Ricardo, “*Valor Patrimonial Tributário*”. Revista Fiscalidade n.º23, Edição do Instituto Superior de Gestão, 2005;
- MARQUES, Jorge Paulo, “*A Revisão do Ato Tributário – Do mea culpa à reposição da legalidade*” in Cadernos do IDEFF, n.º 19, Almedina 2015;
- MARTINEZ, Pedro Soares, “*Direito Fiscal*”. Coimbra: Edições Almedina, 2003;
- MATIAS, Vasco Valdez, “*A contribuição autárquica e a reforma da tributação do património*”. Coimbra: Vislis Editores, 1999;
- MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, “*Constituição Portuguesa Anotada- Volume III*”. 2ª Edição, UCP Editora, 2020;
- MIRANDA, Jorge, “*Um Projeto de Revisão Constitucional*”. Coimbra Editora, 1980;
- MORAIS, Rui Duarte, “*Manual de Procedimento e Processo Tributário* “. Coimbra: Edições Almedina, 2012;
- NABAIS, José Casalta, “*A impugnação unitária do ato tributário*” in Coleção Formação Contínua. Procedimento e Processo tributário 2016, Centro de Estudos Judiciários, 2017;
- NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”. 8ª Edição. Lisboa: Coimbra: Edições Almedina, 2015;
- NASCIMENTO, Esmeralda, TRABULO, Márcia, “*IMI imposto municipal sobre imóveis notas práticas* “. Coimbra: Edições Almedina, 2004 ;
- NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “*Contencioso Tributário I - Procedimento, Princípios e Garantias*”. 1ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017;
- PARDAL, Sidónio; LOBO, Carlos Baptista. “*Património Imobiliário: Referências para a Avaliação*”. Coimbra: Almedina, 2011;

- PALMA, Rui Camacho, “*Algumas Reflexões sobre o Recurso Contencioso e a Impugnação Judicial no Código de Procedimento Tributário*” in Fisco nº101/102, Lisboa: Livraria Lex.
- PIRES, José Maria Fernandes, “*Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*”. 3ª Edição. Coimbra: Edições Almedina,2018;
- REAL, Carlos Pamplona, “*As garantias dos contribuintes*”. Centro de Estudos Fiscais, Direção-geral das contribuições e impostos do Ministério das Finanças. 1986;
- REIS, Alberto, “*Código de Processo Civil Anotado*”. Volume II, Coimbra: Coimbra Editora, 2012;
- RIBEIRO, Nuno Cerdeira, “*O Controlo Jurisdicional dos Aos Administrativos da Administração*”. Coimbra: Almedina Editora, 2014;
- ROCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, “*Tributação do património IMI-IMT e imposto do selo (anotados e comentados)* “. 3ª Edição. Lisboa: Edições Almedina, 2018;
- ROCHA, Joaquim Freitas da, “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, 8ª Edição. Lisboa: Edições Almedina, 2021;
- RODRIGUES, Abílio, “*Códigos anotados & comentados tributação do património IMI IMT IS*“. Porto: O Informador Fiscal, 2018;
- SANCHES, J.L Saldanha, “*Justiça Fiscal*”. Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010;
- SILVA, Vasco Pereira da, “*Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*”. Almedina, 2005;
- SILVA, Vasco Pereira, “*Todo o Contencioso administrativo se tornou de plena jurisdição*” in Cadernos de Justiça Administrativa, n.º34, Julho/Agosto, CEJUR, 2002;
- SOARES, Rogério, “*O Ato Administrativo*”. in Scientia Jurídica, Tomo 3, 1990;
- TEIXEIRA, Glória, “*Manual de Direito Fiscal* “. 2ª Edição revista e ampliada, Almedina,2012;

Jurisprudência:

Centro de Arbitragem Administrativa:

- Decisão Arbitral n.º11/2022-T, de 9 de agosto de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#);
- Decisão Arbitral n.º 280/2022-T, de 14 de março de 2023. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#);
- Decisão Arbitral n.º407/2021-T, de 10 de março de 2022. Disponível em: [Microsoft Word - P407_2021-T - 2022-03-10 - JURISPRUDENCIA \(caad.org.pt\)](#);
- Decisão Arbitral n.º 486/2020-T, de 26 de novembro de 2021, Disponível em: Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#)
- Decisão Arbitral n.º487/2020-T, de 10 de maio, de 2021, Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#);
- Decisão Arbitral n.º 540/2020-T, de 30 de abril de 2021. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#);
- Decisão Arbitral n.º608/2022-T, de 21 de junho de 2023. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#).
- Decisão Arbitral n.º 614/2021-T, de 23 de março de 2022. Disponível em: [Microsoft Word - P614_2021-T - 2022-03-23 - JURISPRUDENCIA \(caad.org.pt\)](#);
- Decisão Arbitral n.º 658/2021-T, de 27 de junho de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#).
- Decisão Arbitral n.º 718/2021-T, de 14 de julho de 2022 [CAAD - Jurisprudência](#);
- Decisão Arbitral n.º 760/2020-T, 02/07/2021. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=760%2F2020-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5583
- Decisão Arbitral 825/2021-T, de 5 de maio de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#)
- Decisão Arbitral n.º 835/2021-T, de 5 de maio de 2022. Disponível em: [CAAD - Jurisprudência](#);

Supremo Tribunal Administrativo:

- Ac. STA, pr. n.º0102/22.2BALSB, de 23 de fevereiro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do STA, processo n.º 01725/23, de 11/27/2013. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, pr. n.º 023/12, de 6 de julho de 2012. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Ac. STA, processo n.º 0312/15, de 29 de março de 2017. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do STA, processo n.º 04/08, de 16/04/2008. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do STA, processo n.º 047/23.9BALSB de 25 de outubro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do STA, pr. n.º 0497/06, de 18 de outubro de 2006. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do STA, pr. n.º 0758710, de 1 de dezembro de 2011. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do STA, pr. n.º 2064/03 de 22 de janeiro de 2004. Disponível em: [Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do TCAS, pr.n.º 92/20.6BEBJA, de 16 de setembro de 2021. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#).

Tribunal Central Administrativo do Norte:

- Acórdão do TCAN, pr.n.º 012711/11.2BEPRT, de 26 de maio de 2015. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(mj.pt\)](#);
- Acórdão TCAN, pr. n.º 0221/15.1BEBRG, de 6 de março de 2016. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão TCAN, pr. N.º 00293/23.5BEVIS, de 27 de setembro de 2023. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do TCAN, pr. n.º 00793/19.8BECBR. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte \(dgsi.pt\)](#).

Tribunal Central Administrativo do Sul:

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, pr. N.º 07047/13, de 28 de novembro de 2013. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão do TCAS, pr. n.º 1068/13.5BELRS, 4 de junho de 2020. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão TCAS, pr. n.º 146/17.6BELLE, de 13 de outubro de 2017. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão TCAS, processo n.º 2197/15.6 BEALM, de 01/27/2022, Disponível em [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#);
- Acórdão TCAS, processo n.º 2765/12.8BELRS, de 31 de outubro de 2019. Disponível em: [Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](#);

Tribunal Constitucional:

- Acórdão. Tribunal Constitucional, pr. N.º379/02, 1ª Secção, Relator: Conselheiro Pamplona de Oliveira. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 649/2005 \(tribunalconstitucional.pt\)](#);
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º410/2015, de 29 de setembro de 2015. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 410/2015 . \(tribunalconstitucional.pt\)](#).
- Acórdão TC n.º421/20, pr. n.º 2222/4, de 14 de julho de 2020. Disponível em: [TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 421/2020 . \(tribunalconstitucional.pt\)](#)