



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 74/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terrenos para construção

Decisão arbitral

Processo n.º 74/2015 – T

Tema: Imposto de Selo – verba 28.1 da TGIS (2013) – terrenos para construção

Requerente: A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I – Relatório

1. No dia 9 de Fevereiro de 2015, A..., ..., pessoa colectiva n.º ..., invocando os artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e os artigos 99.º e 102.º do CPPT, veio requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral para apreciação do acto tributário de liquidação de imposto do selo (IS-verba 28) no montante global de € 57.898,20 (cinquenta e sete mil oitocentos e noventa e oito euros e vinte cêntimos) relativo ao prédio com artigo matricial ... da freguesia de ..., Lisboa, constante da nota de liquidação 2014 ... e da demonstração de acerto de contas/compensação n.º 2014 ..., requerendo a sua anulação por inexistência dos pressupostos legais exigidos. Para além da procuração e documento comprovativo de pagamento da taxa inicial, foram juntos nove documentos.

2. No Pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro único a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O tribunal arbitral ficou constituído em 17 de Abril de 2015.

5. Notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º do RJAT, a Administração Tributária e Aduaneira (AT) veio, em 26 de Maio de 2015, apresentar a sua Resposta e um requerimento onde, tendo em conta a ausência de qualquer excepção e de necessidade de produção de prova adicional, propôs a dispensa de reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

6. A Requerente aderiu à posição da Requerida no sentido de dispensa de reunião do artigo 18º do RJAT pelo que o tribunal, por despacho de 30 de Junho, decidiu que ficaria dispensada a referida reunião, seguindo-se produção de alegações escritas, no prazo de dez dias, a apresentar sucessivamente pelas Partes, e que seria proferida decisão arbitral até 15 de Outubro de 2015. Apesar de despacho arbitral de 29 de Setembro, não foi suprida a falta de alguns documentos referidos no Pedido.

7. O Pedido de Pronúncia

No Requerimento de pronúncia arbitral a Requerente diz, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- A Requerente é, nos termos dos artigos terceiro e quarto da Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa, uma pessoa jurídica religiosa, moral e canonicamente erecta, devidamente registada em Portugal, possuindo os bens móveis e imóveis necessários à prossecução dos seus fins religiosos e caritativos.
- A Requerente é proprietária e possuidora de um prédio conforme registo predial n.º .../..., descrito na matriz predial de ... (ex. ...) com o número ... e ..., com valor patrimonial de € 5.789.820,00 e € 7.803.560,00.
- O acto de liquidação padece dos vícios de falta de fundamentação, obscuridade e ausência de elementos essenciais porque: não está fundamentado de forma a possibilitar a sua apreensão clara, suficiente e congruente; na nota de liquidação não consta a indicação da autoridade que o praticou, em violação do art. 135º do CPA e não foi facultado o direito de audição prévia, em violação do art. 60º da LGT.

- A liquidação de imposto do selo previsto na verba 28 da Tabela Geral do IS incide sobre prédio erradamente configurado para efeitos fiscais como terreno para construção pelo que é ilegal por erro sobre os pressupostos.
- Dois artigos matriciais - artigo ... e ... da freguesia de ... (antigos artigos... e ... do ... – correspondem a uma mesma descrição predial e o prédio correspondente ao artigo ... não é nem nunca foi um terreno para construção dotado de autonomia económica mas sim mero logradouro do prédio urbano inscrito sob o artigo ... da mesma freguesia.
- Em 1 de Março de 2001, foi pedida a alteração da inscrição matricial do anterior artigo ... da freguesia do ... (actual .../...), identificado como “...”, indicando área coberta de 3.383,32 m² e área descoberta de 14.618,03 m² correspondente ao logradouro.
- Em 29 de Setembro de 2005, verificando a existência de dois artigos matriciais para o mesmo prédio, requereu-se “que fosse acertado o constante na matriz do art. ... da freguesia do ..., no referente a constituição e áreas coberta e descoberta do prédio, com os elementos existentes na 2ª Conservatória do registo predial de Lisboa, isto é, 3.3823,32 m² de área coberta dos edifícios e 14.618,03 m² de área descoberta do logradouro que ainda inclui a área de 2.000m², alienada ao centro de Juventude, em vias de regularização” e eliminado o artigo ... da mesma freguesia.
- Apesar dos requerimentos apresentados mantiveram-se as inscrições dos artigos ... e, actualmente ... e ... de
- Os alvarás de loteamento nº .../... e .../... que deram origem à desanexação de várias parcelas do logradouro em causa nunca classificaram aquele terreno (logradouro) como terreno para construção docs. 8 e 9, sendo apenas assim classificados os desanexados.
- O terreno com nº ... não pode ser inscrito como terreno para construção e muito menos para habitação, sendo um prédio que apenas serve o prédio inscrito como ..., pelo que deve ser corrigida a descrição nesta última inscrição matricial e extinguir a nº ..., procedendo-se a nova avaliação nos termos do art. 37º do CIMI.
- A verba 28 da TGIS com a redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, de 29/10, integra prédios com afectação habitacional sem definir este conceito, pelo que se deverá, atendendo à remissão do art. 67º, nº 2 do CIS, procurar a solução no disposto no art. 6º, nº 2 do CIMI.

- Atendendo ao disposto nos números 2 e 3 do artigo 6º do CIMI, conclui-se que para efeitos fiscais, os terrenos para construção consubstanciam uma espécie de prédios autonomizada e completamente distinta dos prédios tipificados como habitacionais ou com afectação habitacional referidos na verba 28.1 da TGIS.
- A AT não pode por analogia ou por interpretação extensiva alterar o âmbito material das normas de incidência dos impostos, devendo recorrer-se às regras gerais de interpretação, pelo que, atendendo ao elemento histórico, conclui-se que a vontade do legislador foi tributar os “prédios edificados” e não os terrenos para construção.
- A Lei nº 55-A/2012 introduziu alterações no CIRS, CIRC, LGT, CIS, constituindo um pacote de medidas fiscais dirigido à redução do défice público por via do aumento da receita, com vista a agravar a tributação dos rendimentos de capital e de mais-valias, assim como a tributação sobre o património considerado de luxo.
- Na exposição de motivos o Governo propõe-se a criação de uma taxa especial para prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor, afirmando-se que a tributação especial incidiria sobre as **casas** de valor igual ou superior a 1 milhão de euros, resultando inequívoco que não estava no espírito da proposta de lei a tributação dos terrenos para construção, e nem resultando evidência em sentido diferente por parte dos deputados que aprovaram a lei.
- A fórmula “com afectação habitacional” utilizada na verba 28.1 abrange manifestamente os prédios a que já foi dado destino para habitação, não incluindo os prédios ainda não aplicados a esses fins, embora a eles destinados, designadamente através de alvarás de loteamento.
- Como se disse na decisão do CAAD (proc. nº 231/2013-T) «o texto da lei ao adoptar a fórmula ”*prédio com afectação habitacional*”, em vez de “*prédios urbanos de afectação habitacional*”, que aparece na referida “*Exposição de Motivos*”, aponta fortemente no sentido de que se exige que a afectação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afectação».
- Nem se diga que o legislador com a Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, visou esclarecer o elemento lógico subjacente à redacção inicial da verba 28.1 da TGIS,

porque ao não lhe atribuir natureza interpretativa pretendeu claramente alterar o âmbito de incidência da referida verba.

- Esta interpretação tem sido seguida de forma reiterada e uniforme por numerosos acórdãos dos Tribunais Superiores, nomeadamente da Secção de Contencioso Tributário do STA.
- A tributação ao abrigo da verba 28 viola o princípio da igualdade porque tributa de forma muito diferenciada titulares de património imobiliário de igual valor detidos por pessoas diferentes, em função de critérios que podem contender com o princípio da capacidade contributiva sendo inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e capacidade contributiva.
- A Requerente teve que constituir uma hipoteca voluntária para suspender o processo de execução fiscal, suportando custos no montante de € 779,96, a que acrescerá a importância de € 225,00 para a respectiva anulação, pelo que deverá ser ressarcida dessa importância total de €1.004,96 acrescida de juros compensatórios pelo período em que incorreu nos respectivos custos, e ainda juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT, relativamente aos pagamentos indevidos.

8. A Resposta

A Requerida responde, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- Com a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012, ao artigo 1.º do CIS, e aditamento da verba 28 à TGIS, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00.
- Na ausência de qualquer definição, em sede de IS, do conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, há que recorrer ao CIMI, mandado aplicar subsidiariamente pelo art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo.
- Terá que se ter em conta o conceito de prédio do n.º 1 do artigo 2.º do CIMI, assim como o disposto no artigo 6.º, n.º 1 do CIMI, sobre as espécies de prédios urbanos existentes (integrando neste conceito os terrenos para construção).

- A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar o valor do imóvel em causa, por isso a noção de afectação do prédio urbano assenta na avaliação dos imóveis, devendo aplicar-se o art. 45.º, n.º 2, do CIMI que manda ter em conta o “...valor das edificações autorizadas”, sendo por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41.º do CIMI.
- Assim, se é claro que para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção terá que se ter em conta o coeficiente de afectação em sede de avaliação, a sua consideração não pode ser ignorada para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS.
- O legislador não refere *prédios destinados a habitação mas com afectação habitacional*, devendo o sentido desta expressão encontrar-se não no art. 6.º, n.º1, alínea a), do CIMI mas no art. 45.º do CIMI, o qual distingue a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir e a área de terreno livre; apurado o montante da primeira parte, reduz-se o valor determinado a uma percentagem entre 15% e 45% como prevê o n.º 2 da referida norma, em virtude de a construção ainda não estar efectuada.
- O valor do terreno adjacente à área de implantação é apurado nos mesmos termos em que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano.
- É possível, antes da efectiva edificação do prédio, apurar e determinar a afectação do terreno para construção tendo em conta o regime de urbanização e edificação, RJUE e Planos Directores Municipais.
- A previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional, aplicando-se indistintamente a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito, justificando-se a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal, assim como a diferente aptidão dos imóveis (habitação/serviços/comércio).
- A tributação em sede de imposto do selo obedece a critérios de adequação, sem violação do princípio da proporcionalidade, aplicando-se aos imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00, pelo que a liquidação em crise não

padece de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida

9. Objecto do pedido

As questões jurídicas suscitadas no pedido de apreciação da legalidade da presente liquidação de Imposto do Selo, são as seguintes:

- Imputação de ilegalidade por falta de fundamentação, falta de identificação do autor e falta de notificação para audiência prévia;
- Qualificação do imóvel objecto da liquidação em causa nos autos como terreno para construção;
- Se um terreno para construção deve ser considerado “prédio com afectação habitacional”, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção do aditamento efectuado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

10. Saneamento

O tribunal arbitral colectivo é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

II Fundamentação

11. Factos provados

11.1. Em 29 de Junho de 1970, o B... do Patriarcado de Lisboa participou à Secretaria do

Governo Civil de Lisboa, nos termos dos artigos terceiro e quarto da Concordata entre a Santa Sé e a República Portuguesa, a existência como pessoa jurídica religiosa, moral e canonicamente erecta, da “A...”, com sede na freguesia de ..., concelho de Lisboa (cf. Certidão emitida pelo Governo Civil de Lisboa, emitida em .../.../2005, Documento nº 2, junto com o Pedido).

11.2. Por certidão emitida pela Conservatória do Registo Predial de Lisboa em 20/10/2014, o prédio urbano Colégio ... (nº .../... da freguesia do ...) encontrava-se descrito em 11/08/89 como um conjunto formado por um conjunto de três edifícios (com áreas, respectivamente, de 1.102,21m², 561.33 m² e 1.568,98 m²) e um logradouro com área de 17.726,18m²; averbamentos posteriores dão conta de alterações, tais como desanexações e alteração de um dos edifícios (Documento nº 3 junto com o Pedido).

11.3. Da certidão referida no número anterior constam ainda os registos de aquisição de um terreno, em 10/04/1951, à Câmara Municipal de Lisboa, por “A....”; autorizações de loteamento (em 11/08/1989 e 21/05/1991), a última das quais de 8 lotes de terreno para construção de prédios de habitação (Documento nº 3 junto com o Pedido).

11.4. Certidão emitida em 1989, descreve o destacamento verificado nesse ano, a partir do prédio ..., de dois lotes de terreno destinados a construção, ficando o prédio .., que constitui o Colégio ..., a ser composto por dois edifícios e capela (áreas de 1.102,21m², 1.568,98 m² e 561.33 m²) e logradouro comum a todo o prédio de 17.726,18 m² (Documento nº 8).

11.5. Registados nas matrizes prediais urbanas do Serviço de Finanças de Lisboa 8, existem dois prédios urbanos na titularidade de “A....”, pessoa colectiva nº ..., como proprietária plena, sob os artigos ... e ... da freguesia de ... (que correspondem, respectivamente, aos artigos ... e ... da anterior freguesia de ...) – (cadernetas prediais, Documentos nºs 4 e 5).

11.6. Em 1 de Março de 2001, a Requerente entregou no Serviço de Finanças 8 de Lisboa, uma declaração modelo 129, relativa ao prédio sob matriz, comunicando que, após uma operação de loteamento tinham sido desanexados do “logradouro” 10 lotes de terreno para construção, pelo que as áreas coberta total e de logradouro tinham sido alteradas, respectivamente para 3.383,32 m² e 14.618,03 m² (Documento nº 7 junto com o Pedido).

11.7. Em 29 de Setembro de 2005, em exposição ao Chefe de Repartição de Finanças do 8º Bairro Fiscal de Lisboa, a Requerente recordava a entrega em 2001 do modelo 129 e o averbamento de factos na competente Conservatória do Registo Predial, manifestando estranheza pelo facto da manutenção de dois artigos matriciais ... e ... da freguesia ..., e requerendo diligências no sentido de ser “acertado o constante na matriz do art. ... da freguesia do ..., no referente à constituição de e áreas coberta e descoberta do prédio, com os elementos existentes na 2ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa, isto é: 3.383,32 m2 de área coberta e 14.618,03 m2 de área descoberta do logradouro que ainda inclui a área de 2.000 m2 alienada ao Centro de Apoio à Juventude, em vias de regularização” (Documento nº 6 junto com o Pedido).

11.8. Na exposição referida no número anterior, tendo em conta a existência de dois artigos matriciais para o mesmo prédio, requereu “que fosse acertado o constante na matriz do art. ... da freguesia do ..., no referente a constituição e áreas coberta e descoberta do prédio, com os elementos existentes na 2ª Conservatória do registo predial de Lisboa, isto é, 3.3823,32 m2 de área coberta dos edifícios e 14.618,03 m2 de área descoberta do logradouro que ainda inclui a área de 2.000m2, alienada ao centro de Juventude, em vias de regularização” e eliminado o artigo ... da mesma freguesia.

11.9. Na respectiva caderneta predial, o prédio actualmente correspondente ao nº ... de .. (anterior ... do ..., inscrito na matriz em ...), é descrito como um prédio composto por dois edifícios (sendo uma capela ao nível do rés-do-chão), fazendo-se referência a um edifício novo e um prédio ampliado (inscrito antes como ... que foi eliminado), referindo-se ainda uma “área remanescente de 18.679,42m2” que deu origem ao art., sendo o seu VPT, determinado em 2014, de € 7.803.560,00 (Documento nº 4, junto com o Pedido).

11.10. Na respectiva caderneta predial, o prédio correspondente ao nº ... (anterior) é descrito como “terreno para construção” com uma área de 12.484,08 m2; inscrito na matriz em 1992, sendo o seu VPT, determinado em 2013, de € 5.789.820,00 (Documento nº 5, junto com o Pedido).

11.11. A Requerente foi notificada nos termos do art. 36º do CPPT, aplicável por força do art. 36º do Código do Imposto do Selo, da liquidação de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, referente a 2013, no valor de € 57.898,20, derivado da aplicação ao prédio U-... da

freguesia de ... da taxa de 1% sobre o VPT de € 5.789.820,00 (Documento de cobrança nº 2014 ..., Documentos nº 1 e 1-a, juntos com o Pedido e art. 96º do Pedido).

11.12. O documento de cobrança contém uma assinatura electrónica do Director-Geral dos Impostos, C..., e refere a existência de notificações electrónicas, nos termos do art. 39º, nºs 9 e 10 do CPPT (Documento de cobrança nº 2014 ... – 1a - junto com o Pedido).

12. Factos não provados

Não ficou provada a constituição de uma hipoteca voluntária sobre prédio urbano inscrito com artigo matricial ... com vista à suspensão de execução fiscal para cobrança do imposto objecto do presente processo assim como não foi indicado o número do processo de execução fiscal (no artigo 42º a Requerida só admitiu os factos documentalmente provados no processo).

13. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo e não objecto de oposição pela AT, sendo indicados relativamente a cada um dos pontos da matéria de facto.

Quanto à factualidade não provada, resultou da ausência de elementos, designadamente a não junção de documentos mencionados no Pedido.

Considera-se que matéria dada como provada se revela suficiente para apreciação da questão de direito.

14. Apreciação de direito

Passando a analisar as questões jurídicas objecto do presente Pedido:

14.1. Ilegalidade por falta de fundamentação, falta de identificação do autor e falta de notificação para audiência prévia

14.1.1. Falta de fundamentação

Quanto à imputação ao acto de liquidação do vício de falta de fundamentação, a Requerente argumenta que «nada se diz na liquidação que justifique de que forma o dito “terreno para construção” teria (que não tem) a afectação habitacional que é um pressuposto necessário da exigência da incidência da verba 28.1 da TGIS».

Contudo, a Requerente no seu pedido mostra compreender muito bem qual é a fundamentação da Requerida sobre a aplicação da verba 28.1. – trata-se de entender (concorde-se ou não) que um terreno para construção também pode ser qualificado como “prédio com afectação habitacional”, caindo no âmbito de incidência da verba 28 da TGIS. Interpretação que a Requerente contradiz minuciosamente ao longo de cerca de cem artigos (39º a 138º) do seu Pedido de pronúncia.

Na verdade, a nota de liquidação enviada à Requerente indica que se trata de liquidação de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, referente a 2013, no valor de € 57.898,20, derivado da aplicação ao prédio U-... da freguesia de ... da taxa de 1% sobre o VPT de € 5.789.820,00 (acima, factos provados, 11.11).

Ou seja, está em causa uma liquidação efectuada nos termos dos artigos 46º, nº 5¹, e 44º, nº 5², do Código do Imposto do Selo (redacção aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29/10), que mandam aplicar os artigos 119º e 120º do Código do IMI.

De realçar que o artigo 119º do CIMI prevê que os serviços da Administração Tributária enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de

¹ «Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba n.º 28 da Tabela Geral, o documento de cobrança é emitido nos prazos, termos e condições definidos no artigo 119.º do CIMI, com as devidas adaptações».

² «Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMI».

utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios³.

Confrontando com as exigências legais quanto ao documento de liquidação, podemos concluir que o documento constante dos autos preenche, embora de forma muito sintética, os requisitos de fundamentação impostos pelo artº 77º, nº 2 da LGT, indicando as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação do facto tributário e a operação de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Acresce que no documento de cobrança – que indica como assunto “demonstração da liquidação do Imposto de selo (verba 28)” – se acrescenta “Para mais informações pode consultar a sua situação fiscal no sítio <http://portaldasfinancas.gov.pt> utilizando a sua senha de acesso”⁴.

Segundo o nº 7 do artigo 23º do Código do Imposto do Selo, “Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI” e de acordo com o nº 1 do artigo 113º do CIMI, ”O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita”.

Portanto, no caso dos autos, o acto de liquidação não sofre de insuficiência de fundamentação.

³ A não recepção do documento não legitima o não cumprimento do sujeito passivo. O nº 3 do art. 119º prevê: “Caso o sujeito passivo não receba o documento mencionado no nº 1, deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2.ª via”.

⁴ Onde se tem acesso, nomeadamente, a notificações de avaliações prediais e cadernetas prediais.

Em suma, conclui-se que o **acto se encontra suficientemente fundamentado** por ter sido efectuado nos termos dos preceitos invocados como aplicáveis e porque, de acordo com numerosa jurisprudência administrativa e fiscal amplamente firmada, permite dar a conhecer o *iter* cognoscitivo e valorativo da decisão.

14.1.2. Falta de indicação na nota de liquidação da autoridade que o praticou

O documento de cobrança – contendo todas as indicações indispensáveis, como visto no ponto anterior - contém uma **assinatura electrónica** do Director-Geral dos Impostos, C... (acima, factos provados, 11.12.).

Não parece que se possa pôr em causa que o dirigente máximo dos serviços responsáveis pela liquidação do imposto tenha validamente assinado um documento que corporiza os dados da liquidação.

No mesmo sentido, os Acórdãos do TCAS, proferidos em 23 de Maio de 2006 (rec. 01156/06) e de 5 de Junho de 2007 (rec. 01148/06) ⁵.

Tal como no primeiro dos acórdãos atrás referidos, conclui-se nos presentes autos que (...) tratando-se, com se trata, “de acto em massa ou em série, que nada obsta ao carácter singular da liquidação em crise, conclui que não procede o argumento de que desconhece a identidade do verdadeiro autor do acto, que afinal se encontra perfeitamente identificado”⁶.

14.1.3. Não facultação do exercício do direito de audição prévia

⁵ “O acto de liquidação é um acto da competência dos serviços centrais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos - DGCI, podendo, nos termos do DL n.º 275-A/93, de 09 de Agosto, ser utilizados meios informáticos nos quais se inclui a assinatura do respectivo director-geral: cf. Portaria n.º 797/99, de 15 de Setembro.” (*sumários, pontos VIII e III*, respectivamente).

⁶ Cf. também p. ex., Acórdão do STA de 22-11-2000, rec. 025389 “A liquidação em IRC, porque feita centenas de milhares de vezes em cada ano, constitui “um acto de massa” e, porque assim é, tudo aconselha a que não se exija de tais actos o mesmo rigor formal que se deve exigir dos outros actos administrativos que se destinam a situações específicas individualizadas” (*ponto II do sumário*).

A Requerente parece defender que antes do envio da liquidação contida na nota de cobrança, enviada de acordo com as normas previstas nos Códigos do Imposto do Selo e do IMI, deveria ter sido ouvida para se pronunciar sobre a correcção da mesma.

O art. 60º, nº 1, alínea a), da LGT dispõe que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) direito de audição antes da liquidação (...).

Contudo, não pode significar a audiência prévia dos obrigados fiscais antes de todos os actos de liquidação efectuados pela Administração Tributária, em cumprimento da lei, de acordo com declarações dos contribuintes ou baseadas em elementos existentes nos seus registos e que a obrigam a efectuar tributação periodicamente, como é o caso, precisamente, do IMI e do Imposto de Selo da verba 28.

Ou seja, casos em que se trata de procedimento de liquidação de tributos em que a administração actua com base em poderes vinculados.⁷

Trata-se de situações em que, a não existir concordância por parte do obrigado fiscal, ele deverá sim contestar a correcção da interpretação e aplicação da lei⁸.

No caso dos autos, conclui-se, pois, que **não havia lugar a audição prévia** inexistindo a invocada ilegalidade por não ter sido facultado o seu exercício.

14.2. Inscrição matricial do terreno objecto da liquidação em causa nos autos como terreno para construção

⁷ Cf. Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 7ª edição, 2012, p. 337.

⁸ Ou, citando o argumento referido ainda por Casalta Nabais, *ibidem*, estamos perante um procedimento em que a ampla defesa, requerida pelo princípio do *due process of law*, não tem que actuar pela via da audiência prévia (*predetermination hearing*), podendo actuar com inteira satisfação através do direito de impugnação (*posttermination hearing*).

A Requerente pretende, em suma, que a sua comunicação de 2001 (da desanexação de 10 lotes de terreno do logradouro) e a sua manifestação de discordância, em 2005, com a classificação como terreno para construção do prédio urbano sob matriz ... da freguesia de ... (então ... da freguesia de ...) (acima, factos provados, 11.6. a 11.8.) são susceptíveis de inquirar de ilegalidade a tributação aqui em análise por esta se ter baseado numa errada qualificação do imóvel objecto de imposto.

A Requerente nada refere sobre desenvolvimentos sofridos pela sua pretensão. Aparentemente, apesar das dúvidas manifestadas desde 2001, a Requerente não terá efectuado posteriores diligências dirigidas a alterar a qualificação do imóvel em causa.

Segundo as cadernetas prediais juntas aos autos (factos provados, 11.9. e 11.10) o **VPT** de € 7.803.560,00, do prédio sob matriz, foi **determinado em 2014** e o **VPT** de € 5.789.820,00 do prédio correspondente sob nº ... foi **determinado em 2013**.

A Requerente não invocou falta de notificação das avaliações em causa, limitando-se a referir os requerimentos anteriores (anos de 2001 e 2005) que terão ficado sem resposta, sem que, contudo, tivesse prosseguido qualquer contestação do silêncio da administração (cf. artigos 20º a 23º do Pedido).

Também não refere se, aquando do conhecimento das avaliações efectuadas em 2013 e 2014, requereu 2ª avaliação ou apresentou qualquer reclamação de matrizes (art. 130º do CIMI) ou da avaliação (art. 71º e 74º do CIMI).

A Requerente invoca que, apesar de terem sido desanexadas parcelas de terreno ao logradouro, os respectivos alvarás de loteamento nº .../... e .../... qualificaram como terrenos para construção apenas os terrenos desanexados do terreno designado como logradouro do prédio sob o nº 91, e não o próprio logradouro (art. 24º do Pedido).

Por essa razão, pretende que deverá ser corrigida a descrição constante na inscrição matricial correspondente ao artigo nº ... e extinguir o art. ... da freguesia de ..., procedendo-se a nova avaliação nos termos do disposto nos artigos 37º do CIMI.

Ora, existindo dois artigos matriciais, em relação aos quais a Requerente entende que um deles deixou de existir, correspondendo a área de terreno a incluir apenas no outro artigo matricial, parece que deveria ter reagido contra as avaliações efectuadas em 2013 e 2014.

Das normas do Código do IMI resulta que após a notificação da primeira avaliação, será no prazo de 30 dias requerida segunda avaliação (art. 76º) e que desta tem lugar impugnação unitária, com fundamento em qualquer ilegalidade, compreendendo erro de facto ou de direito na fixação do valor patrimonial (art. 77º).

Como resulta do disposto no artigo 134º do CPPT e no art. 86º, nº 1 da LGT, os actos de avaliação são actos destacáveis, susceptíveis de impugnação autónoma e própria, não sendo de admitir a impugnação judicial da liquidação tributária efectuada com base em valor patrimonial tributário determinado em avaliação que não foi oportunamente contestada.

Impugnada uma liquidação efectuada com base em valor resultante de **acto de avaliação** que, não tendo sido autonomamente impugnado, **se firmou na ordem jurídica como caso resolvido ou decidido** está aquela necessariamente destinada a improceder⁹.

Ou seja, independentemente de quaisquer outras considerações (por exemplo, sobre suficiência de prova ou competência do tribunal arbitral), este tribunal considera a

⁹ “O acto de fixação do VPT é um acto destacável do procedimento de liquidação do imposto e como tal deve ser impugnado autonomamente, não podendo a correcção do mesmo ser efectuada em sede de impugnação dos actos de liquidação” (Acórdão do TCAS de 15-05-2012, in rec. 4888/12). Também Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, 6ª edição, vol. II, p. 433. Na vigência do regime anterior à Reforma da Tributação do Património de 2004, Acórdãos do STA proferidos nos recursos nºs 19049, 22167, 21644 e 25216, em 17/05/95, 28/04/99, 02/06/99 e 17/01/2001, respectivamente (citados por Silvério Mateus e Freitas

argumentação da Requerente, alicerçada na existência de incorrecções nos registos matriciais, classificação do imóvel e avaliação ¹⁰ insusceptível de conduzir à invalidação da liquidação objecto de apreciação nos autos.

14.3. Aplicação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aos terrenos para construção

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS) foi aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo:

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%;

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%.”

Corvelo, *in* Os Impostos sobre o Património Imobiliário o Imposto do Selo”, anotações ao Código do IMI, Engifisco, 1ª edição, 2005, p. 250).

¹⁰ Num caso de classificação como prédio urbano, o Acórdão do STA de 5 de Dezembro de 2012, proc. 830/12, considerando que não estava em causa um mero erro material mas a qualificação jurídica da realidade inscrita na matriz, reconheceu a possibilidade de impugnação imediata através de acção administrativa especial. Em outros casos, onde também se discutia a qualificação da realidade inscrita na matriz – cf. acórdãos do STA de 27 de Novembro de 2013 (rec. 1725/13), de 8 de Janeiro de 2014 (rec.1685/13), e de 22 de Abril de 2015 (rec 836/14) – foi decidido que se o “acto é imediatamente lesivo, pode a recorrente, querendo, sindicá-lo autonomamente, se o não quiser syndicar em sede de impugnação da liquidação do tributo”, frisando a hipótese de tal arguição ser feita apenas no momento da impugnação (com remissão para Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, 2011, vol. I, p. 470, sobre a “faculdade alternativa”). Contudo, frisamos, no caso dos autos, pelas razões já expostas, a qualificação do imóvel, pelas implicações a nível do VPT deste e de outro prédio, ambos entretanto objecto de processos de avaliação, não poderia deixar de implicar uma reacção contra as avaliações efectuadas sob pena de constituir caso resolvido no ano agora em análise.

Segundo resulta das alterações ao Código do IS, introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, o imposto do selo previsto na verba 28 da TGIS incide sobre uma situação jurídica (nº 1 do artigo 1º e nº 4 do artigo 2º do CIS), em que os respectivos sujeitos passivos são os referidos no artigo 8.º do CIMI (nº 4 do artigo 2º do CIS), aos quais cabe o encargo do imposto (alínea u) do nº 3 do artigo 3º do CIS).

A verba 28.1 abrange “prédios com afectação habitacional” mas este conceito não surge definido em qualquer disposição do CIS, nem é usado no CIMI, diploma para o qual remete expressamente o n.º 2 do art.º 67.º do CIS quando estejam em causa matérias não reguladas no CIS relativamente à verba 28.

Esta questão tem sido objecto de apreciação em elevadíssimo número de processos, quer nos tribunais arbitrais¹¹, quer nos tribunais administrativos e fiscais, existindo já uma quantidade apreciável de decisões proferidas ao mais alto nível ¹² (Secção de Contencioso Tributário do STA), verificando-se grande unanimidade de posições.

Não podemos deixar de concordar com a apreciação que vem sendo feita nessas múltiplas decisões pelo que citaremos alguns excertos das mesmas, repetindo em larga medida argumentação também já utilizada em anteriores casos que decidimos.

Recorde-se que, em síntese, a Requerente defende que a verba 28 da TGIS ao referir-se a prédios com afectação habitacional abrange os “prédios edificados” – prédios a que já foi dado o destino para habitação - e não os “terrenos para construção” – que poderá vir algum dia, se ele chegar, a ser afectados àquele fim específico.

¹¹ No âmbito do CAAD já foram publicadas muitas (mais de uma centena) de decisões proferidas, entre 2012 e 2015, sobre a aplicação da verba 28.1 da TGIS aos terrenos para construção (cf. *site* CAAD, jurisprudência tributária).

¹² Cf., designadamente, os Acórdãos do STA (Secção CT), proferidos em **2014**: 9 de Abril (processos nºs 1870/13 e 48/14); 23 de Abril (processos nºs 270/14; 271/14; 272/14); 14 de Maio (processos nºs 1871/13, 46/14; 55/14; 274/14; 317/14); 28 de Maio (processos nºs 395/14; 396/14 e 425/14); 2 de Julho (proc. 467/14); 9 de Julho (proc. 674/14); 29 de Outubro (529/14) e **2015**: 14 de Janeiro (541/14); 15 de Abril (1481/14, 699/14 e 764/14); 2 de Maio (1312/14 e 1387/14); 22 de Abril (279/15 e 347/15); 29 de Abril (21/15); 27 de Maio (387/15); 17 de Junho (1479/14); 8 de Julho (573/15).

Já a AT, considera que o sentido de o legislador não utilizar a expressão “*prédios destinados a habitação*”, mas “*afecção habitacional*”, tem de se encontrar não no artigo 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI mas no art. 45.º do CIMI, na interpretação da expressão “*afecção habitacional*”, noção que assenta na avaliação dos imóveis. O artigo 45.º, n.º 2, do CIMI ao mandar ter em conta o “...*valor das edificações autorizadas*”, remete para o coeficiente de afecção previsto no art. 41.º do CIMI, que teria que ser tida em conta para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS.

Analisando exactamente este tipo de argumento, disse-se na decisão arbitral proferida no proc. 53/2013-T: “No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os factores a ponderar na avaliação de terrenos para construção. O que se pondera aí, ao fazer referência ao «*edifício a construir*» é a ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afecção e ocorre antes desta.”¹³

Também as decisões arbitrais n.ºs 158/2013-T e 288/2013-T, rejeitaram a tese da AT sobre a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral aos terrenos para construção, o que torna aplicável, a tais imóveis, o coeficiente de afecção previsto no artigo 41º do CIMI, da seguinte forma: “*É certo que o CIMI determina a aplicação, à avaliação dos terrenos para construção, da metodologia de avaliação aplicável aos edifícios construídos, incorporando para tal, no valor do terreno, o valor estimado do edifício a construir; e que este valor é determinado, por sua vez, pelo tipo de afecção prevista para*

¹³ A mesma decisão também já concluíra que “deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «*prédio com afecção habitacional*», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «*prédio habitacional*»), **tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afecção a esse fim.**” E “Que é este o sentido da expressão «*afecção*», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «*estejam afectos ou, na falta de concreta afecção, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas*», que evidencia que a **afecção é concreta, efectiva**. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio **pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela**, o que evidencia que a afecção é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante.

os prédios a edificar. Posto em termos mais simples, a lei (CIMI) diz que para determinar o valor patrimonial dos terrenos para construção, incorpora-se neste uma parte do valor estimado dos edifícios a construir; e para estimar o valor dos edifícios a construir, tem-se em conta a afetação prevista para os mesmos. Ao contrário do que sustenta a AT, resulta precisamente da letra destes preceitos a inaplicabilidade do conceito de “afetação” aos terrenos para construção. A afetação que é tida em conta, para efeitos de avaliação, mesmo dos terrenos para construção, é sempre e apenas a afetação dos edifícios a construir. A afetação prevista para os edifícios a construir influencia o valor patrimonial tributável dos terrenos para construção, mas nada mais. Da norma relativa à determinação do valor dos imóveis que determina que, no valor dos terrenos para construção se incorpora o valor estimado dos edifícios a edificar, o qual, por sua vez, é influenciado pela afetação futura dos mesmos edifícios, não pode retirar-se que a afetação em causa é uma afetação dos próprios terrenos, e isto por duas razões: A primeira, porque esta interpretação seria contrária à própria literalidade dos preceitos que mandam ter em conta, na avaliação dos terrenos para construção, a afetação dos prédios a edificar; E a segunda, porque o modo como a lei manda avaliar uma determinada realidade patrimonial não pode ser determinante da natureza ou da qualificação jurídica da mesma realidade, tendo em vista, sobretudo, o princípio da tipicidade das normas de incidência tributária. O facto de a lei mandar aplicar a uma realidade patrimonial a mesma metodologia de avaliação que é aplicada a outra realidade diferente não faz que a primeira realidade passe a comungar da natureza da segunda. Assim, se é certo que o valor das edificações autorizadas ou previstas influenciam o valor real dos terrenos de construção, devendo por isso aquele valor ser refletido no valor patrimonial dos mesmos terrenos, daí não decorre que um terreno passe a ter afetação habitacional ao estar prevista a construção, nele, de prédios habitacionais, extraindo-se esta distinção de modo claro das próprias normas de avaliação do CIMI.”

Também a argumentação da AT tem sido rejeitada pelo Supremo Tribunal Administrativo, reproduzindo-se, por todas, excerto de uma decisão (**Acórdão de 14-05-2014, in proc. 0317/14**) que, também ela, refere outras decisões: “Da letra da lei nada de inequívoco

decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador. E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades. O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cf. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação

habitacional”, porquanto a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI). Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência objectiva da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI). Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno. Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.”

O presente tribunal subscreve as análises contidas nos excertos reproduzidos.

E também se julga que **esta interpretação é confirmada pela alteração, pela Lei do Orçamento do Estado para 2014** (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), da letra da verba 28.1, que passou a dizer: *“Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”*.

Com efeito, esta alteração de redacção significa que se quis mudar o texto para abarcar o que antes não se encontrava nele incluído.

E se, anteriormente, alguém tinha pretendido abranger a realidade defendida pela AT, **tal desiderato não só não encontrava qualquer expressão na letra da lei como era contrariado pelo elemento histórico**, através do relato dos trabalhos parlamentares.

As declarações do SEAF acima transcritas são disso a prova: o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou serem expressão determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos com afectação habitacional, **de elevado valor (de luxo)**, mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00 sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de **luxo com afectação habitacional**.

Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afectação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00”. (...) ¹⁴ “A fundamentação da medida designada por *“taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”* assenta na invocação dos **princípios da equidade social e da justiça fiscal**, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as *“casas*

de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal."

Ora se o legislador revelou, claramente, querer tributar casas de luxo afectas a habitação, não é possível retirar da letra da lei, com a redacção aprovada em 2012, a interpretação que sustenta que a tributação abrange os terrenos para construção de edificações, ainda que afectas a habitação.

Citando de novo o **Acórdão do STA proferido no rec. nº 317/14** : “a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI)”.

Portanto, **a redacção dada à verba 28.1. com o OE para 2014 é claramente inovadora**, não se pondo a questão da sua aplicação a anos anteriores.

Que, repete-se, o legislador nem tentou.

14.3. Conclusão

Tendo em conta que o prédio da Requerente é classificado como terreno para construção, **não** configura um prédio *com afectação habitacional actual*, pelo que não incide sobre

¹⁴ Decisão arbitral no proc. 219/2013-T e decisões aí citadas (proc. 48/2013-T e 50/2013-T).

esse prédio o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, na redacção vigente ao tempo dos factos.

Por isso, a liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a **declaração da sua ilegalidade e anulação** (artigo 135.º do CPA).

15. Custos com prestação de garantia e juros compensatórios e juros indemnizatórios sobre o custo da prestação de garantia

A Requerente pretende ser ressarcida dos gastos com prestação de garantia para suspender o processo de execução fiscal, consistente em hipoteca voluntária, assim como de juros compensatórios pelo período em que incorreu nos respectivos custos, e ainda juros indemnizatórios sobre o custo da garantia, nos termos do art. 24º, nº 5, do RJAT e do art. 43º da LGT, por se tratar de pagamentos indevidos.

Decorre dos números 1 a 3 do artigo 53.º da L.G.T (com epígrafe “garantia em caso de prestação indevida”) que no caso de se verificar, em reclamação graciosa ou impugnação, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, o devedor que ofereceu garantia bancária ou equivalente para suspender a execução será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação em proporção do vencimento em impugnação judicial que tenha como objecto a dívida garantida, tendo esta como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na L.G.T.

Sobre a matéria dispõe o artigo 171º do CPPT: “A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”.

No caso dos autos, concluiu-se que não foi correcta a interpretação dos serviços da Requerida ao tributar a situação nos termos da verba 28.1 da TGIS, e é também pacífico que os tribunais arbitrais são competentes para aplicar o art. 53º da LGT ¹⁵.

Contudo, a garantia que a Requerente invoca ter prestado para suspender a execução fiscal, não se encontra abrangida pelo referido artigo 53.º da LGT.

Segundo doutrina pacificamente aceite, a hipoteca voluntária não reveste as características exigíveis na referida disposição legal.

“Equivalente à garantia bancária, para efeitos deste artigo, serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida. Dos meios de garantia expressamente previstos no art. 199º do CPPT, será o caso seguro-caução (...)” ¹⁶.

No caso de outro tipo de prestação de garantia, qualquer pretensão de indemnização terá de ser efectuada através de acção autónoma, de responsabilidade civil extracontratual ¹⁷.

¹⁵ Citando outras decisões do CAAD (p. ex. processos 1/2013-T e 420/2015-T): «O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a **legalidade da dívida exequenda**, pelo que, como resulta do teor exposto daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, **é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida**. Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposta no art. 3.º do RJAT, ao falar em «**cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos**», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente **ao mesmo acto tributário** e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do art. 9.º do Código Civil.»

¹⁶ Jorge Lopes de Sousa, in *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 6ª edição 2011, vol. III, comentários aos artigos 171º e 183-A, pp. 242 e 346.

¹⁷ «Não abrange o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (...) o que não significa que tal não possa ocorrer, devendo, então, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais» (António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, 2001, p.245). Cf. também Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, III vol. p.p. 346 e 347, nota pé de página (6). E Acórdão do STA de 24/10/2012, in proc. 528/12.

Por outro lado, não sendo devida indemnização por gastos com a garantia prestada, também não são devidos quaisquer outros juros ¹⁸.

Acresce que, nos termos do artigo 43º da LGT, o direito a juros indemnizatórios abrange apenas a responsabilidade da Administração Tributária originada pelo pagamento indevido de tributos que lhe for imputável ¹⁹.

16. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral no que respeita à declaração de ilegalidade, com a consequente anulação, do acto de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2013 (nota liquidação 2014 ...) no montante de € 57.898,20.

17. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 57.898,20 (cinquenta e sete mil oitocentos e noventa e oito euros e vinte cêntimos).

19. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

¹⁸ E sempre seria de ter em conta que “a indemnização por prestação indevida de garantia (...) não comporta, em situação alguma, o direito a juros moratórios (...)”. (cf. Acórdão do STA de 30 de Março de 2012, in proc. 13/11).

¹⁹ António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, cit., p. 204. Também Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, 2011, Vol. I, p. 528.



Lisboa, 14 de Outubro de 2015.

A árbitro

Maria Manuela Roseiro