

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 723/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Ana Moutinho Nascimento e José Nunes Barata, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, no seguinte

I – Relatório

1. A contribuinte A..., S.A., NIPC ... (doravante "Requerente"), apresentou, no dia 02 de Dezembro de 2015, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "AT" ou "Requerida").

2. A Requerente vem pedir a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (doravante "IS") no montante global de € 83.407,42, alegando violação do art. 1º do Código do Imposto do Selo (doravante "CIS") e da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante "TGIS"), solicitando a declaração de nulidade dessas liquidações, e a sua conseqüente anulação com a restituição das importâncias por si pagas, o pagamento de juros indemnizatórios sobre as importâncias liquidadas e pagas e o reconhecimento do direito à indemnização por custos sofridos com duas hipotecas unilaterais prestadas.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT) em 11 de Dezembro de 2015.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 27 de Janeiro de 2016.

5. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 11 de Fevereiro de 2016; foi-o regularmente e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).

6. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT, foi a AT notificada, em 12 de Fevereiro de 2016, para apresentar resposta.

7. A AT apresentou a sua resposta em 11 de Março de 2016, na qual, requereu a dispensa da realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e declarou, neste caso, renunciar à produção de alegações.

8. Nessa resposta a AT alega, em síntese, a total improcedência do pedido da Requerente.

9. Em 18 de Março de 2016, o Tribunal Arbitral, por ter verificado que a Requerente não se fazia acompanhar de patrocínio judiciário, fixou um prazo de 10 dias para a Requerente constituir mandatário judicial, sob pena da Requerida ser absolvida da instância.

10. A Requerente deu cumprimento ao determinado neste referido despacho do Tribunal Arbitral, em 29 de Março de 2016, juntando procuração e assumindo o mandatário judicial como da sua autoria todo o processado anterior.

11. O Despacho Arbitral de 03 de Abril de 2016 determinou a dispensa tanto da reunião referida no art. 18º do RJAT como da apresentação de alegações pelas partes, fixando em 30 dias o prazo para a prolação da decisão final no processo.

12. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de exceção, que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

14. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

II – Fundamentação: A matéria de facto

II.A. Factos com relevância para a decisão que se consideram provados:

a) A Requerente recebeu os seguintes documentos, emitidos pela AT, dos quais constam as liquidações de IS relativas aos artigos matriciais adiante indicados:

1 – Documento nº 2013..., correspondente ao ano de 2012, no montante global de 20.974,31 euros, relativo ao prédio com o artigo matricial U-..., da freguesia ... –..., Lisboa.

2 – Documento nº 2013..., correspondente ao ano de 2012, no montante global de 20.729,40 euros, relativo ao prédio com o artigo matricial U..., da freguesia ... –..., Lisboa.

3 – Documentos n.ºs 2014..., 1ª prestação, 2014..., 2ª prestação e 2014..., 3ª prestação, correspondentes ao ano de 2013, no montante global de 20.974,31 euros, relativos ao prédio com o artigo matricial U..., da freguesia ... –..., Lisboa.

4 – Documentos n.ºs 2014..., 1ª prestação, 2014..., 2ª prestação e 2014..., 3ª prestação, correspondentes ao ano de 2013, no montante global de 20.729,40 euros, relativos ao prédio com o artigo matricial U..., da freguesia ... –..., Lisboa.

- b) Essas liquidações, foram emitidas ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS, para o período transitório previsto no art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e para os anos de 2012 e 2013.
- c) Os atos tributários correspondentes aos referidos documentos, foram objeto de reclamações graciosas, que foram indeferidas, e de recursos hierárquicos, que à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral se encontravam em apreciação.
- d) A Requerente é dona e legítima proprietária dos prédios que foram objeto das liquidações de IS ora em apreço (cf. Docs. n.ºs 1 e 1A juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- e) Os referidos prédios, no período a que se referem aquelas liquidações, encontravam-se inscritos na matriz predial respetiva como “terreno para construção” (cf. Docs. n.ºs 1 e 1A juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- f) A Requerente pagou as seguintes importâncias relativas às liquidações adiante indicadas (cf. Docs. n.ºs 3, 3 A, 3B e 3C juntos com o pedido de pronúncia arbitral):
 - 1ª prestação no valor total de 7.059,45 euros, relativa ao artigo matricial U... (correspondente a 2013), dos quais 6.991,45 euros de Imposto do selo.

- 1ª prestação no valor total de 7.144,83, relativa ao artigo matricial U... (correspondente a 2013), dos quais 6.909,80 euros de Imposto do Selo.

- g) Relativamente às restantes situações foram instaurados processos de execução, que estão suspensos, porquanto a Requerente constituiu hipotecas judiciais para garantir o seu pagamento.

II.B. Factos que não se consideram provados.

Inexistem.

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição da Requerente

- a) A Requerente sustenta que, sendo os imóveis em causa “terrenos para construção”, não se pode aplicar a verba 28.1 da TGIS, porquanto a tributação adicional está prevista para os prédios com afetação habitacional.
- b) A Requerente sublinha que a afetação conforme definido no art. 41 do CIMI depende exclusivamente da utilização dos prédios edificados e não dos prédios a edificar.
- c) Adicionalmente, a Requerente aponta para o facto de a mudança de redação operada na verba 28.1 da TGIS, a partir de 1 de Janeiro de 2014, por força do artigo. 194º da Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ser reveladora da consciência do próprio legislador de que a redação anterior não era suficiente para fundamentar uma incidência tributária que as liquidações ora contestadas presumiram existir.
- d) A Requerente mobiliza em seu apoio jurisprudência arbitral e judicial.
- e) Por outro lado ainda, a Requerente afasta a interpretação segundo a qual um mero "terreno para construção" poderia entender-se como exibindo uma "afetação habitacional", para efeitos de subsunção à anterior redação da verba 28.1 da TGIS –

mormente porque, como alega, tal "afetação" constituirá, quando muito, uma realidade futura e incerta, não uma utilização ou disponibilidade atuais, efetivas.

- f) Tendo já pago parte do imposto liquidado, a Requerente sustenta, por fim, o seu direito à devolução do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios e o reconhecimento do direito à indemnização por custos sofridos com duas hipotecas unilaterais prestadas, em consequência da condenação da AT no pedido.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua resposta, a AT defende o entendimento de que os prédios sobre que recaem as liquidações impugnadas têm natureza jurídica de prédio com afetação habitacional, uma vez que da sua certidão de teor, que esteve na base das liquidações, se verifica que os terrenos para construção estão afetos à habitação, qualificação esta atribuída no âmbito das respetivas avaliações, pelo que estão sujeitos a Imposto do Selo.
- b) Em reforço desse entendimento, a AT analisa as circunstâncias do surgimento da verba 28 da TGIS, por força da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, e o modo como a definição dos conceitos empregues foi remetida (pelo art. 67º, 2 do CIS) para o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), e nomeadamente para os coeficientes de afetação nele previstos (mormente os artigos. 41º e 45º do CIMI).
- c) A Requerida convoca em apoio do seu entendimento um aresto judicial, o regime de licenciamento das operações urbanísticas (em especial o art. 77º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, RJUE) e os instrumentos de gestão territorial, regional e nacional, que todos eles levam já alegadamente em conta a afetação, habitacional ou outra, dos terrenos, muito antes de qualquer edificação ou uso efetivo.
- d) Além disso, a Requerida não deixa de sublinhar que a expressão "afetação habitacional" significou, na versão original da verba 28.1 da TGIS, a vontade de especificar precisamente um certo tipo de imóveis para efeitos de incidência do IS,

excluindo todos aqueles imóveis que não preenchessem aquele requisito – um critério normativo de demarcação do universo de incidência tributária.

- e) No entender da Requerida, a pretensão da Requerente afronta os princípios constitucionais da tributação do rendimento real, da propriedade, da igualdade e da justiça.
- f) Aduz, ainda, que, no caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, não serem devidos juros indemnizatórios, calculados à taxa estipulada no art. 43º da LGT, desde a data dos pagamentos efetuados pela Requerente até à restituição, face à inexistência de erro imputável aos serviços.
- g) Relativamente ao pedido de reconhecimento por este tribunal do direito à indemnização por custos sofridos com duas hipotecas unilaterais prestadas pela Requerente, alega que esta matéria não consta do conjunto da norma que delimita a competência deste tribunal arbitral (art. 2º do RJAT).
- h) Rematando a AT com a posição de que a presente ação deve ser julgada improcedente, sendo absolvida do pedido.

Vejamos então.

III.C. Enquadramento

III.C.1. Cumulação de Pedidos

No caso em apreço a Requerente é proprietária dos terrenos para construção já anteriormente identificados e pretende ver apreciada a questão da incidência sobre esses terrenos das liquidações de IS previstas na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro e do artigo 6º da mesma Lei pelo que estando em causa a aplicação das mesmas circunstâncias de facto e as mesmas regras de direito, é legítimo o

pedido de cumulação de pedidos efetuado pela Requerente, nos termos n.º 1 do artigo 3º do RJAT.

III.C.1.2 Direito pertinente

III. D Questões a decidir

III.D.1 Questões que ao Tribunal cumpre apreciar

Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões, nos termos atrás descritos:

- i) enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência da Verba n.º 28.1 da TGIS;
- ii) reconhecimento do direito a juros sobre o valor de imposto pago;
- iii) reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

III.D 1.2 Apreciação das questões que ao Tribunal cumpre solucionar

- i) Do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência da Verba n.º 28.1 da TGIS

No presente processo está em causa a definição do âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da TGIS, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, mais concretamente determinar se os terrenos para construção podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afetação habitacional” a que alude a referida verba, quando o respetivo valor patrimonial seja igual ou superior a € 1.000.000.

A questão coloca-se em virtude da tributação em sede de imposto do selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, seja igual ou superior a € 1.000.000, caso em que é devido imposto, à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, por prédio com afetação habitacional.

Esta questão não é nova, tendo sido objeto de apreciação quer na jurisdição arbitral, quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sempre ao contrário ao pretendido pela Administração Tributária.

Seguir-se-á de perto, na presente decisão, o entendimento sufragado nos Acórdãos 49/2013-T de 18 de Setembro de 2013, 53/2013-T de 2 de outubro, 231/2013-T de 3/2/2014, Processo n.º 7/2014-T, de 3 de julho, 56/2014-T de 31 de julho, 210/2014-T de 30 de julho, Processo n.º 125/2015-T, de 12 de outubro, todos do CAAD e o Acórdão do STA de 9 de abril de 2014, P1870/2013, a que se seguiram vários outros de teor semelhante, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

Como referido no Acórdão proferido no Processo n.º 125/2015-T, as subalíneas i) e ii) da alínea f) do artigo 6.º da Lei 55/2012 de 29 de Outubro e a verba 28.1 da TGIS ao utilizaram um termo que não é usado em qualquer outra legislação tributária – prédio com

afecção habitacional - deu origem a litigiosidade abundante, que culminou em decisões quer para o STA, quer para a Jurisdição Arbitral, sempre no sentido de que, não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afecção habitacional” e resultando do artigo 6º do CIMI – subsidiariamente aplicável ao IS previsto na nova verba n.º 28 da TGIS – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção” não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do IS, verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, como prédios urbanos com afecção habitacional, com a consequente anulação da liquidação com o fundamento de erro sobre os pressuposto de direito em que a mesma assenta

Não oferecendo o Código de IS, nem a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (que aprovou a verba de TGIS em apreciação), nem a demais legislação tributária uma definição legal de “prédio com afecção habitacional”, importa procurar a correta interpretação desta expressão na letra da lei, presumindo-se que o legislador se soube exprimir da forma mais adequada (cf. artigo 9.º, n.º 3, parte final, do Código Civil), na sua integração sistemática com as normas constantes do Código do IMI e, bem assim no espírito da lei.

O ponto de partida da expressão “prédios com afecção habitacional” é naturalmente o texto da Lei 55/2012 de 29 de outubro, sendo com base nele que se há-de reconstituir o pensamento legislativo.

A referida Lei n.º 55-A/2012 aditou a Verba 28 da TGIS em apreciação com a seguinte redação:

“ 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 utilizado para efeito de IMI:

28.1 — Por prédio com afecção 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 %.”.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro entrou em vigor no dia 30 de Outubro de 2012, em conformidade com o seu artigo 7.º, n.º 1 de que determinou a sua entrada “em vigor no dia seguinte ao da sua publicação”.

Foram, ainda, fixadas pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro as seguintes regras transitórias por referência à liquidação do imposto do selo previsto na Verba n.º 28 da TGIS, com relevo para a presente decisão:

“1 — Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

- a) O facto tributário verifica -se no dia 31 de outubro de 2012;
- b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo em 31 de outubro de 2012;
- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do IMI por referência ao ano de 2011;
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;
- f) As taxas aplicáveis são as seguintes:
 - i. Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;
 - ii. Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

iii. Prédios urbanos 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 %.

2 — Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.”

Como já avançado, nem o Código de Imposto do Selo nem a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro concretizam o conceito de “prédio urbano com afetação habitacional”, pelo que em conformidade com o artigo 67.º do Código do IS, a interpretação deste conceito deve ser seguidamente procurada no Código do IMI.

Com efeito, resulta do artigo 67.º do Código do IS que “Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI” (Redação dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro.).

De acordo com o Código do IMI, mais concretamente com o seu artigo 6.º, n.º 1, os prédios urbanos dividem-se em: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; e d) Outros.

Os prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins (cf. artigo 6.º, n.º 2 do Código do IMI). Já os terrenos para construção são os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo (cf. artigo 6.º, n.º 2 do Código do IMI).

Assim, “um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verifiquem um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas

pertinentes do regime de jurídico que regula as edificações urbanas ou o fracionamento de prédios rústicas, que, em qualquer caso, indiciem a intenção de nele se construir, salvo de, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efetiva concretização” (Decisão arbitral proferida no Processo 49/2013-T, em 18 de Setembro de 2013, in www.caad.pt).

O Código do IMI oferece assim uma definição de prédios habitacionais e de terrenos para construção, como duas diferentes espécies de prédios urbanos, mas não esclarece qual o verdadeiro teor do conceito “prédio urbano com afetação habitacional”.

Porém, a expressão “afetação” pressupõe que o prédio tem uma efetiva utilização para fins habitacionais, o que não se verifica num terreno para construção, que enquanto tal, não tem ainda qualquer efetiva utilização, quer para habitação ou outra.

Como sustentado, na Decisão Arbitral, proferida no Processo n.º 42/2013-T em 18 de Outubro de 2013, que aqui se acompanha “não podemos confundir uma “afetação habitacional” que implica uma efetiva afetação de um prédio urbano a esse fim, com a expectativa, ou potencialidade, de um prédio urbano poder vir a ter uma “afetação habitacional”. Os terrenos para construção, não estando edificados, não satisfazem, por si só, qualquer condição para serem considerados como prédios com afetação habitacional, uma vez que, por um lado, não possuem licença de utilização para habitação, e, por outro lado, não são habitáveis (porque pura e simplesmente não estão edificados). Pelo que não se nos afigura bastante para ser enquadrável na norma de incidência objetiva em apreço que exista a expectativa de um prédio urbano vir a ter uma afetação habitacional, ou de ter a potencialidade de vir a ter uma afetação habitacional.”.

Mas mais, “o confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afetação efetiva. Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um prédio habitacional. Por isso, no pressuposto de que o

legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil que se presume), se pretendesse reportar-se a esses prédios já licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto teria utilizado o conceito de «prédios habitacionais», que expressaria perfeita e claramente o seu pensamento, à face da definição dada por aquele n.º 2 do artigo 6.º do CIMI. Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, “prédio com afetação 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 efetiva afetação a esse fim. Que é este o sentido da expressão “afetação”, 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 afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas”, que evidencia que a afetação é concreta, efetiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afeto a ela, o que evidencia que a afetação 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. De resto, o texto da lei ao adotar a fórmula “prédio com afetação habitacional”, em vez de “prédios urbanos de afetação habitacional”, que aparece na referida “Exposição de Motivos”, aponta fortemente no sentido de que se exige que a afetação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afetação” (Decisão arbitral proferida no Processo 53/2013-T, em 2 de Outubro de 2013, in www.caad.pt).

Em suma, no terreno para construção existe apenas uma expectativa, ou potencialidade, de poder, após a edificação, vir a ter uma “afetação habitacional”, mas só quando esta afetação se concretizar, e nunca antes da sua edificação, é que poderemos considerar que se enquadra no âmbito da norma de incidência tributária objetiva em apreço.

Este entendimento, de acordo com o qual os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redação da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afetação habitacional, foi, também, já sufragado pelos tribunais tributários, que têm na sua generalidade entendido que “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 “afetação 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 afetação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redação originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.” (cf. Acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, em 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 270/14, 271/14 e 272/14 em 23 de Abril de 2014 e no processo n.º 046/14, em 14 de Maio de 2014, in www.dgsi.pt).

Contra o exposto, não pode assim, proceder o entendimento da Entidade Requerida que a expressão utilizada pelo legislador “afetação habitacional” é mais ampla que a expressão “prédios destinados a habitação”.

A “afetação habitacional” pressupõe que a habitação seja a utilização normal dada ao prédio face às suas características atuais e reais, ou seja, implica que o prédio seja efetivamente destinado a habitação (o que pressupõe, naturalmente, que se trate de um prédio, já edificado), quando nos terrenos para construção existe a mera expectativa, a potencialidade, dessa afetação.

Não se encontra, assim, na letra da lei qualquer indício que o legislador tenha procurado abarcar na expressão “prédio com afetação habitacional” os terrenos para construção.

Por último, importa analisar o fim pretendido pelo legislador e se esse fim põe em causa as conclusões a que, até aqui, se chegou.

Conforme resulta patente da discussão, na generalidade, da proposta de lei n.º 96/XII (Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012) a criação de uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação, que está na base da aprovação da Verba do Imposto do Selo, em apreciação integra um conjunto de medidas cujo objetivo declarado se prendia com a criação de um sistema fiscal mais justo e equitativo, em que os contribuintes fossem chamados a contribuir de acordo com a sua real capacidade contributiva.

Com este objetivo, foi, assim, proposta a criação de uma taxa especial, tendo o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao defender esta Proposta de Lei 96.XII, referido: ”Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação desta taxa adicional especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez em Portugal que é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa que será de 0,5 a 0,8 em 2012, e de 1% em 2013, incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013.

Deste modo, o que foi proposto aos deputados e estes aprovaram foi a criação de uma tributação do património imobiliário de luxo. Em suma, visou-se o alargamento da base tributável mediante a criação de uma taxa especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação, entendidos como “as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, ou seja conclui-se que a realidade que se visa tributar são as “casas”, e não outras realidades, como os terrenos para construção.

O conceito mais próximo do teor literal desta expressão, prédio com afetação habitacional, é manifestamente o de prédios habitacionais, definido no n.º 2 do artigo 6º do CIMI, como abrangendo os edifícios e construções licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

Neste sentido a Decisão Arbitral 231/2013-T de 3/2/2014, de acordo com a qual “a reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso da verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementado sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores internacionais (representados pela “troika”) e da fiscalização do Tribunal Constitucional <...> Neste contexto não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar a coerência legislativa na solução adoptada na referida verba 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos face ao n.º 3 do artigo 9 do Código Civil, o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Aliás, o conceito introduzido pela Lei 55-A/2012, provavelmente mercê da sua imprecisão – “facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objetiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redação àquela verba n.º 28.1 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objetiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do CIMI”. Não já coeficiente de habitação mas, prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI. E aqui se dando por terminada a controvérsia legal como a presente ora sindicada.

Não obstante, a Entidade Requerida parece sustentar na sua Resposta que o presente entendimento violará os princípios constitucionais da tributação do rendimento real, da proporcionalidade, da igualdade e da justiça ao permitir a não aplicação da lei aos destinatários da tributação. Tendo-se concluído que a verba n.º 28.1 da Tabela Geral não incluía no seu âmbito de incidência os terrenos para construção impropede necessariamente o alegado pela Entidade Requerida.

Em conclusão, concorrendo que todos os elementos de interpretação da lei no sentido de que prédio com afetação habitacional significava prédio habitacional, é manifesto que as liquidações ora impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da verba n.º 28.1, são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de prédios habitacionais.

Em face do exposto, conclui-se pela anulação dos atos de liquidação cuja legalidade se contesta.

ii) Do reconhecimento do direito a juros sobre o valor de imposto pago

A Requerente peticiona ainda o reconhecimento do direito a juros indemnizatório sobre o montante pago.

São devidos juros indemnizatórios quando se verifique a existência de erro imputável aos Serviços. Ora, o “erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação ou a impugnação dessa mesma liquidação” (CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIN SILVA E SOUSA, JORGE LOPES DE - *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3ª Edição, 2003, pág. 199). Deste modo, reconhece-se o direito do Requete a juros indemnizatórios, sobre o montante pago, desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito,

ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.º1 da Lei Geral Tributária e 61.º, n.º 5 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

iii) Do reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada

Finalmente, a Requerente peticiona ainda o reconhecimento do direito a indemnização por custos sofridos com as duas hipotecas unilaterais prestadas.

Para a Entidade Requerida esta matéria não consta, em absoluto, do conjunto da norma que delimita a competência dos tribunais arbitrais tributários, constante do art. 2.º do RJAT

Não se pode acompanhar o entendimento sufragado pela Entidade Requerida.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do art. 24.º do RJAT.

E, no mesmo preceito “o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.” (TRINDADE, CARLA CASTELO – *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária –Anotado*, Coimbra, 2016, pág. 122).

Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art. 171.º do CPPT.

Como se avançou na decisão proferida no Processo nº 28/2013-T “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal 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 expresso 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.”

Deste modo, conclui-se - ao contrário do invocado pela Entidade Requerida - que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, é manifesto que o erro que padecem os atos de liquidação é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra ainda pago.

No entanto, não foram alegados e provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que só poderá ser efetuado em execução desta decisão.

IV - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Anular os atos de liquidação cuja legalidade se contesta;
- b) Condenar a Entidade Requerida no reembolso do montante pago e no pagamento de juros indemnizatórios calculados à taxa legal nos termos previstos nos artigos 43º, da Lei Geral Tributária e 61º, do Código do Procedimento e Processo Tributário;
- c) Condenar a Entidade Requerida a pagar à Requerente indemnização por garantia indevida, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra pago, no montante que se vier a liquidar em execução de sentença.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 83.407,42 (oitenta e três mil euros e quatrocentos e sete euros e quarenta e dois cêntimos), nos termos do disposto no artigo. 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas a cargo da Entidade Requerida dado que o presente pedido foi julgado totalmente procedente no montante de € 2.754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros) nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de maio de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Ana Moutinho Nascimento - Relatora)

O Árbitro Vogal

(José Nunes Barata)