

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 578/2015-T

Tema: Imposto do Selo - Verba 28.1 da TGIS; terrenos para construção

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1.** A sociedade A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na avenida..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou, no dia 1 de setembro de 2015, pedido de pronúncia arbitral no qual solicita a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto de Selo no valor total de € 113.358,34, referentes ao ano de 2014 e à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.
- 1.2.** As liquidações são relativas a dois prédios urbanos (terrenos para construção): um deles sito na Rua..., n.º..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., e outro sito na Avenida..., em Setúbal, inscrito na matriz predial urbana da união das freguesias de ... (... e...), concelho de Setúbal, sob o artigo... .
- 1.3.** O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou como árbitro-presidente, a Senhora Conselheira Maria Fernanda Maçãs, e como co-árbitros a Dra. Suzana Fernandes da Costa e o Dr. Sérgio Santos Pereira (árbitros vogais).
- 1.4.** No dia 2 de dezembro de 2015 ficou constituído o tribunal arbitral.

- 1.5. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), foi a Requerida, no dia 2 de dezembro de 2015, notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter o processo administrativo.
- 1.6. No dia 21 de dezembro de 2015, a Requerente juntou ao processo as notificações para pagamento recebidas, por respeito à 3.ª prestação das liquidações mencionadas *supra*, e, bem assim, os respetivos comprovativos de pagamento, que protestara juntar com o Pedido de Pronúncia Arbitral. A este respeito, note-se que o valor impugnado, foi pago, na íntegra, pela Requerente.
- 1.7. No dia 15 de janeiro de 2015, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual concluiu que deve ser julgado improcedente o pedido de declaração de ilegalidade.
- 1.8. O tribunal, em 18 de janeiro de 2015, por não ter sido requerida a produção de prova e ressalvando a hipótese de as partes desejarem produzir alegações orais, dispensou a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e convidou as mesmas a dizerem se pretendiam apresentar alegações e a esclarecerem a forma que deviam revestir, oral ou escrita. Foi fixado o dia 2 de junho de 2016 como prazo limite para prolação da decisão arbitral.
- 1.9. Apenas a Requerente apresentou alegações escritas.

2. OBJECTO DO LITÍGIO

A fundamentar a sua pretensão, a Requerente começa por referir que a sujeição dos terrenos para construção com VPT superior a um milhão de euros está expressamente consagrada quando exista edificação, autorizada ou prevista, para habitação, e que os terrenos para construção sem qualquer edificação autorizada ou prevista não poderão estar sujeitos à verba 28.1.

No entendimento da Requerente “*a indeterminabilidade do conceito de edificação prevista não se compagina com a imposição legal e constitucional de a incidência objetiva do imposto dever estar determinada por Lei*”. E refere ainda que a opção do legislador em sujeitar a Imposto do Selo apenas os terrenos para construção com edificação autorizada ou prevista para habitação põe ainda em causa os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, constitucionalmente consagrados, e não cumpre os requisitos previstos na Lei Geral Tributária (LGT) como na Constituição da República Portuguesa (CRP) quanto à respetiva incidência objetiva.

A Requerente menciona ainda que, quanto ao artigo matricial..., foi apresentado na Câmara Municipal de..., em 2009, um pedido de construção de edifício de habitação e comércio, licença esta que, por não ter sido utilizada, caducou.

De qualquer modo, alega a Requerente que, quanto a este terreno para construção, a afetação será mista, sendo uma parte do prédio potencialmente afeta a serviços e outra a habitação. E que não tendo este imóvel uma edificação prevista exclusivamente afeta à habitação, deverá a liquidação de Imposto de Selo respetiva ser anulada.

Já quanto ao artigo matricial..., a Requerente defende que o mesmo não tem qualquer edificação autorizada ou prevista e que por essa razão, deve a liquidação de Imposto de Selo respetivo ser anulada.

A Requerente apresenta no final um pedido de restituição de imposto indevidamente pago, assim como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT, desde a data do pagamento do imposto até ao seu efetivo reembolso.

Nesta sequência, pede a Requerente:

- a) a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações de Imposto do Selo, no valor total de € 113.358,34, referentes ao ano de 2014 e à verba 28.1 da TGIS, relativas a dois prédios urbanos (terrenos para construção);
- b) a restituição do imposto indevidamente pago;

c) e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT, desde a data do pagamento do imposto até ao seu efetivo reembolso.

Notificada para o efeito, a AT apresentou resposta, defendendo a manutenção dos atos tributários sindicados, pedindo a absolvição do pedido, e alegando que os prédios da Requerente possuem as características constantes da definição de terreno para construção para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, ou seja, terreno para construção cuja edificação, prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

Com efeito, a AT entende que o prédio urbano com o artigo matricial ... da freguesia de..., concelho de Lisboa, tem as características constantes da definição de terreno para construção para efeito da Verba 28.1 da TGIS, já que “consta do processo administrativo enviado por Lisboa ..., que em 2009, foi entregue pela ora requerente ao Chefe do SF Lisboa ... um requerimento, no qual juntou um documento comprovativo da viabilidade construtiva do terreno emitido pela Câmara Municipal de ... em 9 de Outubro de 2009.

Em tal documento, que segundo a AT resulta de um Pedido de Informação Prévia, emitido pela entidade competente, *“afirma-se que o terreno situado na Rua e Zona em causa, tem múltiplas classificações e zonamentos, mas com relevância para esta instância chama-se à colação o facto do lote em causa integrar o «Plano de Conservação, Reconstrução e Reabilitação Urbana Lisboa-Belém», o qual já se encontra em termos de referência e plantas aprovadas”*.

Paralelamente, e no que toca ao segundo prédio urbano, com o artigo matricial..., a Requerida considera que se encontra preenchido o tipo legal previsto na Verba 28.1 da TGIS, já que este tem um projeto de edificação predominantemente habitacional e, para além disso, se encontra *“inserido em área predominantemente residencial – conforme consta da certidão da C.M. de ... junta ao PA ao referir-se de que se trata de um «Espaço Urbano Consolidado», logo, a afetação comercial será sempre um complemento da habitacional”*.

Refere ainda que a verba 28.1 não viola os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva porque se trata de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

A AT conclui requerendo que, caso o Tribunal Arbitral venha a acolher a pretensão da Requerente e recuse a aplicação da verba 28.1 da TGIS com fundamento na inconstitucionalidade, seja ordenada a notificação ao Ministério Público do acórdão arbitral, a fim de que este dê cumprimento às suas prerrogativas legais.

Nas alegações a Requerente veio contrariar o entendimento preconizado pela AT, por respeito dois prédios urbanos em causa, afirmando que, no caso do prédio urbano com o artigo matricial..., *“o documento junto pela IRFP, que constitui a resposta a um «Pedido de Informação», requerido pela A... ao abrigo do princípio da administração aberta, plasmado no artigo 17.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), e não de um Pedido de Informação Prévia (“PIP”) como, decerto por lapso, refere a IRFP.*

A informação supra não tem a virtualidade de nos permitir concluir, tal como refere a IRFP, que a edificação prevista para tal terreno para construção seja habitação, donde reitera a Requerente que não tendo sido requerido junto da Câmara Municipal de ... qualquer licença para construção de edifício destinado a habitação – o que decerto se enquadraria no conceito de edificação autorizada -, o terreno para construção subjudice não tem qualquer edificação autorizada ou prevista para habitação”.

Por outro lado, no que se refere ao artigo matricial..., a Requerente reforça que, *“conforme se demonstrou em PI, por referência a este prédio, foi apresentado junto da Câmara Municipal de..., em 2009, um pedido de construção de edifício de habitação e comércio (...). Porém, por não ter sido utilizada (...) a referida licença caducou”.*

3. SANEAMENTO

O art. 3.º, n.º 1, do RJAT, dispõe que: *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos*

pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

Assim, a cumulação de pedidos subjacente aos presentes autos é admissível, porquanto tem por objeto atos de liquidação do mesmo imposto, o do Selo. Como também se verifica a identidade entre a matéria de facto e a procedência do pedido depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, cfr. art. 3.º, n.º 1, do RJAT.

Consequentemente, o processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas quaisquer questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, consequentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos que se consideram provados

4.1.1. A Requerente foi notificada dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo em relação aos prédios inscritos nas matrizes prediais a seguir identificadas:

- i) ..., urbano, freguesia de..., concelho de Lisboa e com um valor patrimonial tributário de € 8.476.866,58;
- ii) ..., urbano, união das freguesias de..., concelho de Setúbal e com um valor patrimonial tributário de € 2.858.967,30;

4.1.2. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, já liquidadas na sua totalidade, relativas ao ano de 2014, em relação a cada uma de tais inscrições matriciais, decompostas do seguinte modo:

Identificação do prédio	VPT do prédio (em Euros)	N.º liquidação	Prestação	Montante pago (em Euros)
(...)	8.476.866,58	2015 ...	1.ª	28.256,23
		2015 ...	2.ª	28.256,22
		2015 ...	3.ª	28.256,22
(...)	2.858.967,30	2015 ...	1.ª	9.529,89
		2015 ...	2.ª	9.529,89
		2015 ...	3.ª	9.529,89
	11.335.833,88			113.358,34

i) ..., urbano, no montante de € 12 270,40;

4.1.3. Os prédios descritos em 4.1.1. estão matricialmente inscritos como “terrenos para construção” (*cf.* doc n.º 4, junto com o Pedido arbitral).

4.1.4. Relativamente ao prédio com o artigo matricial..., foi emitida, em 30/09/2009, pela Câmara Municipal de..., Informação N.º.../... /... /... /2000, com o seguinte teor:“(....)

Assunto: Direito à informação - Condições gerais para operação urbanística

(....)

Em face do pedido de informação solicitado, propõe-se informar:

- 1. O instrumento de planeamento em vigor é o plano Director Municipal, resolução do Conselho de Ministros n.º.../94, publicado no D.R. n.º..., de 29 de Setembro de 1994.*
- 2. O local em questão encontra-se classificado, nos termos da planta de classificação do espaço urbano como Quintas e Jardins Históricos.*

O imóvel em apreço faz parte da lista do Inventário Municipal do Património com a referência 32.21- Conjunto das .../Rua ...n.º... .

O lote situa-se num Núcleo de Interesse Histórico, e integra a Frente Ribeirinha de acordo com a planta de condicionantes ambientais.

Localiza-se em área de Potencial Valor Arqueológico – nível de intervenção 2 nos termos da planta do Inventário Municipal.

Encontra-se inserido em Zona de Especial Protecção, carecendo por isso de consulta ao IGESPAR, o que implica que o procedimento a apresentar será sempre um licenciamento, independentemente das obras a realizar.

Mais se informa que o lote em questão integra o “Plano de Conservação, Reconstrução e Reabilitação Urbana “Lisboa-Belém”, o qual já se encontra em termos de referência e plantas aprovadas.

3. *Qualquer obra de demolição, alteração ou construção rege-se pelo Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação – Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, na redacção dada pela Lei n.º 60/2007, de 4 de Setembro.*
 4. *O RPDML estabelece nos artigos 13.º, 14.º, 15.º, 21.º, 23.º, 24.º, 83.º com remissão para o art. 18.º Secção II (Estacionamentos e Garagens), as normas a observar na construção, ampliação ou alteração de edifícios.*
 5. *Os projectos de construção deverão respeitar o RGEU e demais legislação geral e municipal em vigor. (...)” (doc n.º 1, junto aos autos pela Requerente).*
- 4.1.5. Em relação ao prédio com o artigo matricial..., a Requerente apresentou, em 2009, à Câmara Municipal de..., um pedido de construção de edifício de habitação e comércio, tendo sido aprovado o projeto de arquitetura e concedido o prazo de seis meses para requerer a aprovação dos projetos da especialidade (conforme despacho de aprovação do projeto, segundo o doc n.º 5 junto pela Requerente, cujo conteúdo se dá por reproduzido).

4.1.6. Do confronto entre os pontos 4.1.3 e 4.1.5. resulta que, à data da emissão da certidão matricial, junta aos autos, não tinha ainda sido realizada qualquer construção no prédio em causa.

4.1.7. As liquidações de imposto do Selo em causa, no valor de €113.358,34, encontram-se integralmente pagas.

4.2. Factos que não se consideram provados

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

4.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

5. DO DIREITO

5.1. Quanto ao mérito

Ante tudo o que ficou exposto, a Requerente impugna as liquidações de Imposto do Selo, em análise, com base nos seguintes fundamentos:

- Ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- Inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, com a redação dada pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro, por violação por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da legalidade,

atenta a indeterminabilidade do conceito de “*edificação prevista*” e assente numa mera expectativa de poder ser construído um edifício com afetação à habitação.

A Administração encontra-se subordinada à Constituição, como qualquer poder ou órgão do Estado, mas o que a caracteriza é a subordinação imediata à lei, não podendo haver Administração sem mediação legal. O princípio da legalidade, entendido num sentido amplo (da juridicidade da administração), constitui pressuposto e fundamento de toda a atividade administrativa, sendo que só excecionalmente pode haver atividade administrativa diretamente vinculada à Constituição¹.

Nesta conformidade, impõe-se, antes de mais, averiguar se os atos tributários de liquidação objeto do presente Pedido arbitral estão, ou não, em conformidade com o parâmetro imediato a que está subordinada a Administração Tributária, no caso dos autos: a verba 28.1 da TGIS, segundo a redação dada pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro.

Como vimos, alega a ora Requerente, em síntese, que as liquidações de Imposto do Selo em causa são ilegais por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Cumpre apreciar.

1. Sobre o sentido e alcance da verba 28.1 da TGIS, segundo a redação dada pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, versou o Acórdão do CAAD, de 4 de fevereiro de 2016, proc n.º 467/2015-T em termos que, por merecerem a nossa adesão, passamos a reproduzir, nos termos que se seguem:

“Para a resolução da questão acima identificada, importa ter presente, antes do mais, a evolução e o enquadramento da referida verba 28, quer antes, quer depois da alteração que foi determinada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro (que é, como se disse, a redação aplicável ao presente caso).

¹ Para maiores desenvolvimentos sobre a vinculação da Administração à lei e à Constituição, cfr. GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA – *Constituição da República Portuguesa, Anotada*. Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª ed., 2014, pp. 798 ss..

Nesse sentido, torna-se útil a referência ao Acórdão do STA de 9 de abril de 2014 (proc. n.º 1870/13), que, tal como outros arestos do STA – e.g.: Acórdão de 9 de abril de 2014 (proc. n.º 48/14), Acórdãos de 23 de abril de 2014 (proc. n.ºs 270/14, 271/14 e 272/14), Acórdão de 25 de novembro de 2015 (proc. 1338/15) – faz uma análise histórica e cronológica detalhada da evolução e enquadramento da verba 28, ora em análise:

“O conceito de «prédio (urbano) com afetação habitacional» não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei) remete, a título subsidiário. E é um conceito que, 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 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 Código do IMI.

Esta alteração – a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respetivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros)”. (Fim de citação.)

Antes da alteração legislativa que passou, de forma inovadora, a incluir os referidos terrenos para construção, mostrava-se necessário averiguar, fazendo uso dos diversos elementos interpretativos, se, na ausência daquela referência literal, tais terrenos poderiam, ainda assim, ser incluídos no âmbito de incidência objetiva da verba 28.

É por essa razão que se compreende que o referido aresto tenha prosseguido, dizendo:

“[Nada] esclarecendo [o legislador] em relação às situações pretéritas [i.e., liquidações anteriores a 2014], como a que está em causa nos presentes autos, não parece poder perfilhar-se [quanto a estas] a interpretação do recorrente, porquanto não resulta inequivocamente, nem da letra, nem do espírito da lei, que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objetiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

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 de setembro de 2012, p. 44 [...]) 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 afetação 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.

[...]. [...] 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.” (Fim de citação.)

Em síntese, depreende-se da jurisprudência do Venerando STA que, com a nova redação da verba 28.1 da TGIS, dada pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro (e aplicável aos presentes autos), foi alargado, de forma inovadora, o âmbito de incidência objetiva da norma, ao incluir-se, de uma forma explícita, os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista edificação para habitação.

Feito o imprescindível enquadramento histórico-legal, importa, agora, num segundo momento, analisar os termos do referido alargamento do âmbito de incidência objetiva da norma em causa e aferir da legalidade da sua aplicação ao caso dos presentes autos.

Diz a nova redação da verba 28.1 da TGIS (dada, como se disse, pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro) o seguinte: “*Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI*”.

A questão essencial que, neste contexto, se coloca, é a saber se, não havendo uma previsão ou expectativa de «*edificação para habitação*» por respeito aos terrenos em construção em análise, se poderá aceitar a aplicação do imposto do Selo, nos termos efetuados pela AT.

Para responder à referida questão, afigura-se como particularmente útil a ponderação do seguinte: “*no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.*” [vd. ANTÓNIO SANTOS ROCHA / EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS – *Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*. Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].

Em face dos requisitos acima citados – com os quais aqui se concorda, por traduzirem e explicitarem quais as exigências legais e administrativas necessárias à consideração de quaisquer terrenos para construção como terrenos abrangidos pela verba 28.1 da TGIS – verifica-se que, no caso ora em análise, os terrenos em causa não preenchem nenhum deles.

Com efeito, e como se disse em sede de prova, não foi junto aos presentes autos qualquer suporte documental que ateste que os atos em crise foram praticados tendo por objeto prédios com projetos aprovados para a construção (ainda sem ou já com as referidas licenças e autorizações de construção), ou prédios que se localizem em zona onde esteja prevista a construção para a habitação (com as mencionadas comunicações prévias ou informações prévias favoráveis à realização de operações de loteamento ou de construção).

Não tendo sido feita essa demonstração, não se poderá considerar que os terrenos ora em causa têm edificação, autorizada ou prevista, para habitação, nos termos do CIMI.”

Importa, ainda, salientar que, embora os prédios aqui em causa estejam matricialmente inscritos como sendo “terrenos para construção”, tal não legitima a aplicação automática da verba 28.1 da TGIS, uma vez que, como parece resultar óbvio, a mera inscrição matricial não constitui, por si só, demonstração de que um prédio tem uma edificação para habitação prevista.

Prova do que acabou de se dizer é o facto de, como também referem ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS (*ob. cit.*, p. 46), “*os imóveis situados em zonas urbanizadas ou incluídas em áreas abrangidas por planos de urbanização já aprovados [...] apenas deve[re]m ser considerados como terrenos para construção quando, por ação desencadeada pelo respetivo proprietário, se verificarem, em alternativa, a emissão de qualquer daqueles documentos [«concessão de licenças, autorizações de construção ou loteamento, comunicações ou informações prévias favoráveis para o mesmo desiderato»]*”.

Acrescentam os mesmos autores (vd. *ibidem*) – reforçando o entendimento, já aqui expresso, segundo o qual, sem licenças ou autorizações de construção, a mera inscrição dos imóveis como terrenos para construção não legitima, por si, a aplicação da verba 28.1 da TGIS, o seguinte (que é particularmente relevante no caso do prédio correspondente ao artigo matricial ...):

“Os imóveis já descritos na matriz como terrenos para construção, relativamente aos quais se verifique a caducidade do loteamento, da licença ou autorização de construção, e nos quais não tenha, sequer, sido iniciada qualquer operação de edificação, devem, por via do instituto da caducidade, recuperar a natureza anterior”.

No mesmo sentido, veja-se, igualmente, JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina, 3.^a ed., 2015, págs. 110 a 112): “*O direito a construir não está ínsito no direito de propriedade, mas só nasce ex novo no património do proprietário quando um ato administrativo da entidade pública*

competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear. [...] só quando esse direito se constitui na esfera jurídica do proprietário é que o Código do IMI estabelece que estamos perante um terreno para construção. Sendo esse ato constitutivo praticado pela entidade pública a requerimento do proprietário, então a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do proprietário.”

Em síntese, afigura-se claro, no caso que se vem tratando, que a incidência do imposto aos terrenos para construção não se pode materializar com a mera inscrição dos mesmos, como tais, na matriz, mas antes, e de forma decisiva, pela verificação da *efetiva potencialidade de edificação* nos referidos terrenos (a qual deve ser apurada *in casu* e revelada através da existência dos documentos *supra* descritos). O mesmo é dizer, por outras palavras, que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1, só se materializa com a verificação da “*afetação efetiva*”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES (*ob. cit.*, p. 507).

Sem essa demonstração da *efetiva potencialidade de edificação* – que, como se disse, não ocorreu no caso aqui em análise –, não se mostram cumpridos os propósitos subjacentes à nova redação do texto legal da verba 28.1 da TGIS, razão pela qual se conclui que as liquidações em causa incorrem no erro invocado pela Requerente.”

2. Aplicando o exposto ao caso dos autos, verifica-se que, em relação ao prédio que corresponde ao artigo matricial ... resulta do probatório que, em 2009, foi apresentado, junto da Câmara Municipal de..., um pedido de construção de um edifício de habitação e comércio, cujo projeto de arquitetura foi aprovado, tendo sido concedido à Requerente o prazo de seis meses para apresentar os projetos da especialidade (*cfr.* ponto 4.1.5 dos factos dados como provados).

Segundo alegação da Requerente, a referida licença de construção encontra-se atualmente caducada, por não ter sido utilizada.

A Requerida confirma tal caducidade (*cfr.* o art. 32.º da Contestação), a qual se verifica efetivamente.

Vejam os.

Na verdade, ficou provado que foi concedido, em 2009, à Requerente, o prazo de seis meses para dar execução ao projeto de arquitetura. A não execução do referido despacho, não prazo estabelecido, determinou a caducidade da licença.

Com efeito, nos termos do disposto no art. 20.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de junho, “*O interessado deve requerer a aprovação dos projetos das especialidades necessários à execução da obra no prazo de seis meses a contar da notificação do ato que aprovou o projeto de arquitetura, caso não tenha apresentado tais projetos com o requerimento inicial*”.

Por sua vez, refere o n.º 6 do mesmo preceito que “*A falta de apresentação dos projetos das especialidades no prazo estabelecido no n.º 4, (...) implica a caducidade do ato que aprovou o projeto de arquitetura e o arquivamento oficioso do processo de licenciamento*”.

Ora, com a caducidade do ato que aprovou o projeto de arquitetura, deixa de existir sobre o referido prédio qualquer edificação autorizada ou prevista, nos termos e para os efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, segundo a redação dada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro.

O que é comprovado pela certidão matricial, emitida em 2015, junta aos autos, na qual o imóvel em causa é, ainda, a essa data, descrito como “terreno para construção”.

Acresce que, além do mais, estamos perante um prédio em que parte é potencialmente afeta a serviços e outra a habitação, pelo que não tem uma edificação prevista exclusivamente afeta à habitação. Trata-se, por conseguinte, de uma situação não prevista, tendo por referência, quer o elemento literal, quer a razão de ser da norma de incidência do imposto.

Improcede, assim, o argumento da AT.

Em relação ao prédio correspondente ao artigo matricial..., argumenta a AT que o mesmo reúne as características constantes da definição de terreno para construção para efeitos da verba 28.1 da TGIS, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, por existir sobre o mesmo um Pedido de Informação Prévia.

Contra este argumento, alega a Requerente que o documento referido pela AT não constitui um Pedido de Informação Prévia (PIP), mas tão só resposta a um pedido de Informação, requerido ao abrigo do princípio da administração aberta plasmado no art. 17.º do Código do Procedimento Administrativo.

Vejamos.

Da análise do documento em causa, que tem como epígrafe, como vimos, “Assunto: Direito à Informação-Condições gerais para operação urbanística” (reproduzido no ponto 4.1.4 do probatório), resulta que é emitido ao abrigo do direito geral à informação consagrado no art. 100.º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, e tem como conteúdo informações precisamente “Sobre os instrumentos jurídicos de desenvolvimento e planeamento territorial em vigor para determinada área do município, bem como das demais condições gerais a que devem obedecer as operações urbanísticas ...” (n.º 1 do mencionado preceito).

Ora, um pedido de informação prévia não se limita a mencionar as condições gerais mencionadas, antes tem o conteúdo estabelecido no art. 14.º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, os efeitos vinculativos referidos no art. 17.º e segue, em suma, o regime estabelecido nos arts. 14.º a 17.º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro.

Termos em que assiste razão à Requerente quando alega que não requereu junto das autoridades competentes qualquer pedido de informação prévia, pelo que o prédio que corresponde ao artigo matricial ... não tem qualquer edificação autorizada ou prevista, nos termos e para os efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS segundo a redação dada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro.

Mostrando-se procedente o entendimento da Requerente quanto à questão referida, fica prejudicado, em face do disposto no art. 124.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o conhecimento de demais alegações da Requerente (não havendo, em face desta decisão, qualquer prejuízo para a mais estável ou eficaz tutela dos interesses da mesma).

Tanto mais que, o juízo sobre a aplicação ou desaplicação por inconstitucionalidade da norma em causa nunca configurariam, no caso dos autos, uma *ratio decidendi* da decisão impugnada.

5.2. Juros indemnizatórios e reembolso da quantia paga

À luz do disposto no n.º 5 do art. 24.º do RJAT – na parte em que se diz que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, tem-se entendido que tal norma permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em processos arbitrais.

Justifica-se assim, pelo exposto, a análise do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à ora Requerente.

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vd. art. 43.º, n.º 1, da LGT).

É, por isso, condição necessária para a atribuição dos referidos juros a demonstração da existência de erro imputável aos serviços. Nesse sentido, vejam-se, por ex., os seguintes arestos: “*O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT [...] depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.*” (Acórdão do STA de 30 de maio de 2012, proc. 410/12); “*O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do*

artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação «houve erro imputável aos serviços», entendido este como o «erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal»” (Acórdão do STA de 10 de abril de 2013, proc. 1215/12).

Ora, tendo havido, como decorre do que foi dito no ponto **5.1.** da presente decisão arbitral, erro imputável aos serviços – o qual conduz à anulação dos atos tributários em causa e à consequente devolução dos montantes pagos pela Requerente, nos termos do disposto no art. 173.º, n.º 1, do CPTA, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT –, conclui-se, sem necessidade de mais considerações, pela procedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à Requerente.

6. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular as liquidações de Imposto do Selo em causa, determinando-se a devolução dos montantes indevidamente cobrados.

- Julgar procedente o pedido também na parte relativa ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente.

7. VALOR

Fixa-se o valor do processo em € 113.358,34 (cento e treze mil e trezentos e cinquenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos), nos termos do art. 32.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 3.060, nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos art. 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 19 de abril de 2016.

Os Árbitros,

(Fernanda Maçãs)

(Suzana Costa)

(Sérgio Santos Pereira)