

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 481/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Terreno localizado em Zona Acústica Mista

Decisão Arbitral

1 . RELATORIO

A fls 2 vem a A..., SA, NIPC..., com sede na Rua..., ..., ...-... PORTO, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular e apresentar o seu pedido de Pronuncia Arbitral para apreciação da (i)legalidade das liquidações expressa nas notas de cobrança n.º 2015 ... e n.º 2015..., do montante total de € 4 156,56, de IMPOSTO DE SELO, previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado) relativa ao ano de 2014 e ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob artigo U..., da freguesia de..., concelho do Porto e, conseqüentemente, anulação desses impostos bem como a devolução do que pago, acrescido dos respetivos juros.

2.º O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou “Requerida”) nessa data.

3.º A Requerente não procedeu à nomeação do arbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, nº2, do RJAT o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral, que aceitou nos termos legalmente previstos.

4.º. As partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º n.º 1 alínea a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5.º. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT o Tribunal foi constituído em 06-10-2015, tendo sido proferido despacho arbitral em 07-10-2015 no sentido de notificar a Requerente para nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.

6.º. Em 09-11-2015 a Requerida apresentou a sua resposta, por exceção e impugnação.

7.º O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.

8.º. As partes são legítimas e gozam de personalidade e capacidade jurídica

9.º Não se vislumbram qualquer nulidade

II Matéria de facto

10.º Na decisão da matéria de facto o Tribunal formou a sua convicção com base na análise documental tendo em conta as regras gerais sobre o ónus de prova.

11.º. Consideram-se provados os seguintes factos:

11.1 A Requerente é legítima proprietária do prédio urbano sito na rua..., ..., e descrito na Conservatória do Registo Predial do ... sob o n.º ... da freguesia da ... e inscrito na matriz predial urbana sob o art.º... .

11.2.º - A liquidação sob censura refere-se ao imóvel acima identificado, e, apesar de as notas de cobrança se referirem á primeira e segundo prestações o pedido abrange a totalidade das prestações

11.3 O imóvel identificado supra encontra-se classificado e descrito como “terreno para construção” e tem o valor patrimonial tributário (VPT) de € 4 156,56, com o imposto a pagar em prestações.

11.4. Com base neste PVT a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu às liquidações de Imposto de Selo da Verba 28.1 da TGIS, ora contestada pela Requerente, no total de € 4 156,56,

12.º Conforme consta da Certidão emitida pela Câmara Municipal do ..., em 27/11/2009, o referido prédio urbano “é definido face ao PDM, Planta de Ordenamento – Carta de Qualificação do Solo em Área de Frente Urbana Contínua e em Consolidação e inserida no U... (...), no extrato da Planta de Ordenamento – Carta de Hierarquia Rodoviária parte do terreno localiza-se em Zona Acústica Mista”

13.º “em face das condicionantes previstas no Plano Diretor Municipal o referido prédio encontra-se inserido numa zona sujeita a determinadas “regras de uso, ocupação e transformação do solo” devidamente previstas em regulamento próprio e cujo extrato faz parte integrante do Doc.3 já junto

14.º pelo que segundo a Requerente o imóvel em causa nunca poderia estar abrangido pela norma de incidência prevista na verba 28.1 da TGIS

15.º A Requerente foi notificada da liquidação da 1.ª e 2.ª Prestações do Imposto de Selo, nos termos da verba 28.1 da TGIS, cada uma do montante de igual de € 2.078,28 , pagas em 27/04/2015 e 22/07/2015.

16.º. Porém, por estas liquidações não merecem a concordância da Requerente esta pede a sua anulação.

17.º Factos não provados

II SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído

As partes são legítimas, têm personalidade e capacidade judiciárias e estão legalmente representadas.

Não há questões prévias que cumpra analisar nem vícios que invalidem o processo

Pelo que cumpre apreciar o mérito do pedido

III – ERRO QUANTO AOS PRESSUPOSTOS

18.º A verba 28.1 da TGIS, alterada pelo art.º 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014) estatui:

“Por prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1%

19.º Nem no Código do Imposto de Selo nem no quadro legislativo, há qualquer definição sobre os conceitos de “*prédio habitacional*” ou de *terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*, pelo que o próprio legislador – colmatando o vazio legal existente na redação - veio esclarecer que os mesmos deveriam ser preenchidos com recurso do Código do IMI.

20.º O n.º 1 do art.º 6.º do Código do IMI estabelece que “os prédios urbanos” dividem-se em:

- a) habitacionais;
- b) comerciais, industriais ou para serviços
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros

21.º O n.º 3 do mesmo artigo 6.º estabelece que “*consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para ao quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os locais ou zonas em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra estruturas ou equipamentos públicos*”

22.º. Sobre o valor tributário dos terrenos para construção o art.º 45.º do Código do IMI estabelece que:

“1 – O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 – O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno para implantação tem-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 – O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º

5 – Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente”.

23.º - Daqui resulta pois que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção previsto no art.º 45.º do Código do IMI é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício construir, tomando por base o respetivo projeto ou o tipo de edificação prevista nos instrumentos de gestão territorial.

24.º - O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele construir um prédio com determinadas características e valor.

25.º - A noção de afetação do prédio urbano, prevista no art.º 38.º do IMI, aplicável aos terrenos para construção, está subjacente à própria avaliação dos imóveis e corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que este será no futuro afeto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação.

26.º - Na avaliação dos terrenos para construção o legislador quis que fosse aplicada a metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes identificados no n.º 2, nomeadamente o coeficiente de afetação previsto o art.º 41º do CIMI (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul proferido em 2012/02/14 no âmbito do processo n.º 04950/11)

27.º - O Tribunal Central Administrativo do Sul, no Acórdão de 15-11-2011, entende que” a classificação fiscalmente relevante de um prédio depende, em primeiro lugar do que decorra do respetivo licenciamento ou, sempre que a afetação a uma das atividades não decorra do respetivo licenciamento, seja qual for o motivo, deve ver-se a afetação numa perspectiva de atividade tipicamente considerada.

28.º - Daqui flui que o único critério relevante para a classificação dos prédios urbanos é a definição que lhe empresta o artigo 6.º do CIMI, a qual deverá ser refletida na descrição da matriz que identifica a espécie do prédio urbano em questão.

29.º Tal metodologia resulta alias da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do Código do IMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção

POR OUTRAS PALAVRAS

30º - Para determinação do Valor Patrimonial Tributário (VPT) dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afetação – atendendo se estamos perante habitação, comércio, serviços ou indústria – em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba nº 28 da TGIS não pode ser “desprezada”

Em face do exposto

31.º - Teremos de concluir que a utilização do coeficiente de afetação na determinação na determinação do PVT de terrenos para construção resulta diretamente a Lei ao estabelecer que o valor da área de implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas.

32.º - Confrontada a natureza do prédio, com a definição legal que resulta do Código do IMI e com a norma de incidência prevista na Verba 28.1 da TGIS, facilmente se apercebe que as liquidações em apreço incorreram num claro erro sobre os pressupostos.

33º - Os prédios urbanos em que radica a tributação em sede de Imposto de Selo são no que respeita a sua classificação de “terreno destinado a construção” .

34. – Conforme consta da caderneta predial urbana, o artigo da matriz predial urbana ... é, no que concerne `sua descrição, de “um terreno para construção cuja capacidade construtiva está definida por aplicação da formula de determinação do VPT no capítulo dedicada às “Áreas” conforme consta da certidão matricial.

35.º - Neste contexto cumpre esclarecer que atualmente ainda não se encontram edificados quaisquer prédios no mencionado artigo urbano, integrando este o activo da sociedade da sociedade Requerente, com o propósito de efetuar futuramente uma operação de promoção imobiliária nos exatos termos em que seja aprovada no futuro projeto a ser apresentado em concordância com as condicionantes previstas nos respetivos instrumentos de gestão territorial.

36.º -Assim, em 2014, ano do facto gerador do Impostos de Selo, eram os mesmos enquadrados como “Terrenos para construção” de acordo com o disposto no Código do IMI.

37.º. Eis a natureza/espécie de imóvel que determinou a liquidação da Primeira e Segundas prestações do Imposto de Selo.

38.º - Tais factos são objetivos, decorrem da Lei e a espécie de do prédio, que constitui o facto gerador do Imposto e Selo está identificada na matriz dela constando como elemento oficial.

Ora,

39º - A Verba 28.1 da TGIS veio alargar a incidência objetiva do Imposto do Selo aos terrenos para construção, cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

40.º - Consideram-se terrenos para construção “os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido licença ou autorização (...) de operação de loteamento e construção.

41.º - Da análise da certidão emitida pela Câmara Municipal do ... e do Regulamento que serve de referência à determinação das regras de uso, ocupação e transformação do solo aplicável à zona em que o prédio se enquadra resulta claro que “o uso deve ser predominantemente habitacional e pequena indústria”.

42.º - Daqui flui que o conceito de “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI” que consta da verba 28.1 não é inequívoca

43.º - O legislador omitiu essas realidades em que estamos perante prédios cujas edificações previstas são afetas a fins diversos, o que não se compreende por essa realidade ser frequente especialmente nos grandes centros urbanos como se verifica nos presentes autos, ou se o legislador pretendeu – de forma deliberada – excluir dessa base de incidência objetiva do referido imposto essas realidades por as mesmas não revelarem realidades que ele pretendeu diretamente atingir (as tais edificações reveladoras de uma capacidade contributiva excepcional)

44.º - O prédio urbano que na lógica da AT legitima a liquidação do Imposto de Selo é constituído por terreno para construção sem qualquer edificação situado num aglomerado urbano e que tem aptidão construtiva, de acordo com as normas camarárias em vigor para o local, para habitação, mas a mesma desconsiderou de forma ostensiva o facto de que para além de no mesmo estar prevista a construção de frações afetas a habitação a mesma também tem prevista a edificação dominante de pequena indústria não excluindo qualquer outro fim, nomeadamente o comércio e os serviços.

NO CASO EM APREÇO

45.º A descrição matricial identifica perfeitamente a realidade física existente – trata-se de terreno para construção – dado que nele não está implementada qualquer tipo de construção, seja habitacional, serviços ou de outra natureza.

46.º A AT não invoca como fundamento das liquidações o facto de estarmos perante terreno para construção com afetação prevista ou aprovada para habitação, nos termos previstos no Código do IMI, pelo que além de erro sobre os pressupostos, sempre teria ocorrido um erro por falta de fundamentação.

É que.

47.º - Considerando que a Verba 28 da TGIS incide sobre “prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI, não excluindo, inclusivamente qualquer outro fim nomeadamente o comércio e serviços, situação essa que, de facto, nem o texto nem o animus da norma de incidência contempla.

48.º - No caso vertente

- a) a descrição matricial identifica a realidade do prédio que gerou o Imposto do Selo – trata-se de terreno para construção
- b) que coincide com a realidade física existente, dado que nele não está implantado qualquer tipo de construção, seja habitacional, de serviços ou de outra natureza
- c) A AT não invoca como fundamento das liquidações a circunstância de estarmos perante terrenos para construção com afetação prevista ou aprovada para habitação nos termos do previsto no Código do IMI

49.º assim, para além de erro quanto aos pressupostos sempre teria ocorrido um erro por falta de fundamentação.

50.º. Considerando que a Verba 28 da TGIS incide sobre “prédio habitacional ou de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI.

51.º. Os prédios serão considerados como tais desde que preencham os pressupostos do artigo 6.º do Código do IMI, ou seja, desde que o imóvel em causa, seja efetivamente “terreno para construção, desde que a construção cuja identificação foi autorizada e/ou prevista se destine a habitação.

52.º. Contudo relativamente às edificações previstas nos instrumentos de gestão territorial (nomeadamente Plano Director Municipal e Plano de Pormenor) ao artigo matricial urbano em apreço não se encontra **apenas** afeta a habitação nos termos do Código do IMI.

53.º Apesar de estar prevista a construção de edificações para habitação o facto é que no mesmo **TAMBÉM** se encontra prevista a edificação afetar a pequena industria.

54.º. Considerando que, em face da natureza provisória, o terreno para construção não se pode classificar, “*ab initio*”, como se de uma realidade concretizada e consolidada se tratasse, não podendo, por isso, asseverar que os mesmos podem ser destinados, conjunta ou isoladamente, a muitas outras finalidades (comércio, serviços (pequena) industria, estacionamento coberto, etc.

55.º O que se verifica no caso em apreço.

56.º. Nesta medida será forçoso concluir que ocorreu um erro quanto aos pressupostos. Das liquidações, dado que a AT liquidou imposto de Selo sobre prédios urbanos que se enquadra, de acordo com a sua espécie nos termos do Código do IMI como terreno para construção, mas cuja edificação prevista nos instrumentos de gestão territorial se encontra afeta a habitação, mas também a pequena industria.

57.º. Quando é certo que a norma de incidência real tipifica como facto gerados, no caso dos mesmos terrenos para construção, a edificação prevista **UNICAMENTE** para habitação, nos termos do Código do IMI.

ACRESCE QUE

58.º A favor desta conclusão milita um argumento adicional.

59.º - O legislador da Lei 55-A/2012, com a alteração à TGIS pretendeu, num quadro de emergência nacional, tributar os contribuintes titulares de capacidade contributiva acrescida, na caso concreto, através de tributação de imóveis de luxo (aquando da discussão do projecto lei que aditou a versão inicial da verba 28 da TGIS nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da Republica (DAR I Serie n.º 9/XII – 2, de 11 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 criado uma tributação especial sobre propriedade 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.

60.º- A realidade a tributar tida em vista pelo legislador era, em linguagem corrente, as casa e não outras realidades

61.º Seguindo o mesmo raciocínio no Orçamento de Estado para 2014, o legislador alargou o mesmo “*animus*” a tributação aos terrenos para construção. Nada tendo sido dito em contrário o legislador apenas pretendeu sujeitar unicamente a imposto as casas cuja construção se encontre aprovada ou prevista nos termos do Código do IMI

Ou seja,

62.º. Na opção do legislador são assim imoveis de luxo aqueles que, tendo afetação habitacional ou em que a habitação autorizada ou prevista seja para habitação nos termos do Código do IMI (e não qualquer outro tipo de imóvel) ou seja, uma CASA, o seu VPT seja superior a 1.000.000 euros.

63.º. Ocorre que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI não são considerados bens de luxo, porquanto os mesmos constituem meras expectativas jurídicas, pelo que são considerados bens de investimento afectos a operações de promoção imobiliária.

64.º Enquanto a titularidade de imoveis habitacionais de valor fiscal superior a 1.000.000 euros evidencia uma capacidade contributiva superior legitimando um “imposto solidário”

65.º. Tal não decorre da titularidade de imóveis por uma sociedade imobiliária que detém na sua esfera jurídica terrenos para construção que se destinam a realizar o seu objeto social e desenvolver a atividade de promoção imobiliária.

66.º Na medida em que não representa um património de luxo e muito menos uma capacidade contributiva adicional ou excecional.

67.º Pelo que as liquidações do imposto para além de literalmente não observar o cumprimento das normas de incidência real, afeta claramente a ratio legis representada no aditamento introduzido à Tabela Geral com a redação dada pelo Orçamento Estado de 2014.

68.º. Acresce ainda que há uma boa razão para deixar de fora os terrenos para construção no caso de bens de investimento, já que embora pela sua área possam ter um valor significativa, depois da construção, a imputação a cada fração será de valor inferior a 1.000.000 euros podendo até vir a ser edificada uma construção de valor modesto consoante a opção do promotor.

69.º. Por essa razão não é semelhante tributar um imóvel destinado a habitação com o valor de 1.000.000 euros porque a sua configuração é definitiva e representa para o seu titular uma capacidade contributiva acrescida

70.º e um terreno para construção, apesar de a edificação, autorizada ou prevista, seja também para habitação

71.º constituindo um bem de investimento suscetível de realizar uma operação imobiliária, configura um imóvel cuja espécie ou natureza é provisória constituindo de per se uma mera expectativa jurídica dado que o seu destino natural será a construção de frações cujo VPT será fracionado ou repartido, pelo número de frações que resultem do processo construtivo, mas de valor seguramente inferior a 1.000.000 euros.

72.º O princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda a uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidos de fundamento racional.

73.º. Acresce que o princípio da capacidade contributiva tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do fato tributário, indispensáveis também para cumprimento das finalidades do sistema fiscal (cf. Acórdão do Tribunal Constitucional nº 142/04)

74.º. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva implica igual imposto para os que têm igual capacidade contributiva e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, embora na medida da diferença.

75.º Em sede fiscal, o que se pretende é tributar a capacidade contributiva evidenciada pelo sujeito passivo.

76.º Trata-se de um elemento relevante do ponto de vista da tributação de rendimento das empresas, que, por imposição constitucional, **incidirá sobre o seu rendimento real, e não uma expectativa jurídica, como se verifica nos presentes autos.**

Com efeito,

77.º O facto de estarmos perante terreno para construção e cuja edificação autorizada ou prevista TAMBÉM é para habitação não se pode negligenciar que estamos perante um ato que não revela capacidade contributiva, pelo que não deve ser discriminado positivamente nos termos da lei.

78.º Além dos vícios apontados ao ato de liquidação, considerando que o legislador pretendeu tributar os contribuintes que demonstrem uma capacidade contribuinte excecional atendendo às casas de que são proprietários, o facto de a AT pretender liquidar o Imposto de Selo relativamente a bens de investimento, revela uma clara violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, princípios esses constitucionalmente previstos.

79.º Nesta medida o princípio da capacidade contributiva da sociedade contribuinte deverá prevalecer sobre a ficção de uma sujeição objetiva a Imposto do Selo enquanto pseudo (mas não efetiva) concretização do princípio da igualdade.

80.º Nestes termos, em sede de tributação em Imposto de Selo, a sociedade não é mais que uma unidade fiscal por via do qual a capacidade contributiva surge com o exercício efetivo da sua atividade em que o resultado é determinado com base nos ganhos da sociedade obtidos num determinado período de tributação.

81.º inexistindo motivação preponderante que legitime em estrito cumprimento e respeito pelo princípio da capacidade contributiva e da igualdade em sede fiscal a liquidação do imposto do Selo nos termos da verba 28.1 da TGIS é ilegal por violação do princípio da legalidade com assento no artigo 13.º da CRP e violação do princípio da capacidade contributiva, com base na abusiva desvirtuação dos princípios fiscais subjacentes à tributação.

VICIO DE FUNDAMENTAÇÃO

82.º Além de ilegais por erro quanto aos pressupostos, as liquidações recorridas são igualmente ilegais por vicio de fundamentação.

83.º Para sustentar as liquidações em causa, a AT teria de invocar que estamos perante um terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do CIMI.

Ora,

84.º O dever de fundamentação é uma exigência diretamente decorrente do art.º 268.º da Constituição que determina que “os atos administrativos estão sujeitos à notificação dos interessados (,,,) e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem os direitos ou interesses legalmente protegidos” e tem consagração no Código Procedimento Administrativo (CPA) nos artigos 024.º e 125.º

ou seja,

85.º Não deve ser deixado ao destinatário a descoberta das razões da decisão;

86.º os motivos não podem ser obscuros ou de difícil compreensão

87.º nem padecer de vícios lógicos

88.º a fundamentação deve ser adequada à importância e circunstância da decisão

89.º A fundamentação dos atos administrativa (...) visa responder às necessidades de esclarecimento da administrado, informando-o do itinerário valorativo e cognitivo seguido pela autoridade administrativa, de forma a que ele possa optar suficientemente pela aceitação do ato ou pela sua impugnação legal (Ac.do TCA do Norte de 2-10-2008)

90.º Segundo Casalta Nabais “as decisões dos procedimentos tributários são sempre fundamentadas, através de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivam, e a sua eficácia depende de notificação” nos termos do artigo 77.º da Lei Geral Tributária (LCT)

91.º A norma legal estabelece um regime legal de fundamentação que vincula a AT no dever de facultar a informação ao contribuinte que lhe permita decidir em consciência sobre a aceitação ou não do ato tributário, além de evitar tratamento discriminatório e a permissão ao administrado do uso de todos os meios processuais de defesa em relação à AT, defesa essa que só é suscetível de ser bem sucedida se aquele for dada a conhecer a razão de ser do procedimento.

92.º A fundamentação do ato tributário há-de, pois, permitir o exercício esclarecido do direito de oposição pelo contribuinte, caso assim o entenda.

93.º. Por outro lado, deve patentear uma necessária reflexão e ponderação explicitas das razões e argumentos em confronto, assim, tornando transparente a atividade administrativa.

94. A AT está vinculada pelo dever de fundamentação de todas as decisões em matéria tributária, sendo insustentável a criação de situações de incerteza e indefinição como a que se configura in casu.

NESTES TERMOS

95.º De acordo com os artigos 77.º da LGT e 125.º do CPA, se a fundamentação não esclarece a motivação do ato por obscuridade, contradição ou insuficiência, o ato considera-se não fundamentado.

96.º. Na “LGT Anotada” Benjamim Silva Rodrigues, Vasilía, 1999, esclarece os seguintes termos:

- a) haverá obscuridade, quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu;
- b) ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir justificarem a não decisão proferida, mas uma decisão de sentido apto e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros;
- c) a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões porque foi tomada a decisão”.

97.º Para não ser ferido de ilegalidade por falta de fundamentação, o ato tributário de liquidação que ora se impugna tinha de “conter um esclarecimento concreto suficientemente apto para sustentar a decisão, não podendo assentar em meros juízos conclusivos ou em factos que os não suportam, sob pena de ficar prejudicada a compreensão da sua motivação e, conseqüentemente, qualquer das suas funções (Ac. Tribunal Central Administrativo ao Sul – 14/02/2006).

INCLUSIVAMENTE

98.º A este propósito a jurisprudência sedimentada sobre a matéria – cfr. por exemplo, os acórdãos de Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 15/02/1990 e de 11/07/1990, n.º 343, pag.990 e segs e 353, pág. 658 e segs., conclui:” *em face até da exigência constitucional de que a fundamentação seja expressa, na mesma deve referir-se explicitamente a concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas*”

99.º O ato tributário, como saliente José Carlos Vieira de Andrade no seu “*O Dever de Fundamentação Expressa de Atos Administrativos*”, pags.153-155, tem de ser sustentado por um mínimo suficiente da fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto legalmente vinculado, aspetos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a

enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos-supostos do ato.

100.º *Daí a necessidade de que o ato resulta de uma comunicação clara – i.e., não indistinta, confusa, dubitativa, obscura e ambígua -, coerente – i.e. que se traduza num processo logico coerente e sensato, justificativo e com aptidão por si para sustentar o ato, dos factos e razões de direito – tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele* “(Ac. Tribunal Central Administrativo do Sul 29-06-2004)

101.º A fundamentação deve, pois, incluir de forma clara e suficiente e concreta, as razões de facto e de direito que presidiram à decisão de liquidação que ora é impugnada.

Ou seja,

102.º. Deve incluir, não só a lei que serve de fundamento à tributação, mas também a interpretação que a Administração dela fez, a descrição da realidade fáctica e o processo valorativo que presidiu à decisão de submeter estas àquelas.

103.º. Como já foi referido, esta obrigação constitui uma garantia de um processo de decisão justo.

104.º *“Não se visa, pois, e apenas, que o particular fique ciente das razões porque a Administração decidiu de uma e não de outra maneira; quer-se, também, impor à Administração, por esta via, uma necessária reflexão e ponderação explícita das razões e argumentos em confronto, que a fundamentação do ato deve patentear, assim tornando transparente a atividade administrativa.”*

105.º Não é decisiva o argumento, aliás frequente, de acordo com o qual só o facto de o ato ter sido contenciosamente recorrido, com a imputação de vícios, já demonstra que ele estava devidamente fundamentado.

106.º Elucida Leite de Campos, quando ao paradigma da fundamentação: *“deverá ser dividida em três partes – um relatório que consistirá numa breve interpretação do pedido ou do problema a resolver; a verificação do estado das coisas, ou seja, dos factos verificados concretamente e do seu valor probatório, uma parte jurídica traduzida na solução da questão jurídica e respectiva justificação.*

Ora

107.º. Analisando as notas de liquidação de Imposto de Selo em causa conclui-se que a fundamentação nelas contidas é inexistente

108.º Não permitindo ao contribuinte, ou a um destinatário normal, a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo pela AT.

109.º Não incorpora quaisquer elementos que permitam aferir qual foi o percurso valorativo percorrido pela AT que culminou com a decisão de tributar o prédio de que a sociedade contribuinte é proprietária.

110.º Não considerou a realidade fáctica do prédio ou, em alternativa, não identificou corretamente a incidência do imposto determinada pela lei alargando-a a realidades que nela não são incluídas.

111.º A AT não explica nem fundamenta as liquidações de um imposto que na letra da norma de incidência recai sobre prédios habitacionais ou terrenos para construção cuja edificação prevista ou aprovada para habitação nos termos do Código do IMI

112.º Mas que no caso em apreço está a ser exigido em função da titularidade de “terreno para construção” sem esclarecer nem fundamentar a sua afetação e razão pela qual as mesmas se encontram sujeitas ao referido imposto.

113.º A AT (mesmo não correspondendo totalmente à realidade material dos artigos urbanos em análise) deveria ter dito **e não disse** que os terrenos para construção têm edificação prevista ou autorizada para habitação.

114.º. No caso em apreço ocorria um dever acrescido de fundamentação dado que a liquidação parte de um erro quanto à qualificação do prédio.

115.º Cabia a AT explicar porque razão liquidou Imposto do Selo sobre terrenos para construção com os diversos tipos de afetação autorizadas quando é certo que a norma habilitante encerra a tributação no domínio dos terrenos para construção cuja edificação prevista é APENAS para habitação.

116.º também por esta razão as liquidações em apreço são ilegais por vício de fundamentação.

117.º. A jurisprudência tem criado escola neste sentido, sendo exemplo paradigmático as recentes decisões em matéria de IMI tendo sido considerado que as liquidações de IMI não continham a informação suficiente sobre as razões das liquidações

118.º A fundamentação do ato de fixação do VPT, quer resulte de avaliação que resulte de atualização, deve ser comunicada ao sujeito passivo de IMI a liquidar com base nessa matéria tributável.

119.º. Se o não tiver sido, e também a liquidação do IMI não der a conhecer a forma como foi determinado o VPT, aquela liquidação não pode ter-se por suficientemente fundamentada, tanto mais que o n.º 2 do art.º 77.º da LGT impõe que a fundamentação dos atos tributários seja integrada, entre o mais, pelas operações de apuramento da matéria coletável.

120: º Por tudo o que foi dito tem de concluir-se que os atos sob censura estão feridos de ilegalidade por:

Erro nos pressupostos

Violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva

Vício de fundamentação

121.º O que nos termos do art.º 99.º do CPTP gera a sua anulabilidade pelo que não podem manter-se na Ordem Jurídica que foi violada

122.º. Nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios, a favor do contribuinte, quando em resultado de uma tributação ilegal tiver sido pago imposto indevido

123.º O direito aos juros indemnizatórios depende da verificação de um duplo requisito:

a) que tenha ocorrido um erro de facto na tributação

b) que esse erro seja imputável aos serviços tributários

124.º. No caso vertente a AT incorrendo em erro quanto aos pressupostos sujeitou à Verba 28.1 da TGIS realidades não previstas na incidência objetiva, erro que só pode ser imputado à Administração

125.º. Assim tem o impetrante direito a ser indemnizado na medida em que o imposto indevidamente pago se tornou para si improdutivo

PELO QUE.

126.º O Requerente tem direito à devolução das quantias pagas, acrescidas dos juros compensatórios contados nos termos do artigo 43.º da LGT

RESPOSTA DA AT

127.º A AT apresentou a sua resposta, invocando uma exceção dilatória porque embora cada ato tributário origine uma única liquidação e só ela constitui um ato lesivo suscetível de ser impugnado, poderá ser pago em prestações, mas cada prestação em que o imposto apurado for divisível, não é impugnável autonomamente.

128.º. Por outro lado, quando a lei prevê o pagamento do valor da liquidação em várias prestações, a anulação do ato tributário tem como consequência a anulação de todas as prestações

129.º O imposto devido nos termos da verba 28.1 do CIS é liquidado anualmente (art.º 113.º, n.º 1 do CIMI) e pago em uma duas ou três prestações, consoante o seu montante for inferior a € 250,00, de € 250 a €500 ou superior a € 500 (art.º 120.º do CIMI)

130.º O ato de liquidação do Imposto de Selo da verba 28 é único e o facto de poder ser pago em prestações não implica que tenham ocorrido várias liquidações, não podendo cada prestação por si ser impugnada autonomamente, pois o objeto é o ato tributário de liquidação.

131.º. Os n.ºs 4 e 5 do art.º 15.º do Dec. Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, previa um prazo máximo de 10 anos após a entrada em vigor do IMI para realizar a avaliação geral dos prédios urbanos que em 1 de Dezembro de 2011, ainda não tivessem sido avaliados nos termos do CIMI.

132.º O prazo não foi cumprido, mas como não foram acionados os meios legais para arguir a irregularidade todos os pressupostos que serviram de base à liquidação do imposto, tornaram-se inatacáveis

133.º Não existindo, no I. Selo, qualquer definição sobre os conceitos previstos na verba 28 da Tabela Geral, a Lei 55-A/2012, de 29 de outubro manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI em que para enquadrar o conceito Fiscal de prédio são necessários três atributos:

- (i) um atributo físico – ser uma fração de território;
- (ii) um atributo patrimonial – faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva;
- (iii) um atributo económico - tenha, em circunstâncias normais, um valor económico.

134.º Nos termos do art.º 6.º, n.º 1 do CIMI, os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros, completando o seu n.º 2 que “habitacionais, comerciais ou para serviços, são edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins,

e “os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha 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, excetuando-se os terrenos em as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações”.

135.º A noção de afetação de prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis pois a avaliação incorpora valor ao imóvel, constituindo um fato de distinção determinante para efeitos avaliação.

136.º A determinação do VPT dos terrenos para construção tem como pressuposto a determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas para o que deve atender, nos termos do art.º 38.º do CIMI, a afetação dessas edificações

137.º Os Planos Diretores Municipais estabelecem estratégias de desenvolvimento municipal, a política municipal de ordenamento do território e de urbanismo e as demais políticas urbanas. Integra e articula as orientações estabelecidas pelos instrumentos de gestão territorial de âmbito nacional e regional e estabelece o modelo de organização espacial do território municipal.

138.º. Nestes termos, muito antes da efetiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afetação do terreno para construção.

139.º. As dúvidas quanto a afetação habitacional do terreno seriam dissipadas pelo seu destino normal que, conforme se infere da leitura da plante do PDM, será previsivelmente a construção de edifícios de residências.

140.º. Quanto à pretendida falta de fundamentação porque o ato tributário de liquidação de verba 28.1 da TGIS tem caráter periódico, a sua liquidação é feita anualmente com base em elementos pré-estabelecidos na matriz, e as liquidações, notificações e prazos de pagamento dos respetivos documentos de cobrança seguem, com as necessárias adaptações, as regras previstas para o IMI

141.º E esta interpretação está de acordo, entre outras, com a decisão arbitral proferida no processo nº 523/2014-T-CAAD que deliberou que os atos de liquidação ora impugnados não foram praticado no âmbito de um procedimento administrativo em que tenha havido instrução (v. Acórdão de 17/12/1997, do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, proferido no recurso nº360 01, publicado no BMJ nº 472, p. 246, e em Cadernos de

Justiça Administrativa, n.º 12, p. 3) pelo que não são aplicáveis in casu as normas procedimentais que a Requerente considera terem sido violadas pela Requerida, nem se considera ter havido falta de fundamentação dos atos praticados.

142.º Desde 1 de janeiro de 2014 que expressamente está previsto a sua incidência na tributação dos terrenos.

143.º A AT não encontra nenhuma violação uma vez que todos os elementos essenciais que sustentam a tributação com base mesma norma foram criados de harmonia com a Constituição e a Lei.

144.º Aliás a não inclusão dos prédios, industriais ou para serviços é intuitiva em face as circunstâncias históricas, políticas, sociais e económicas que envolveram a criação da verba 28.1 pois a reanimação da atividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída da crise logo compreendendo-se não que sido tomadas medidas que dificultassem a atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que dificulta a competitividade das trocas internacionais.

145.º É a diferença que justifica e legitima a diferença de critérios que só impõe medidas sobre os prédios cm afetação habitacional de luxo sem abranger os proprietários de prédios com afetação não habitacionais e que se encontram destinados á atividade económica.

146.º. Quanto ao princípio da igualdade e da proporcionalidade (ou parafraseando o Tribunal Constitucional), da igualdade proporcional o Tribunal Constitucional já se pronunciou diversas vezes como no já citado Ac. N.º 183/2013, onde os ilustres juízes discorreram o seguinte:

“o principio da igualdade exige que. a par da existência de um fundamento material para a opção de diferenciar, o tratamento diferenciado assim imposto seja proporcionado (...) desigualdade do tratamento deverá, quanto à medida em que surge imposta, ser proporcional, quer as razões que justificam o tratamento desigual – não poderá ser “excessiva”, do ponto de vista do desígnio prosseguido -,quer à medida da diferença verificada existir entre o grupo dos destinatários da norma diferenciadora e o grupo daqueles que são excluídos dos seus efeitos ou âmbito de aplicação

A AT continua

147.º. A igualdade proporcional implica a consideração do grau de diferenciação imposto, quer na sua relação com as finalidades prosseguidas – o que pressupõe que as medidas

diferenciadoras sejam impostas em grau necessário, adequado e não excessiva do ponto de vista do interesse que se pretende acautelar (...) -, quer no âmbito da comparação a estabelecer entre os sujeitos afetados pela medida e os sujeitos que o não são e, do ponto de vista daquela finalidade, entre uns e outros e o Estado.

148°. Acrescenta que o facto de o legislador estabelecer um valor de € 1.000.000,00 como critério delimitativo da incidência do imposto, abaixo do qual não se preenche a previsão da norma tributária, constitui uma legítima escolha do legislador quanto à fixação do âmbito material dos imóveis habitacionais de luxo que se pretende tributar do modo mais gravoso

149°. Como o tratamento diferenciado encontra justificação material bastante mostra-se respeitado o princípio da igualdade, quer per se, quer na sua dimensão da igualdade proporcional

150. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que for alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importem para a decisão, a matéria provada do não provado (art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 607, n.º 3 do Código Processo Civil, aplicável “ex vi” art.º 29, n.º 1 alínea a) e e) do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção as varias soluções plausíveis das questões de direito (cfr. anterior art.º 511.º do CPC correspondente ao atual 596.º, aplicável “ex vi” do a art.º 29 n.º 2 e) do RJAT

151.º. Na verdade, o art.º 124º do ° do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do art.º 29 n.º 1 do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupor que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer os restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados aos atos impugnados, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Por fim

152.ºA questão a decidir está já perfeitamente clara e bem delimitada

De acordo com o a verba 28.1 do Tabela Geral do Imposto de Selo, com a redação que lhe foi dada pelo art.º 194.º a Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro:

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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI

28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1%;

153.º Não há qualquer norma legal que permita determinar se os terrenos em causa têm edificação autorizada ou prevista, e tal edificação seja para habitação.

154.º Ora, conforme a certidão emitida pela Câmara Municipal em 27/11/2009 e mais concretamente o Regulamento que serve de referência à determinação das regras de uso, ocupação e transformação do solo aplicável à zona em que situa o prédio, resulta clara que “o uso deve ser predominantemente habitacional, mas também são permitidas atividades complementares e outros usos desde que compatíveis com a função dominante, nomeadamente a pequena indústria.

IV DECISÃO

Nestes termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

julgar procedente o pedido de pronuncia arbitral, com a conseqüente anulação com todos os efeitos legais, dos atos de liquidação impugnados melhor identificados nos autos.

Julgar procedente o pedido de juro indemnizatórios peticionados pela Requerente.

V VALOR DO PROCESSO

O valor do processo é fixado em € 4 156,56, conforme art.º 97-A, n.º 1. Alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário e no artigo 3.º, n.º 2 do regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária,

VI CUSTAS

Nos termos do art.º 22.º, n.º 4 do RJAT fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento nos Processos de Arbitragem Tributária integralmente a cargo da Requerida.

Notifique-se e registe-se

Lisboa, 2016-07-14

O Arbitro,

(Fernando Pinto Monteiro)