

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 116/2016-T

Tema: IS - Verba 28.1 TGIS; terreno para construção; caducidade do direito de ação; competência do Tribunal Arbitral; compensação pelos honorários de advogado; custos com a constituição de hipoteca

Decisão Arbitral

I. Relatório

A... - ..., S.A., sociedade com sede na ..., ..., ...-... ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e pessoa coletiva ... (doravante, a “Requerente”), requereu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 29 de fevereiro de 2016, a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, nos termos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de Imposto do Selo (“IS”) referente ao ano de 2014, no valor de €13.339,90 (treze mil trezentos e trinta e nove euros e noventa cêntimos) emitido com referência ao prédio urbano terreno para construção inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... e ..., concelho de ..., sob o artigo ..., a que correspondem os documentos n.º 2015 ..., de 20.03.2015, no valor de €4.446,64 (quatro mil, quatrocentos e quarenta e seis euros e sessenta e quatro cêntimos), 2015 ..., de 20.03.2015, no mesmo valor e 2015 ..., de 20.03.2015, no valor de €4.446,63 (quatro mil quatrocentos e quarenta e seis euros e sessenta e três cêntimos).

A Requerente optou por não designar árbitro.

O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2 de março de 2016 e automaticamente notificado à AT na mesma data.

A Signatária foi designada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, tendo comunicado a aceitação do encargo, no prazo legal, de acordo com o artigo 4.º do Código Deontológico do CAAD.

As Partes foram notificadas da designação da Signatária, em 27 de abril de 2016, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT, não se tendo oposto à mesma.

O tribunal arbitral singular ficou, assim, regularmente constituído em 12 de maio de 2016, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

A AT foi notificada do despacho arbitral de 12 de maio de 2016, para apresentar resposta no prazo de 30 (trinta) dias.

A AT apresentou a sua resposta em 14 de junho de 2016.

Por despacho arbitral de 21 de junho de 2016, o Tribunal Arbitral considerou, ao abrigo do disposto no artigo 16.º, alíneas c) e e) do RJAT, dispensável a reunião do artigo 18.º do RJAT. Mais considerou que o processo estava pronto para decisão, relegando para decidir a final sobre as exceções invocadas pela Requerida, ao abrigo dos princípios da celeridade processual e da autonomia do tribunal na condução do processo.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

II. Pedido da Requerente

A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do ato de liquidação de IS referente ao ano de 2014 e o ressarcimento dos custos em que incorreu com o processo, após indeferimento de reclamação graciosa.

A Requerente apresentou o presente pedido, de acordo com a fundamentação que sucintamente se indica:

1. A liquidação de IS refere-se ao prédio urbano terreno para construção sito na ..., em ..., denominado lote ..., com o alvará de loteamento n.º.../88, emitido em 8 de novembro de 1988 pela Câmara Municipal de ..., descrito na 1.ª Conservatória do Registo Predial de ... sob a ficha n.º ... e inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob os artigos ..., ..., ... e
2. O valor patrimonial tributário atribuído ao prédio inscrito sob o artigo ... (atualmente ... da União de Freguesias de ... e ... e aquele que origina a liquidação) foi de €1.333.990,00.
3. O artigo ... constitui a parte não edificada do lote ... do alvará de loteamento indicado, destinado à construção de equipamentos agropecuários - ou seja, o prédio em causa destina-se a exploração agropecuária.
4. No entanto, a AT procedeu à liquidação de IS referente ao ano de 2014, baseada no valor patrimonial tributário do prédio.
5. Tal liquidação é ilegal por ausência de fundamento normativo.
6. Nos termos do artigo 1.º n.º 1 do Código do Imposto do Selo ("CIS"), o IS incide, *inter alia*, sobre os factos ou situações jurídicas previstas na respetiva Tabela Geral ("TGIS"), designadamente a constante da respetiva verba 28.

7. Para efeitos de CIS, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis ("CIMI") (artigo 2.º), existindo várias espécies de prédios urbanos (artigo 6.º).
8. A taxa de 1% constante da verba 28.1 da TGIS incide sobre o valor patrimonial de prédio com afetação habitacional.
9. Como é evidente, o prédio em questão não tem tal afetação, como resulta do alvará de loteamento, sendo, no limite, terreno destinado a construção de edificações destinadas /afetas a "outros fins".
10. Pelo que não existe cobertura legal para a liquidação do imposto.
11. O lote ... é destinado a exploração agropecuária, como resulta do alvará de loteamento.
12. A interpretação do conceito afetação habitacional não pode ter um sentido tão amplo, por um lado, nem pode colher a tese da AT, veiculada em indeferimento de reclamações e recursos hierárquicos das liquidações referentes a 2012 e 2013 (e, bem assim, no indeferimento da reclamação ora impugnada) de que, tendo sido atribuído pela AT, aquando da reavaliação do prédio, a afetação habitacional e não tendo havido reclamação, é essa a finalidade que vale para efeitos de tributação.
13. Cabe à AT demonstrar com que fundamentos é que destinou o prédio a habitação.
14. E deveria, ao abrigo do princípio da verdade material, entre outros, retificar uma possível situação errada.
15. Demonstrada a não afetação jurídica-urbanística do lote de terreno a habitação, por força do disposto no alvará de loteamento, inexistente razão para não revogar de imediato a liquidação de imposto objeto de reclamação.

16. Por ser manifestamente ilegal a liquidação notificada à Requerente, esta deduziu, em 27 de julho de 2015, reclamação graciosa.
17. Para garantia dos montantes exigidos, constituiu hipoteca sobre prédio da sua propriedade.
18. Em 25 de novembro de 2015, a AT indeferiu a pretensão da Requerente, facto de que esta foi notificada em 30 de novembro de 2015.
19. Sendo, conseqüentemente, o presente pedido oportuno.
20. A Requerente deverá ser ressarcida dos custos em que incorreu com todo o processo, que estima em €1.702,11, correspondentes ao custo da constituição de hipoteca (€372,11) e honorários de advogado (€700,00), acrescidos de juros indemnizatórios até integral pagamento, por forma a reconstituir a situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade descrita, no total de €14.412,01.

III. Resposta da Requerida

A Requerida apresentou a sua Resposta, que fundamenta nos termos seguintes:

Por exceção:

A. Caducidade do direito à ação

21. A Requerente apresenta como ato tributário objeto do pedido o *"ato de liquidação de Imposto do Selo de 2014, efectuada em 20mar2015, no valor de 13.339,90€, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo ("TGIS") com referência ao prédio urbano, correspondente a um terreno para construção inscrito na matriz predial da União*

das Freguesias de ... e ..., concelho de ..., distrito de Lisboa sob o artigo matricial ... (extinto artigo ... da freguesia de ...).

22. Assim o faz a Requerente quando explicitamente o refere, sob a epígrafe «III – IDENTIFICAÇÃO DO ACTO E PEDIDO».
23. O próprio pedido formulado reconhece e é absolutamente consentâneo com essa evidência.
24. Acontece que se mostra ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação deste ato tributário de liquidação.
25. O art.º 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
26. O estipulado prazo de 90 dias teria como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária.
27. Tendo em atenção a disposição prevista no n.º 2 do art.º 85.º do CPPT, a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 30.04.2015, tendo há muito decorrido o prazo de 90 dias para apresentação de impugnação.
28. Logo, o pedido é intempestivo e o tribunal não pode dele conhecer.
29. A tempestividade do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do ato de liquidação onde tivesse sido prolatada decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo

sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um ato de segundo grau). Tal ocorreu no caso em apreço.

30. Acontece que, não obstante ter feito alusão e identificado essas circunstâncias, a Requerente não formulou/concretizou ao Tribunal qualquer pedido tendente à anulação do que nessa sede foi decidido.
31. Não o tendo feito, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao ato de liquidação, facto suportado por jurisprudência arbitral que cita.
32. Ora, considerando que o juiz não pode condenar naquilo que não tiver sido pedido (artigo 609.º n.º 1 do Código de Processo Civil), no concreto caso dos autos, o Tribunal, na decisão que vier a proferir não poderá condenar naquilo que não tiver sido pedido.
33. Em suma, resultando, clara e inequivocamente do duto requerimento inicial, a impugnação direta do ato de liquidação de IS, deve o pedido formulado (conducente à declaração de ilegalidade do ato e, conseqüentemente à sua anulação) ser declarado improcedente, por intempestivo e, conseqüentemente, ser a Entidade Demandada absolvida da instância – cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do Código de Processo Civil vigente, aplicável ex vi artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

B. Incompetência material do tribunal arbitral

34. A Requerente pretende que em face da liquidação seja sindicada a avaliação do prédio em causa.

35. Ora, a natureza de um prédio não é passível de ser discutida em sede arbitral, para tal existem procedimentos próprios, e a natureza do prédio está fixada documentalmente nos autos.
36. Por outro lado, os factos sobre os quais a Requerente pretende agora questionar, sem que o tenha feito tempestivamente e em sede própria, deixando precluir todos os prazos que tinha ao seu dispor, estão sedimentados na ordem jurídica.
37. Não é consentâneo com o RJAT, nem com quaisquer normas processuais tributárias, que a Requerente se proponha e ensaie contraditar, aquilo que está vertido em documentos oficiais e cujos prazos de reação já precluíram todos.
38. E mesmo que o facto em questão fosse suscetível de sindicância no CAAD, o mesmo haveria que, nos termos e para os efeitos do n.º 7 do art.º 134.º do CPPT, ver esgotados todos os meios gratuitos previstos para o procedimento de avaliação, o que não aconteceu.
39. Decorre do acervo documental dos autos que em momento algum a Requerente questionou tempestivamente a avaliação (oportunamente notificada) do prédio em causa e da natureza que lhe foi conferida naquela avaliação, pelo que lhe deverá ser vedado qualquer ensaio de, por este meio, inútil, repise-se, vir sindicatar qualquer avaliação.
40. Efetivamente, a caderneta predial – que faz parte do acervo documental dos autos – verte em si os resultados da avaliação, a qual não foi colocada em causa, através dos respetivos meios de reação ao dispor da ora Requerente, a saber: a) pedido de 2ª avaliação (cfr. art. 76.º do CIMI), b) a sua impugnação (cfr. art. 77.º do CIMI) ou c) reclamação da matriz (cfr. art. 130º do CIMI) ou ainda d) a impugnação dos atos de fixação dos valores patrimoniais (cfr. art. 134.º do CPPT), pelo que se consolidaram no ordenamento jurídico-tributário.

41. E se se desconsiderar a certidão predial entregue pela Requerente, o Tribunal olvida e fez tábua rasa das referências que nessa certidão era feita à declaração Mod. 1 e correspondente ficha de avaliação e que determinaram que ao prédio fosse atribuído um VPT igual ou superior a €1.000.000 e, que aquele mesmo prédio fosse descrito e inscrito como terreno para construção com afetação habitacional.
42. Uma eventual decisão que expurgue estes elementos que nunca foram contestados terão o efeito de eliminarem da ordem jurídica as avaliações feitas pela AT e que nunca foram colocadas em causa pelo sujeito passivo, e ao fazê-lo, extravasam manifestamente a competência material deste Tribunal.
43. Estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.
44. O processo arbitral tributário encontra-se estabelecido por referência e com objeto em tudo semelhante ao processo de impugnação judicial, em relação à qual «deve constituir um meio processual alternativo».
45. Termos em que se verifica a identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral o que significa que está afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial.
46. A sindicância do ato em questão está fora da competência do Tribunal Arbitral.
47. Pelo exposto, verifica-se, no caso concreto, uma exceção dilatória que se traduz na incompetência material do tribunal arbitral, a qual prejudica o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da Entidade Requerida da

instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Por impugnação:

48. A Requerente considera que o conceito de terreno para construção constante dos documentos matriciais, de avaliação e da MOD. 1 do IMI não integram o conceito de prédio afeto a habitação ao abrigo do n.º 1 do artigo 1.º do CIS e da verba 28.1.
49. Alega a Requerente que o prédio não possui, nem podia possuir, licença de utilização para a habitação, padecendo o entendimento da AT de erro.
50. Porém, a afetação do terreno foi estipulada aquando da reavaliação do prédio e a Requerente nunca reclamou daquela, pelo que é essa que vale para efeitos de subsunção à norma da verba 28.1.
51. Inexiste, assim, qualquer sustentação para a propugnada ilegalidade que a Requerente pretende imputar à liquidação.
52. As liquidações em crise consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei.
53. Não existindo erro imputável aos serviços (artigo 43.º da LGT), não pode haver condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.
54. Quanto ao ressarcimento dos custos, os mesmos são apenas estimados, sem suporte factual ou documental.
55. Quanto aos honorários de advogado, por exemplo, não se demonstra o pagamento dos mesmos, como se impunha.

56. Mais, a condenação da AT em pagamento de compensação pelos honorários de advogado não constitui matéria que seja da competência dos tribunais arbitrais, na medida em que não se encontra elencada no artigo 2.º do RJAT, conforme acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12.6.2014 no âmbito do processo 6224/12.
57. O mesmo se refira quanto aos custos com a constituição de hipoteca, conforme decorre da decisão arbitral proferida no processo n.º 48/2013-T, citada pela Requerida.
58. Termos em que deve a exceção de caducidade do direito à ação proceder ou, se assim não se entender, deve o tribunal abster-se de conhecer e pronunciar-se sobre a avaliação já sedimentada na ordem jurídica, sendo o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação controvertida ser considerado improcedente, e indeferido o pedido de ressarcimento de custos.

IV. Questões a decidir

Considerando os factos e a matéria de direito constantes do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e a resposta da Requerida, a questão controvertida a decidir pelo Tribunal Arbitral é de saber se a liquidação de IS em crise foi ou não corretamente emitida em face da afetação do prédio propriedade da Requerente.

Antes, no entanto, de tal apreciação, e por força do disposto no artigo 29.º n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT, 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 608.º n.º 1, do CPC, o Tribunal Arbitral apreciará as exceções invocadas pela AT:

1. Conhecer da eventual caducidade do direito de ação da Requerente, em face do pedido constante do requerimento de constituição de tribunal arbitral;

2. Conhecer da eventual incompetência do Tribunal Arbitral para a matéria em apreço, se a mesma se traduzir na definição da natureza do prédio em questão.

V. **Matéria de Facto**

Com relevância para a apreciação do pedido da Requerente, são os seguintes os factos que se dão por provados, com base nos documentos juntos ao processo:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na ..., lote ..., ..., inscrito na matriz sob o artigo ... da União de Freguesias de ... e ..., anterior artigo ... da extinta freguesia de
2. O prédio está matricialmente inscrito como terreno para construção.
3. O valor patrimonial tributário do prédio é de €1.333.990,00.
4. Para o prédio e outros foi emitido alvará de loteamento n.º .../... pela Câmara Municipal de ..., em 08.11.1988.
5. De acordo com tal alvará, o lote ... (do qual faz parte o prédio em questão) tem a área de 59.390 m² e é destinado a exploração agropecuária.
6. O prédio em questão foi objeto de avaliação, por força da avaliação geral, em 11.03.2013, na qual se estabelece a afetação habitacional e respetivo valor patrimonial tributário.
7. A avaliação indicada não foi objeto de contestação pela Requerente.
8. A Requerente foi notificada do ato de liquidação de IS, verba 28.1. referente ao ano de 2014, no valor de €13.339,90 (treze mil trezentos e trinta e nove euros e noventa cêntimos), a que correspondem os documentos n.º 2015 ..., de 20.03.2015, no valor

de €4.446,64 (quatro mil, quatrocentos e quarenta e seis euros e sessenta e quatro cêntimos), 2015 ..., de 20.03.2015, no mesmo valor e 2015 ..., de 20.03.2015, no valor de €4.446,63 (quatro mil quatrocentos e quarenta e seis euros e sessenta e três cêntimos).

9. A Requerente apresentou reclamação graciosa daquele ato de liquidação em 27.07.2015.
10. A reclamação graciosa foi indeferida, por despacho notificado à Requerente em 30 de novembro de 2015.
11. A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto liquidado.
12. Para suspender o processo de cobrança coerciva do imposto (bem como de outros não objeto do presente), a Requerente constituiu hipoteca a favor da AT.

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta e não contestada pelas Partes.

Não existem, com relevância para o processo, outros factos que não se considerem provados.

VI. Matéria de Direito

Como resulta da matéria de facto, estão em causa liquidações de IS relativas ao ano de 2014, referentes à verba 28.1. da TGIS, a qual foi aplicada sobre o valor patrimonial tributário do prédio propriedade da Requerente.

A AT considerou, para efeitos de aplicação daquela verba 28.1 da TGIS, a afetação habitacional do lote de terreno para construção constante da caderneta predial urbana do prédio.

A Requerente considera que a AT não poderia ter emitido validamente aquela liquidação de IS, na medida em que o prédio não tem, de facto, afetação habitacional, contestando a sua legalidade.

Importa, assim, perceber se a AT agiu com erro nos pressupostos para aplicação, ao caso, da verba 28.1 da TGIS.

Sem prejuízo, e antes de entrar na matéria indicada, afigura-se necessário, por força do disposto no artigo 29.º n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT, 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 608.º n.º 1, do CPC, apreciar das exceções invocadas pela Requerida e que o Tribunal Arbitral relegou para decisão a final.

A. Exceção de caducidade do direito de ação

É incontestável quanto alega a Requerida relativamente ao prazo para impugnar um ato tributário. De facto, o artigo 10.º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação/autoliquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 (noventa) dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O prazo de 90 dias teria como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária. Tendo em atenção a disposição prevista no n.º 2 do artigo 85.º do CPPT, a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu em 30.04.2015.

Consequentemente, se se considerar que o pedido que delimita os presentes autos se reporta ao ato de primeiro grau (a liquidação), como pretende a Requerida, e não ao indeferimento da reclamação graciosa (ato de segundo grau), então dúvidas não haverá que o prazo de ação se encontra precludido.

Sendo certo que o âmbito dos poderes de cognição do tribunal está vinculado ao pedido, o facto é que o tribunal está também apto a compreender e interpretar tal pedido por força de quanto é alegado pela Requerente.

Por quanto se referiu *supra*, dúvidas não existem que o Tribunal Arbitral teria que atender, nesta situação, e como objeto imediato do processo, ao ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e não ao ato de liquidação em si. Claro que, em qualquer caso, a apreciação do objeto imediato terá como consequência direta a apreciação do respetivo objeto mediato.

Ora, na senda da doutra doutrina e jurisprudência citada pela Requerida, há que apurar o pedido da Requerente. E para este Tribunal Arbitral, atendendo ao princípio do aproveitamento dos atos, por um lado, à interpretação que há-de fazer-se da vontade das partes, de acordo com o padrão de um bom pai de família, por outro, bem como às indicações expressas da Requerente:

"(...) o presente pedido é oportuno porquanto a Requerente foi notificada em 30NOV2015 do indeferimento da Reclamação por si tempestivamente apresentada".

"A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade do ato de liquidação (...) cuja reclamação graciosa foi objeto de indeferimento, conforme notificação aos 30NOV15 - Anexo II"

"Nem colhe a tese da Autoridade Tributária, designadamente para efeitos de indeferimento das reclamações e recursos hierárquicos das liquidações de imposto de selo relativos aos anos de 2012 e 2013 (e desta mesma reclamação que ora se impugna)"
(sublinhado nosso)

"Aos 25NOV15, não obstante os argumentos e prova efetuados pela Requerente entendeu, errada e ilegalmente, a Administração Tributária ser de indeferir a pretensão da Requerente (Anexo II), o que a mesma não pode aceitar"

Não parece ser razoável aceitar as alegações da Requerida nesta matéria. A Requerente, embora de forma deficiente, concede-se, claramente apresenta este pedido na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, no prazo legal concedido para o efeito, fazendo a tal facto várias vezes menção ao longo do pedido, apreciando (embora parcamente) a fundamentação de tal ato de indeferimento.

Nestes termos, a Requerente trouxe ao Tribunal Arbitral os elementos necessários para a apreciação do objeto imediato (o indeferimento da reclamação graciosa) e, consequentemente, do objeto mediato (o ato de liquidação).

Pelo exposto, decide o Tribunal Arbitral considerar improcedente a exceção de intempestividade alegada pela Requerida.

B. Exceção de incompetência do Tribunal Arbitral

De acordo com a Requerida, com este pedido, a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral aprecie a avaliação do prédio em causa e que consubstancia o facto tributário que se subsume à liquidação de imposto em crise, matéria que não é passível de ser discutida em sede arbitral, conforme melhor exposto *supra* em quanto é a reprodução da resposta da Requerida.

Apreciando: a Requerente *"pretende que seja declarada a ilegalidade do ato de liquidação"*, porquanto *"sucede que tal liquidação é ilegal, por inexistência de fundamento normativo"*.

Sem mais delonga, e salvo melhor opinião, a Requerente não pede que o Tribunal Arbitral aprecie o prédio em questão quanto à afetação respetiva: pede, sim, que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a existência (ou não) de fundamento normativo para a emissão da liquidação em crise. E de acordo com o artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade

de atos de liquidação de tributos (neste caso, consubstanciado na apreciação de um ato de segundo grau, conforme anteriormente referido).

Tal será o cerne da decisão que se tomará. O que, desde já, permite concluir que não é procedente a exceção de incompetência invocada pela Requerida.

C. Questão controvertida

A Requerente sustenta que não pode caber na previsão normativa da verba 28.1 da TGIS o prédio sua propriedade, porquanto o mesmo não é terreno para construção cuja edificação autorizada e prevista seja para habitação.

Compulsados os documentos juntos aos autos e os factos dados como provados:

- a. De acordo com a caderneta predial urbana, o prédio é um terreno para construção, com afetação habitacional;
- b. O alvará de loteamento determina que o prédio é um terreno que se destina a exploração agropecuária.

Para a apreciação da questão em causa importa, antes de mais, analisar a redação das verbas nº 28 e 28.1 da TGIS:

“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 com afetação habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%”

Para aplicação da norma ao prédio, deverá haver três requisitos cumulativos (para além da propriedade):

- (i) o valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, ser igual ou superior a €1.000.000,00;
- (ii) tratar-se de um terreno para construção; e
- (iii) a edificação autorizada e prevista para o mesmo ser para habitação, nos termos do CIMI.

Quanto ao primeiro requisito: a Requerente não contesta (nem contestou), em momento algum, o valor patrimonial tributário do prédio. Logo, o requisito encontra-se verificado: o prédio tem valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00.

Quanto ao segundo requisito, não é contestada pela Requerente a qualificação do prédio como terreno para construção nem a sua cabimentação na definição constante do artigo 6.º n.º 3 do CIMI: "*Consideram-se terrenos para construção 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*". Encontra-se, assim, verificado.

Resta analisar o terceiro requisito: que a edificação, autorizada e prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

A redação da verba 28.1 da TGIS agora em apreciação, dada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, alargou, de forma inovadora, o âmbito de incidência objetiva da norma, ao incluir, de uma forma explícita, os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista edificação para habitação.

O que a Requerente contesta é a emissão da liquidação de imposto do selo ao seu prédio que, segundo considera, não pode ter afetação habitacional, por quanto resulta do alvará de loteamento, mesmo que tal seja a indicação constante da caderneta predial (aposta em consequência da respetiva avaliação do prédio).

Ora, e sem ser necessário entrar na discussão do que seja a "autorização ou previsão de edificação para habitação", tanto em termos urbanísticos como em termos fiscais (cfr. acórdão arbitral proferido no processo 467/2015 -T), não há dúvidas neste caso concreto: mesmo que se considerasse que o alvará de loteamento permite conferir ao prédio a previsão de nele vir a ser construída uma edificação, questão em cuja análise não se entra no presente, por desnecessária, o facto é que, no caso, o alvará de loteamento (cujo teor, reitera-se, não foi contestado pela Requerida) é claro: o destino (se se considerar previsto) do terreno é a exploração agropecuária - não a habitação.

Sendo esse facto evidente, então o terceiro requisito constante da norma de incidência de imposto não se encontra verificado. O terreno não tem uma edificação, autorizada ou prevista, afeta a habitação.

Consequentemente, tem razão a Requerente quando alega que não estão verificados os pressupostos de facto e de direito para o ato de liquidação em crise, não podendo subsumir-se à norma constante da verba 28.1 da TGIS o prédio sua propriedade. Há, portanto, erro imputável aos serviços na emissão da liquidação do imposto.

O *supra* indicado não contende com a alegação da AT, em sede de invocação de exceção, de que o valor patrimonial do prédio se fixou já anteriormente. Na verdade, a Requerente não se insurge sequer contra o valor patrimonial tributário do prédio definido na sequência da avaliação do mesmo. A afetação habitacional constante daquela avaliação é um dos elementos que terá contribuído para o valor patrimonial tributário encontrado - e desse valor, como bem refere a Requerida, a Requerente poderia ter reclamado, nos termos que o CIMI lhe confere para o efeito. Mas não o fez. E não o faz também nos presentes autos. A este propósito, cumpre referir que a reclamação da avaliação se reportará sempre ao

resultado desta, resultado esse que se traduz no valor patrimonial tributário (artigos 14.º, 45.º e 76.º do CIMI).

D. Juros indemnizatórios:

De acordo com o artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, a Requerente não procedeu ao pagamento da dívida tributária liquidada. Consequentemente, não se viu privada da disponibilidade financeira liquidada, privação essa que a LGT visa ressarcir. Por este facto, mesmo havendo, como determinado, erro imputável aos serviços, o mesmo não teve como resultado o pagamento efetivo por parte da Requerida de qualquer dívida tributária.

Não se encontram, assim, verificados os requisitos definidos no artigo 43.º da LGT para o efeito, não tendo a Requerente direito a juros indemnizatórios.

E. Outros custos

Quanto aos demais custos peticionados pela Requerente (honorários de advogado e despesas inerentes à constituição de hipoteca para suspensão de cobrança coerciva da dívida de imposto objeto do presente), não pode se não acompanhar-se quanto alega a AT na sua resposta.

Na senda do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul a 2014-06-12 no âmbito do processo n.º 6224/12, de acordo com o artigo. 2.º do RJAT, que define o âmbito da sua competência, "*aos tribunais arbitrais tributários é atribuída competência para declarar a ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (alínea a) desse artigo), e para declarar a ilegalidade*

de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais (alínea b) do mesmo). E mesmo relativamente à impugnação de actos praticados no âmbito de procedimentos tributários, a competência destes tribunais arbitrais “restringe-se à actividade conexionada com actos de liquidação de tributos”.

Consequentemente, não está na disponibilidade / competência do tribunal arbitral condenar no pagamento / ressarcimento dos honorários a advogado pagos pelo processo, pelo que não se conhece o pedido da Requerente.

O mesmo valerá para o pedido de ressarcimento dos custos de constituição de hipoteca. Como constante da decisão arbitral proferida no processo n.º 48/2013-T, que se acompanha:

"Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o art.º 171 do CPPT estabelece que " a indemnização em caso de garantia indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda" e que "a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência".

Assim é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, 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.º 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Aliás a cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposto no art.º 3.º do RJAT, ao falar em "cumulação de pedidos ainda que relativos

a diferentes actos", o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente ao mesmo acto tributário e os pedidos de indemnização por juros compensatórios e por condenação por garantia indevida são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do art.º 9 do Código Civil.

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

Deste dispositivo legal resulta, para o que aqui releva, que o direito à indemnização pela garantia indevidamente prestada, a atribuir sem dependência do prazo a que alude o n.º 1 artigo supra citado, depende da verificação, dos seguintes pressupostos de facto:

- a) a prestação da garantia bancária ou equivalente (com vista à suspensão da execução fiscal que tenha por objecto a cobrança de dívida emergente da liquidação impugnada;*
- b) a existência de prejuízos emergentes da prestação dessa garantia e;*
- c) o vencimento na reclamação graciosa, impugnação judicial, ou oposição onde seja verificado o erro imputável aos serviços.*

Sobre o conceito de garantia equivalente a garantia bancária pode ver-se Jorge de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6.º edição 2011, a pág. 242, onde defende que "Equivalente à garantia bancária, para efeitos deste artigo, serão todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida. Dos meios de garantia expressamente previstos no art.º 199.º do CPPT, será o caso seguro-caução (...)".

No caso dos autos está em causa uma hipoteca voluntária que em princípio só terá custos emolumentares, de constituição e registo. Não pode dizer-se que, no caso presente, estejamos perante uma garantia equivalente à garantia bancária.

É no entanto certo que o recorrido pode ter outros danos para além dos prejuízos decorrentes do pagamento de emolumentos. Temos de admitir a possibilidade de o pedido indemnizatório ser efectuado em processo autónomo onde se possam averiguar com mais acuidade os danos que o interessado possa ter sofrido. Assim, cremos que o art.º 171.º do CPPT não pode ser interpretado no sentido de excluir a possibilidade do pedido de indemnização ser feito num processo autónomo, aliás à semelhança do que estipula o art.º

53.º n.º 3 da LGT para a garantia bancária e seguro caução ao dispor: "a indemnização referida no n.º 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."

Neste sentido refere António Lima Guerreiro (Lei Geral Tributária, p. 245) que "o presente preceito compreende apenas o prejuízo sofrido pela prestação de garantia bancária ou equivalente (seguro-caução).

Não abrange o prejuízo sofrido pela prestação de outro tipo de garantia (...) o que resulta da muito maior dificuldade em se configurar então a existência de um prejuízo efectivo sofrido pelo executado nesse tipo de circunstâncias, o que não significa que tal não possa ocorrer, devendo, então, o ressarcimento do lesado fazer-se pelos meios indemnizatórios gerais."

Aqui chegados temos de concluir que a prestação de hipoteca voluntária para suspender a execução confere o direito a indemnização ao sujeito passivo que a prestou na sequência de exigência indevida da Administração Fiscal. Não podia ser de outra forma por atenção desde logo ao disposto no art.º 22.º da CRP.

Também não podia ser requerida a fixação da indemnização ao abrigo da norma quantificadora do art.º 53º n.º 3 da LGT pois esta é inaplicável ao caso dos autos, como vimos.

Assim sendo, e sem prejuízo do direito que ao contribuinte assiste de fazer valer os seus direitos nesta matéria, caso o faça em devido tempo, temos de concluir que não pode o Tribunal Arbitral condenar a Requerida no pagamento da indemnização peticionada relacionada com os custos da hipoteca voluntária.»

O tribunal arbitral não tem competência para tal apreciação / fixação, pelo que não pode conhecer desse pedido.

VII. Decisão

Nestes termos, e com base nos fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, salvo quanto ao pedido de juros indemnizatórios

e ressarcimento de custos com o processo e a garantia prestada, anulando-se a liquidação impugnada.

Valor do processo: €14.412,01 (catorze mil quatrocentos e doze euros e um cêntimo)

Custas: Ao abrigo do disposto no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas em €918,00 (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida.

Lisboa, 14 de julho de 2016

O árbitro

Ana Pedrosa Augusto