

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 482/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (na redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro); Lote de terreno para construção.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 27.07.2015, a Requerente, A...- SUCURSAL EM PORTUGAL, titular do número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação da liquidação do imposto de selo prevista na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo relativo ao ano de 2014 e com referência ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo U-..., da União das freguesias de ... e ..., concelho de ..., datada de 20.03.2015, no valor de € 12.550,63.

A Requerente peticiona, ainda, a restituição das quantias respeitantes ao imposto liquidado, que considera ter pago indevidamente, acrescido de juros moratórios que se mostrem devidos, à taxa legal.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao

Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 6.10.2015.

3. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis e ainda nos princípios da celeridade, da simplificação e informalidade processuais.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

4. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. O prédio urbano a que respeita a liquidação em causa foi objeto de um pedido de informação prévia apresentado junto da Câmara Municipal de ..., relativamente ao uso previsto ou autorizado no Plano Diretor Municipal.
- b. Na sequência do referido pedido de informação foi prestada informação pelo Departamento de Urbanismo e Planeamento - Direção Municipal de Ambiente, Equipamentos e Investimentos da Câmara Municipal de ... de acordo com a qual o prédio urbano em causa tem uma edificação autorizada e/ou prevista, nos termos do Código de Imposto Municipal sobre Imóvel – ut Código IMI – destinadas a “*atividades residenciais, complementadas com outras atividades, nomeadamente comerciais, de equipamento, de serviços, empresariais e industriais*”.
- c. 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 percebe que a liquidação incorreu num claro erro sobre os pressupostos pois que da análise da informação prestada pelo Departamento de Urbanismo e Planeamento da Câmara Municipal de ... resulta claro que as edificações previstas não visam

apenas a habitação mas também o comércio, equipamentos, serviços e indústria, situação que nem o texto nem o *animus* da norma de incidência contempla.

- d. A norma de incidência real tipifica como facto gerador, no caso dos mesmos terrenos para construção, a edificação autorizada ou prevista unicamente para habitação, nos termos do Código do IMI.
- e. O legislador com a Lei 55-A/2012 e com a alteração à TGIS pretendeu, num quadro de emergência nacional, tributar os contribuintes titulares de capacidade contributiva acrescida,
- f. Seguindo este mesmo raciocínio e considerando que com o Orçamento de Estado para 2014 o legislador alargou, com o mesmo *animus*, a incidência objetiva do Imposto do Selo nos termos da verba 28.1 da TGIS aos terrenos para construção, podemos depreender que, e nada tendo sido dito em contrário, também neste caso o legislador apenas pretendeu sujeitar unicamente a imposto aqueles que, tendo afetação habitacional ou que a edificação autorizada ou prevista seja para habitação nos termos do Código do IMI – ou seja uma CASA – e o seu VPT seja superior a 1.000.000 Euros.
- g. Enquanto a titularidade de imóveis habitacionais de valor fiscal superior a 1.000.000 Euros evidencia uma capacidade contributiva superior, tal não decorre da titularidade de imóvel por uma sociedade imobiliária que o detém na sua esfera jurídica como bem de investimento afeto a operação de promoção imobiliária, na medida em que não representa um património de “*luxo*”, e muito menos uma capacidade contributiva adicional ou excecional.
- h. Pelo que a liquidação do imposto em causa, que tem por base terrenos para construção, 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 também com a redação conferida pelo Orçamento de Estado de 2014.

- i. Impõe-se, ainda, dizer a este propósito que há uma razão para deixar fora da alçada da norma de incidência os terrenos destinados a construção no caso de bens de investimento, uma vez que os imóveis pela sua área poderão ter um valor significativo, mas depois da operação de construção a imputação a cada fração será de valor inferior a € 1.000.000, podendo até nele ser edificada uma construção de valor modesto, sempre dependendo da opção do promotor.
- j. Acresce que o facto de agora a AT pretender liquidar o Imposto de Selo nos termos da Verba 28.1 da TGIS relativamente a bens de investimento revela uma clara violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pelo que não poderá deixar de se concluir pela ilegalidade da liquidação do Imposto do Selo nos termos da Verba 28.1 da TGIS, por violação do *princípio da igualdade* com assento no artigo 13º da CRP, bem como pela sua ilegalidade por violação do princípio da *capacidade contributiva*.
- k. Impõe-se, ainda, dizer que a AT não invoca como fundamento da liquidação a circunstância de estarmos perante terrenos para construção com afetação prevista ou aprovada para habitação nos termos do previsto no Código do IMI, pelo que, para além do erro quanto aos pressupostos, sempre ocorre falta de fundamentação pois que, para sustentar a liquidação 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 disposto no Código do IMI.
- l. 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.

- m. O Requerente tem direito à devolução das quantias pagas acrescidas dos juros indemnizatórios contados nos termos do artigo 43º da LGT.

5. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, em síntese, com os fundamentos seguintes:

POR EXCEÇÃO

- a. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a anulação do ato de liquidação de Imposto do Selo expresso na nota de cobrança com o n.º 2015..., no montante de € 4.183,00.
- b. Para cada facto tributário, haverá, em princípio, uma única liquidação, pela qual se determinará a coleta a pagar.
- c. A liquidação é só uma e só ela constitui ato lesivo, suscetível de ser impugnado, que só pode, evidentemente, ser objeto de uma única impugnação, independentemente do imposto poder ser pago em várias prestações.
- d. Isto é, a lei não compreende a impugnação autónoma de uma prestação da verba 28 da TGIS constante das notas de cobrança, como é o caso dos autos.
- e. E naturalmente, quando a lei prevê o pagamento do valor da liquidação em várias prestações, a anulação do ato tributário terá consequências relativamente a todas elas.
- f. Com efeito, o art. 23º, nº 7, do Código de Imposto do Selo dispõe que *“tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano*

(...), *aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI*”, e o art. 44º, nº 5, estabelece que *“Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba 28 da tabela geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120º do CIMI”*.

- g. Atendendo à manifesta inimpugnabilidade autónoma das prestações dos atos de liquidação constantes das notas de cobrança que constituem o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, ocorre a exceção dilatória prevista al. c), do nº1, do art. 89º do CPTA, subsidiariamente aplicável pelo art. 29º, nº1, al. c), do RJAT, o que obsta ao conhecimento do mérito e acarreta a absolvição da AT da instância.

POR IMPUGNAÇÃO

- h. Com a alteração promovida pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, à verba 28.1 do Código do Imposto de Selo, passaram a estar expressamente abrangidos por aquela os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.
- i. O documento junto pela requerente emitido pela edilidade competente confirma que o prédio em causa integra cabalmente a definição de terreno para construção para efeitos da verba 28.1 da TGIS, na redação dada pela Lei 83-C/2013.
- j. O próprio documento é claro ao referir que o prédio em causa se encontra inserido em área predominantemente residencial. As outras atividades previstas serão sempre um complemento desta.
- k. Por todo o exposto, a liquidação em crise consubstancia uma correta interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 83-C/2013, que expressamente prescreve que os terrenos para construção como elemento objetivo

de incidência da norma, pelo que falece necessariamente qualquer tentativa de chamar à colação qualquer questão interpretativa da letra da Lei.

- l. No que concerne à opção legislativa de não incluir na incidência da verba 28.1 da TGIS os prédios urbanos destinados a outros fins que não os habitacionais, *rectius*, sem afetação habitacional (bem como, aliás, de não abranger os prédios rústicos) principia-se por assinalar que está aqui em jogo uma diferenciação com fundamento material amplamente reconhecido pelo legislador.
- m. Aliás, a não inclusão dos prédios Comerciais, industriais ou para serviços, é intuitiva em face das circunstâncias históricas, políticas, sociais e económica que envolveram a criação da verba 28.1, pois que, sendo consabido e público que a reanimação da atividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que não se tomassem legislativamente medidas que dificultassem a atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afeta a competitividade em termos internacionais.
- n. Estamos, portanto, perante um legítimo critério de diferenciação racional e lógico, em nada violador dos ditames constitucionais, que impõe a limitação de incidência da tributação em causa aos prédios habitacionais de luxo ou com afetação habitacional, com exclusão e em detrimento dos prédios com afetações estritamente económicas.
- o. É inquestionável que não constitui solução absolutamente desrazoável, que, no contexto conjuntural particular de uma grave crise económica e financeira, de desequilíbrio orçamental e de degradação das finanças públicas, se faça incidir um esforço tributário adicional sobre os proprietários de prédios habitacionais de luxo, sem abranger igualmente os proprietários de prédios com afetações não habitacionais, que se encontram destinados ao desenvolvimento de atividades económicas,

- p. O tratamento diferenciado encontra justificação material bastante, mostra-se respeitado o princípio da igualdade, quer per si, quer na sua dimensão da *igualdade proporcional*.
- q. O objetivo essencial do legislador foi consagrar uma tributação *individualizada* de “*propriedades de elevado valor destinadas à habitação*”, de “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*”, ou, corriqueiramente, de *imóveis ou casas de luxo*.
- r. Pretendeu-se, pois, configurar uma tributação que incidisse, de modo específico, sobre componentes prediais individuais do património do contribuinte que se reputassem de luxo (não sobre o próprio património globalmente considerado), por se entender que a titularidade de tais bens imobiliários habitacionais de elevado valor refletia uma capacidade contributiva acrescida susceptível de explicar a contribuição reforçada dos respectivos titulares para o esforço comum de consolidação orçamental.
- s. E o que resulta da própria lei, resulta *a priori*, da própria opção legislativa, quando a intenção foi, exclusivamente, definir que a propriedade de imóveis de afetação habitacional de valor superior ao indicado, demonstra que o respetivo proprietário tem especial capacidade contributiva, i.e., pode adquirir um único imóvel nestas condições.
- t. Também quanto ao invocado vício de falta de fundamentação a Requerente não tem razão pois que todos os elementos – identificação fiscal do contribuinte, ano de imposto, identificação do prédio, ano de imposto, taxa, VPT, coleta e imposto a pagar - estão expressos nas notas de cobrança para pagamento, inexistindo qualquer procedimento administrativo subjacente a cada ato de liquidação.

6. A Requerente notificada para se pronunciar sobre a exceção da inimpugnabilidade suscitada, veio dizer, em síntese, o seguinte:

- a. A requerente identificou no frontispício da petição inicial o objeto do pedido de pronúncia arbitral, e que aqui se reproduz: *“apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação do Imposto de Selo previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo”*.
- b. Do mesmo modo identificou o ano económico: *“relativo ao ano de 2014”*, e bem assim o imóvel que constitui o facto gerador da liquidação em causa: *“com referência ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo U-..., da União das freguesias de ... e ..., concelho de ...”*.
- c. Para que não restassem dúvidas, no artigo 1º do pedido de pronúncia arbitral a requerente regressou à identificação do ato tributário, conforme se verifica:
“Vem o presente pedido de pronúncia arbitral interposto da liquidação do Imposto de Selo previsto na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante TGIS) com a redacção introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro [artigo 194.º] – ut Orçamento de Estado para 2014”.
- d. Com o mesmo propósito, e para melhor representar o objeto do pedido de pronúncia arbitral, a requerente identificou o documento que espelha a liquidação do imposto de selo: o documento 1 junto com a petição inicial.
- e. Dos elementos contidos neste documento, a que a Requerente apelidou de *“nota de cobrança”*, facilmente se retira que o mesmo integra o ato de liquidação do imposto, e que foi justamente o ato que se pretendeu impugna.
- f. A Requerente identificou o valor da primeira prestação mas tal *“gráfico”* não permite concluir como pretende a Administração Tributária que pretendesse impugnar a primeira prestação do imposto.

- g. Como facilmente se percebe, está em causa a liquidação do imposto de selo e não a primeira prestação da liquidação do imposto de selo, o que é igualmente perceptível tendo em conta o valor atribuído ao processo: € 12.550,63, justamente o valor da liquidação.
- h. Dispõe o artigo 104º n.º 1 da LGT sob a epígrafe “*litigância de má-fé*”:
“Sem prejuízo da isenção de custas, a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas”.
- i. No caso em apreço, a requerente identificou o ato objeto da pronúncia arbitral do mesmo modo em que, pela pena do seu mandatário, o fez em dezenas de processos que correm ou correram termos neste Centro de Arbitragem e que aqui se identificam. E todos têm formulação idêntica ao do presente processo.
- j. O mesmo ocorreu com o processo n.º 480/2015-T, no âmbito do qual a aí requerente identificou o ato de liquidação nos mesmos termos em que o fez no presente caso sem que a AT tenha suscitado a questão de que nos ocupamos.
- k. Para além de revelar a (auto) consciência da falta de razão que lhe assiste nesta exceção, revela também que a AT atua em juízo (leia-se: em instância arbitral) em procedimento que claramente diverge do habitualmente adotado em situações idênticas,
- l. Assim, para além de ser julgada improcedente a exceção da inimpugnabilidade do objeto da pronúncia arbitral, deverá a AT ser tributada como litigante de má-fé.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- i) Exceção de inimpugnabilidade suscitada pela Requerida.
- ii) Litigância de má-fé da Requerida ao invocar tal exceção.
- iii) Vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- iv) Vício de falta de fundamentação.

II. Saneamento

8. Exceção de inimpugnabilidade suscitada pela Requerida e questão da má-fé prevista no art. 104º da LGT.

a) Na petição inicial a Requerente expressamente indica que vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar o seu pedido de pronúncia arbitral *“para apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação do IMPOSTO DE SELO previsto na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo relativo ao ano de 2014 e com referência ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo U-..., da União das freguesias de ... e ..., concelho de...”* repetindo ainda no art. 1º da mesma que *“Vem o presente pedido de pronúncia arbitral interposto da liquidação do Imposto de Selo previsto na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante TGIS) com a redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro [artigo 194.º] – ut Orçamento de Estado para 2014.”*

No art. 2ª da petição pode ainda ler-se que:

“A liquidação em apreço refere-se ao seguinte bem imóvel:

<i>Descrição prédio</i>	<i>Ano</i>	<i>ID Nota Cobrança</i>	<i>Valor</i>
<i>... e ... – U...</i>	<i>2014</i>	<i>2015 ...</i>	<i>€4.183,55</i>

“.

Acrescentando-se no art. 3º *“tudo conforme se retira da nota de liquidação que se junta (Doc. 1).”*

Apesar de no art. 2º da petição inicial ao referir *“A liquidação em apreço”* se mencionar apenas o valor da primeira prestação, não deixa o art. 3º de remeter para o documento nº 1, onde, além do valor da primeira prestação, consta o valor da coleta.

Por outro lado, no pedido formulado pede-se expressamente a anulação do *“acto de liquidação de Imposto de Selo”*, acrescendo que o valor do processo indicado é precisamente o valor da liquidação (12.550,63 Euros) e não o valor da 1ª prestação.

Assim sendo, apesar da menção do art. 2º da petição, dos restantes elementos desta peça processual resulta claro que a Requerente veio impugnar a liquidação de imposto de selo e não a primeira prestação do tributo em causa.

Pelo exposto, julga-se improcedente a exceção suscitada pela requerida.

b) Veio ainda o Requerente requerer a condenação da Requerida por litigância do má fé na invocação da exceção em causa, nos termos do art. 104º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

Dispõe o artigo 104º n.º 1 da LGT sobre a efetiva *“litigância de má-fé”*:

“Sem prejuízo da isenção de custas, a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas”.

Alegou o Requerente que *“No caso em apreço, a requerente identificou o ato objeto da pronúncia arbitral do mesmo modo em que, pela pena do seu mandatário, o fez em dezenas de processos que correm ou correram termos neste Centro de Arbitragem e que aqui se identificam. E todos têm formulação idêntica ao do presente processo.*

O mesmo ocorreu com o processo n.º 480/2015-T, no âmbito do qual a aí requerente identificou o ato de liquidação nos mesmos termos em que o fez no presente caso sem que a AT tenha suscitado a questão de que nos ocupamos.”

Entendemos, porém, que o segmento da norma que prevê o comportamento em causa (“o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas”) não deve ser desligado do segmento da norma que o precede: “*atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados*”. Equiparando a lei os dois comportamentos para efeitos sancionatórios a intenção legislativa parece ter sido, também nesta parte e à semelhança do segmento anterior, a de sancionar comportamentos respeitantes a posições processuais tomadas respeitante ao fundo da causa e não relativamente a questões de natureza adjetiva. Tratar-se-á, quer num caso quer noutra, de sancionar comportamentos contraditórios da administração tributária no que respeita à situação tributária dos sujeitos passivos, situação diversa do alegado no caso que nos ocupa.

Sempre se dirá, todavia, que ainda que assim não fosse, a pretensão em causa não poderia deixar de improceder uma vez que o Requerente apenas juntou aos autos elementos referentes ao processo n.º 480/2015-T, não resultando, assim, demonstrada a reiteração inerente às expressão “*habitualmente*” e “*situações idênticas*”.

Nesta conformidade, indefere-se o pedido de condenação em causa.

9. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

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

O processo não padece de vícios que o invalidem.

III – A matéria de facto relevante

10. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A sociedade Requerente consta da matriz predial como titular de metade indivisa da propriedade do prédio urbano sito na Rua ... e Avenida ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... da União de Freguesias de ... e ... e inscrito na competente matriz predial urbana com o artigo... .
- b. O referido prédio urbano foi objeto de um pedido de informação prévia apresentado junto da Câmara Municipal de ... relativamente ao uso previsto ou autorizado no Plano Diretor Municipal.
- c. Na sequência do referido pedido de informação foi prestada a seguinte informação pelo Departamento de Urbanismo e Planeamento - Direção Municipal de Ambiente, Equipamentos e Investimentos da Câmara Municipal de ...:
“Face ao solicitado, cumpre-me informar que o terreno em causa, lote n.º 8 do alvará de loteamento n.º ... encontra-se, de acordo com o PDM e do Plano de Urbanização de ..., em área predominantemente residencial. Destina-se à localização predominante de actividades residenciais, complementadas com outras actividades, nomeadamente comerciais, de equipamento, de serviços, empresariais e industriais, desde que não criem incompatibilidade com actividade residencial nos termos da lei.”
- d. A requerida foi notificada da liquidação do IMPOSTO DE SELO, prevista na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo relativo ao ano de 2014, efetuada em 20.03.2015, no valor de € 12.550,63 e com referência ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo U-..., da União das freguesias de ... e ..., concelho de... .
- e. Desta notificação consta a identificação fiscal da Requerente, o ano do imposto, a identificação do documento, a data da liquidação, a identificação do prédio, a verba da TGIS em causa, o valor patrimonial do imóvel, a quota-parte da Requerente na

propriedade do imóvel, a taxa do imposto, o valor da coleta e o valor da 1ª prestação a pagar em Abril de 2015, não havendo menção à afetação da edificação autorizada ou prevista.

- f. A Requerente pagou a primeira prestação do imposto, no valor de € 4.183,55, em 29.04.2015, a segunda prestação do imposto, no valor de € 4.183,54, em 29.07.2015 e a terceira prestação do imposto, no valor de € 4.183,54, em 27.11.2015.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

11. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados, sendo de salientar ocorrer total concordância entre as partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-IV- O Direito aplicável

12. Estabelece a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei de Orçamento de Estado para 2014) que fica sujeita a imposto de selo a:

“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 do Código do IMI: 1%.

(...)

A redação originária da norma em causa, nesta parte, era a seguinte:

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a 1 000 000 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%;

(...)

13. Segundo a nova redação da norma em causa ficam também sujeitos a tributação o *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto do Código do IMI”*.

O novo segmento da norma, na sua aparente simplicidade, levanta interrogações várias, designadamente à luz da reconhecida intenção legislativa vertida na verba 28.1 da TGIS de tributar *“imóveis de luxo”*.

Desde logo, ao nível do seu elemento literal, ao prever a tributação de terrenos para construção *“cuja edificação”*, autorizada ou prevista, seja para habitação, legitima a interrogação sobre se a previsão se refere apenas a terreno onde esteja autorizada ou prevista a edificação de *uma habitação*, ou também a lotes de terreno relativamente aos quais estejam autorizadas ou previstas a edificação de *várias habitações*.

Ainda no âmbito do elemento literal da norma, admitindo-se que o mesmo se possa referir à edificação de mais do que um prédio urbano, se a previsão se refere apenas a terrenos onde esteja autorizada ou prevista a edificação apenas de habitações ou, também, a imóveis em que esteja prevista, a par da edificação de prédio ou prédios habitacionais, a construção de prédios destinados a outros fins, como no caso dos autos em que se prevê a título complementar da edificação de prédios destinados a habitação, a edificação de prédios destinadas a *“outras actividades, nomeadamente comerciais, de equipamento, de serviços, empresariais e industriais, desde que não criem incompatibilidade com actividade residencial nos termos da lei.”*

14. É pacífico que a *ratio legis* da verba 28 da TGIS é a tributação de imóveis de luxo que estejam afetos a habitação ou se preveja que venham a ser incorporados no processo produtivo de edifício com tal afetação (no caso dos lotes de terreno).

Como escreve a Requerida na sua resposta:

“o objectivo essencial do legislador foi consagrar uma tributação individualizada de “propriedades de elevado valor destinadas à habitação”, de “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, ou, corriqueiramente, de imóveis ou casas de luxo.

(...)

Pretendeu-se, pois, configurar uma tributação que incidisse, de modo específico, sobre componentes prediais individuais do património do contribuinte que se reputassem de luxo (não sobre o próprio património globalmente considerado), por se entender que a titularidade de tais bens imobiliários habitacionais de elevado valor refletia uma capacidade contributiva acrescida susceptível de explicar a contribuição reforçada dos respectivos titulares para o esforço comum de consolidação orçamental.”

O legislador ao fazer incidir a tributação da verba 28.1 em lotes de terreno para construção está a antecipar a tributação do “luxo”, que constitui o pressuposto da tributação, na medida em que, embora não ocorrendo, ainda, a possibilidade dum imóvel de elevado valor patrimonial ser objeto de utilização habitacional, o mero facto de se ser proprietário dum terreno destinado à edificação dum imóvel com tais características e, também ele, desde logo, detentor de valor patrimonial tributário de elevado valor, faz supor a capacidade contributiva acrescida, que constitui pressuposto e critério desta tributação.

No caso dos autos, emerge inequivocamente da matéria de facto que o indicado pressuposto não se verifica. Não se trata dum lote de terreno destinado a ser incorporado no processo produtivo de habitação de luxo, mas sim destinada à edificação duma quantidade não concretamente apurada de unidades residenciais e, complementarmente, de unidades com outras afetações.

A *ratio legis* da verba 28.1, visando a tributação de imóveis de elevado valor destinados imediata ou sucessivamente à habitação, não abrange, manifestamente, o imóvel em causa nos presentes autos.

Acresce que a interpretação da norma que aqui se perfilha, para além de se encontrar em sintonia com o elemento teleológico e de ter na letra da lei um mínimo de correspondência verbal é a que melhor se coaduna com a unidade do sistema jurídico e, designadamente, com o princípio da interpretação conforme à constituição. Na verdade, caso se entendesse que a tributação dos lotes de terreno prevista na verba 28.1 da TGIS não se circunscreve a lotes destinados à edificação de habitações de elevado valor, tal implicaria a tributação de terrenos destinados a habitações de valor médio ou, até, a habitação social, o que, além de violar claramente o princípio da capacidade contributiva, afrontaria, ainda, manifestamente, o art. 65º da Constituição da República Portuguesa.

Nesta medida e sem necessidade de mais considerações, entende-se que o imóvel em causa, de que a Requerente é comproprietária não se subsume na norma constante da verba 28.1 da TGIS, pelo que não pode a liquidação *sub judice* deixar de ser anulada ficando, em consequência, prejudicado o conhecimento vício de falta de fundamentação do ato tributário também alegado pela Requerente.

15. Veio, ainda, a Requerente pedir a condenação da Requerida a restituir as quantias pagas correspondentes à liquidação objeto do presente processo, bem como os respetivos juros indemnizatórios.

Vejamos.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais

tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que “*a Administração Tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*”.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.¹

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se retira do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “*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*” e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

¹ Sobre esta questão veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, págs. 110-116).

Assim, o n.º 5 do artigoº 24.º do RJAT ao dizer 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”* deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1 daquele artigo que *“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”*.

Sufragamos o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que sustentam que *“O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte”* (LEI GERAL TRIBUTÁRIA, Anotada e Comentada, encontros da escrita, 4ª Edição, 2012, pág. 342).

No caso *“sub judice”*, não sendo o erro que deu origem às liquidações ora anuladas, imputável à Requerente, não poderá deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida quanto aos juros indemnizatórios.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução à presente decisão, nos termos do artigoº 24.º, n.º 1, do RJAT, restituindo as importâncias pagas pela Requerente relativamente às liquidações anuladas, com juros indemnizatórios, à taxa legal.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (artigoº 61.º, n.º 5, do CPPT).

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral, julgando totalmente procedente o pedido de pronuncia arbitral:

- a) Decretar a anulação da liquidação objeto do presente processo.
- b) Condenar a Requerida a restituir à requerente os montantes pagos com juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento pelo requerente até à do processamento da nota de crédito.

Valor da ação: 12.550,63 € (Doze mil quinhentos e cinquenta euros e sessenta e três cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida no valor de 918,00 € (novecentos e dezoito euros) nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 5.02.2016

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro