

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 495/2018-T

Tema: IS (Verba 28.1 da TGIS) – Terreno para construção – Ano de 2014.

DECISÃO ARBITRAL

1 - Relatório

1.1 – A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º..., ..., em Lisboa e B..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º..., ..., também em Lisboa, doravante designados por «Requerentes», requereram a constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 04 de outubro de 2018, tem por objeto a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2016..., proferido pelo Diretor de Finanças de Faro, em 04 de julho de 2018, no uso da subdelegação de competências a que respeita o despacho n.º 4034/2018, de 29 de janeiro, publicado no DR 2.ª série n.º 78, de 20 de abril de 2018, e consequente anulação da liquidação do imposto do selo (verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo – TGIS) com o n.º..., emitida pela “AT” em 20-03-2015, com referência ao ano de 2014, no montante 24 200,20 € (vinte e quatro mil, duzentos euros e vinte cêntimos).

1.3 – Os Requerentes optaram por não designar árbitro.

1.4 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 08 de outubro de 2018.

1.5 - O signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro do tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.6 - Em 27 de novembro de 2018, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.7 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 17 de dezembro de 2018.

1.8 - A Requerida foi notificada, por despacho arbitral de 18 de dezembro de 2018, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.9 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.

1.10 - Em 30 de janeiro de 2019, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação impugnado com a consequente absolvição da Requerida do pedido.

1.11 - Na mesma data juntou aos autos o respetivo PA.

1.12 - Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, para além da documental junta ao processo, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades

processuais, ínsitos nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, por despacho de 27 de dezembro de 2018, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo ainda decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, facultativas, no prazo de 10 dias, de forma sucessiva para a Requerida.

1.13 - Pelo mesmo despacho foi determinado que a decisão arbitral seria proferida até ao termo do prazo a que alude o artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

1.14 – Os Requerentes apresentaram alegações escritas em 07 de fevereiro de 2019.

1.15 – O que a AT também fez em 18 de fevereiro de 2019.

Posição das Partes

Dos Requerentes -

Sustentam o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

Que são comproprietários (em 3/4 e 1/4, respetivamente) do prédio urbano sito na Rua de ..., inscrito na matriz urbana da freguesia e concelho de ..., sob o artigo... .

Anteriormente este prédio encontrava-se inscrito na mesma matriz sob o artigo ... como “*prédio urbano que se compõe de ..., atravessado pela linha do caminho-de-ferro*”, sendo proprietário o falecido C..., de quem os Requerentes são herdeiros.

Na sequência de informações prestadas pela Câmara Municipal de ..., cfr. consta do ofício n.º ... do Serviço de Finanças de ..., de 3 de Outubro de 2014, o referido prédio é considerado um terreno para construção por se encontrar localizado em zona abrangida pelo Plano de Urbanização da Unidade Operativa n.º ... de ..., aprovado por Resolução do Conselho de Ministros com o n.º 43/2006, de 23 de Março de 2006 e que se encontra publicada no Diário da República – I Série B, de 3 de Maio de 2006, na p. 3192 e ss.

Decorre do n.º 2 do artigo 35.º e do artigo 36.º do referido plano que a área urbanizável (AUR1) tem uma edificabilidade potencial de 30 530m², podendo ter uma densidade habitacional máxima de 55 fogos por hectare, uma área máxima de implantação de

construções de 3 815m², uma área máxima de construção de 15 260m² e um número máximo de fogos de 170.

E que, conforme alínea a) do número 1 do artigo 35.º do mesmo plano, a AUR1 relevante para o caso, é *“localizada na designada «zona ...», a nascente da Rua ..., que terá uma ocupação predominantemente residencial, conjugada com usos comerciais e de serviços, numa ocupação edificada integrada com espaços livres e verdes de enquadramento, espaços de recreio e lazer, acessos vários e áreas de estacionamento”*.

Deste modo os Requerentes, face à alteração da classificação do prédio, foram notificados para apresentarem a declaração modelo 1 do IMI, pelo que, não o tendo feito, o prédio foi oficiosamente descrito sob o artigo ... e avaliado como terreno para construção, sendo considerada uma área total do terreno de 30 530 m², uma área de implantação do prédio de 3 815 m² e uma área bruta de construção de 15 260 m², donde resultou o valor patrimonial tributário (VPT) de 2 420 020,00 €.

Que em 04 de agosto de 2010 o anterior proprietário do prédio – C...-, falecido em 06-07-2014, apresentou na Câmara Municipal de ... um pedido de licenciamento de uma operação de loteamento para o referido prédio, cfr. Processo n.º .../10 e adt. n.º .../13. Porém, em 17 de julho de 2013, foi requerida a desistência do mesmo, que foi aceita por despacho de 24 de outubro de 2013.

Todavia, os Requerentes foram notificados da liquidação de Imposto do Selo, com fundamento legal na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efetuada em 20 de março de 2015, no montante de 24 200,20 €, relativamente ao ano de 2014, e efetuado o pagamento nos respetivos prazos legais.

Porém, por considerarem que a referida liquidação enferma de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, apresentaram, em 11 de agosto de 2016, pedido de revisão oficiosa, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.

Com efeito, sustentam que a realidade que a Administração Fiscal sujeita a Imposto do Selo não é um terreno para construção, uma vez que se trata de um terreno relativamente ao qual não foi concedida licença ou qualquer espécie de informação prévia favorável para uma operação de loteamento ou de construção.

Por outro lado, a verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo estabelece que este imposto incide sobre terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, facto que não consta da respetiva matriz predial.

E ainda que tivesse sido aprovada licença de operação de loteamento, nos termos projetados pelo falecido C..., da área total de construção de 12 743 m², constata-se que 3 228 m² diziam respeito a áreas de apoio, piscinas e zonas verdes, o que corresponde a cerca de 25% da área total.

E que a referida operação de loteamento previa a construção de 153 fogos de diferentes tipologias (T0, T1 e T2), sendo que nenhum deles teria um valor patrimonial tributário superior a 1 000 000,00 €.

Porém, por despacho de 04 de julho de 2018, notificado aos Requerentes, na pessoa do seu mandatário, em 11 de julho de 2018, cfr. ofício n.º ... da Direção de Finanças de Faro, de 09 do mesmo mês, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido com o fundamento de não ser o meio de reação adequado contra a liquidação por se ter ultrapassado o prazo de reclamação graciosa e, por outro lado, por não se ter verificado erro imputável aos serviços.

Terminam pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e por via disso pela anulação do despacho de indeferimento proferido no procedimento instaurado nos termos do pedido de revisão oficiosa n.º ...2016... e anulação da liquidação impugnada, no montante de 24 200,20 €, com todas as consequências previstas na lei, nomeadamente o reembolso do montante indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

Da Requerida -

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que os Requerentes são herdeiros de C..., falecido em 06-07-2014, o qual constava na matriz predial da freguesia e concelho de ... como proprietário do prédio urbano inscrito sob o artigo ... e descrito como ..., atravessado pela linha de caminho-de-ferro.

Pelo facto do referido prédio estar localizado em zona abrangida pelo Plano de Urbanização da Unidade Operativa n.º ... de ..., cujo regulamento foi aprovado pela Resolução de Conselho de Ministros n.º 43/2006, e como tal ter viabilidade construtiva, a

Requerente B... foi notificada, na qualidade de cabeça de casal da herança ilíquida e indivisa aberta por óbito do referido C..., para apresentar a declaração modelo 1 de IMI, tendo em vista a inscrição do prédio como terreno para construção, o que aquela não fez.

Assim, o Serviço de Finanças de ... procedeu à avaliação e inscrição oficiosa do prédio como terreno para construção, com o artigo ... e valor patrimonial tributário de 2 420 020,00 €.

Que a sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a 1 000 000,00 €.

Termina pugnando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado, uma vez que a liquidação controvertida consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos.

2 - Saneamento

2.1 - As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

2.2 - O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas quaisquer exceções.

2.3 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

2.4 - Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) C..., NIF ..., foi titular do prédio inscrito, desde o ano de 1981, na matriz urbana da freguesia e concelho de ..., sob o artigo..., com a área de 30 530 m² e descrito como “*prédio urbano que se compõe de ..., atravessado pela linha do caminho-de-ferro*”, cfr. documento n.º 6 junto pelos Requerentes);
- b) Em 04 de agosto de 2010, C..., na qualidade de proprietário do referido prédio, apresentou na Câmara Municipal de ... um pedido de licenciamento de uma operação de loteamento para o mesmo prédio, a que se refere o Processo n.º .../10, cfr. documento n.º 8 junto pelos Requerentes;
- c) Em 17 de julho de 2013 o mesmo proprietário requereu à referida câmara a desistência do procedimento de licenciamento antes citado, nos seguintes termos: “*(...) Atento a tudo o que acima foi exposto, vem o Requerente informar de que desiste da sua pretensão de licenciar a operação de loteamento que se encontra a correr os seus termos no âmbito do processo n.º .../10, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 110.º do Código do Procedimento Administrativo*”, cfr. documento n.º 8 junto pelos Requerentes;
- d) Em 25 de outubro de 2013, a Câmara Municipal de..., cfr. ofício n.º..., informou o referido requerente de que, por despacho de 2013/10/24, não vê inconveniente na desistência do referido procedimento de licenciamento de operação de loteamento, sito na Rua ..., zona entre ... e ..., ..., proc. n.º .../10 e adt. n.º .../13, cfr. documento n.º 11 junto pelos Requerentes;
- e) Para o prédio em causa não foi concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, cfr. documento n.º 11 junto pelos Requerentes;
- f) No título aquisitivo do prédio não foi declarado que o mesmo se destinava a construção ou loteamento. Tal resulta do facto de o prédio ter sido inscrito matricialmente no ano de 1981, sob o artigo..., e descrito como prédio urbano que se compõe de ..., atravessado pela linha de caminho de ferro, cfr. documento n.º 6 junto pelos Requerentes;

- g) Em 06 de julho de 2014 faleceu o referido C..., sucedendo-lhe na herança os Requerentes A... e B..., cfr. n.º 4 da informação anexa ao documento n.º 1 junto pelos Requerentes;
- h) Em 10 de outubro de 2014 o Serviço de Finanças de ..., através do ofício n.º..., notificou a Requerente B..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito do referido C..., de que “(...) *Na sequência das informações prestadas pela Câmara Municipal de..., verifica-se que o prédio em causa (refere-se ao artigo ... constante da alínea a) supra) é um terreno para construção com viabilidade construtiva, localizado em zona abrangida pelo Plano de Urbanização da Unidade Operativa n.º ... de ..., cujo regulamento foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2006, publicada no DR n.º 85 de 03 de Maio de 2006, identificada na alínea a) n.º 1 do artigo 35.º* Conforme disposto na alínea b) do artigo 13.º do CIMI, verificando-se um evento susceptível de determinar a alteração da classificação de um prédio o sujeito passivo deve apresentar a declaração Mod. 1 do IMI no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência desse facto.
- Verificando-se que a referida declaração não foi apresentada foi submetida oficiosamente a declaração Mod. 1 do IMI com registo n.º..., que deu origem ao artigo..., para avaliação do terreno para construção, cuja cópia se anexa. As Áreas inscritas na declaração correspondem às áreas constantes do artigo 36.º do referido Regulamento do Plano de Urbanização”, cfr. documento n.º 7 junto pelos Requerentes;*
- i) Em 19 de outubro de 2014 procedeu-se à avaliação do prédio, no valor patrimonial tributário de 2 420 020,00 €, sendo o mesmo inscrito na referida matriz urbana sob o artigo ..., com a descrição de “terreno para construção” e eliminando-se da mesma o artigo..., cfr. documento n.º 7 junto pelos Requerentes.
- Foi fixada a percentagem para cálculo da área de implantação em 22, constando as seguintes áreas: total do terreno: 30 530 m²; implantação do edifício: 3 815 m²; bruta de construção: 15 260 m²; e bruta dependente: 3 815 m².
- São titulares os Requerentes, na proporção de ¼ para a B... e ¾ para o A... .

- j) Em 20 de março de 2015 a AT procedeu à liquidação do imposto do selo, por referência à verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, com o n.º 2014..., relativa ao ano de 2014, no montante 24 200,20 €, emitindo as correspondentes notas de cobrança em nome do falecido “ C..., *REPRESENTADO POR:B...*”, para pagamento da 1.ª prestação, no montante de 8 066,74 €, em abril/2015; da 2.ª, no montante de 8 066,73 €, em julho/2015; e da 3.ª, no montante de 8 066,73 €, em novembro/2015, cfr. documentos n.ºs 2, 3 e 4 juntos pelos Requerentes;
- k) Os pagamentos ocorreram nas seguintes datas: a 1.ª prestação em 30-04-2015; a 2.ª em 30-07-2015; e a 3.ª em 26-11-2015, cfr. averbamentos constantes dos documentos n.ºs 2, 3 e 4 juntos pelos Requerentes;
- l) Em 11 de agosto de 2016 os Requerentes apresentaram pedido de revisão oficiosa da liquidação efetuada, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, o qual foi instaurado na Direção de Finanças de Faro com o n.º ...2016..., cfr. documento n.º 12 junto pelos Requerentes;
- m) Por despacho do Diretor de Finanças de Faro, de 04 de julho de 2018, proferido no uso da subdelegação de competências a que respeita o despacho n.º 4034/2018, de 29 de janeiro, publicado no DR 2.ª série n.º 78, de 20 de abril de 2018, o referido pedido de revisão oficiosa foi indeferido, cfr. documento n.º 1 junto pelos Requerentes.
- a) Em 11 de julho de 2018 os Requerentes foram notificados do referido despacho de indeferimento, na pessoa do mandatário judicial Dr. D..., através do ofício n.º..., de 09-07-2018, registado com aviso de receção (registo n.º...), cfr. documento n.º 1 junto pelos Requerentes.
- b) Em 04 de outubro de 2018 os Requerentes apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo da alínea a) do número 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

A AT não questiona qualquer dos factos alegados pelos Requerentes.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Objeto do litígio

A questão que constitui o *thema decidendum* reconduz-se a saber se o prédio inscrito na matriz urbana da freguesia e concelho de ..., sob o artigo..., como terreno para construção, reúne os pressupostos objetivos para sujeição a imposto do selo de acordo com o disposto na Verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Questões a decidir:

- Da (i)legalidade da liquidação impugnada; e
- Da pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Da (i)legalidade da liquidação impugnada -

Para a Autoridade Tributária e Aduaneira a liquidação ora impugnada foi efetuada de acordo com a Lei, nomeadamente a verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, já que o prédio em causa encontra-se matricialmente inscrito como “terreno para construção” por se encontrar localizado em zona abrangida pelo Plano de Urbanização da Unidade Operativa n.º ... de ..., cujo regulamento foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2006, publicada no DR n.º 85 de 03 de Maio de 2006, identificada na alínea a) n.º 1 do artigo 35.º

Porém os Requerentes entendem que a liquidação impugnada enferma de ilegalidade por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, uma vez que o referido prédio não reúne as características de terreno para construção nem se mostra autorizada ou prevista edificação para habitação. Por outro lado, de acordo com o referido plano de urbanização, a edificação para habitação não compreenderia a totalidade do terreno nem o valor patrimonial tributário de cada fogo seria igual ou superior a 1 000 000,00 €, face ao elevado número de fogos permitido construir (170).

Assim, cumpre apreciar:

Nos termos da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do 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 1 000 000,00 €, encontra-se sujeita a imposto do selo, incidindo sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.

A verba 28.1 da mesma tabela, na redação introduzida pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, refere: *“Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI” será aplicada a taxa de 1%”*.

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

O n.º 3 do mesmo artigo 6.º considera 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, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados 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”.

Segundo a doutrina¹, que acompanhamos, “Atualmente a Lei só considera terrenos para construção, aqueles em que o respetivo proprietário tenha já adquirido os direitos de neles construir ou de proceder a operações de loteamento, conferidos pelas autoridades públicas competentes. São também assim considerados aqueles terrenos que não beneficiando desses direitos a construir ou lotear já reconhecidos, tenham sido adquiridos expressamente para esse efeito e simultaneamente tenham viabilidade construtiva.

De forma esquemática, o n.º 3 do artigo 6.º do Código do IMI distingue três tipos de terrenos para construção:

- i) Aqueles sobre os quais já se constituiu o direito de construção, podendo a forma da constituição desse direito ser a emissão de licença para construção emitida pela autoridade competente – os municípios, a admissão de comunicação prévia ou a emissão de informação prévia favorável, nos termos do Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação;*
- ii) Aqueles sobre os quais já se constituiu o direito de loteamento, podendo a forma da constituição desse direito ser a emissão de autorização de loteamento para construção emitida pela autoridade competente - os municípios, a admissão de comunicação prévia ou a emissão de informação favorável, nos termos do Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação;*
- iii) Aqueles que não beneficiando ainda daqueles direitos, tenham sido adquiridos e do título aquisitivo conste expressamente que se destinam a construção ou loteamento e que, em simultâneo, possuam viabilidade construtiva, documentada por declaração do município, da qual conste que o terreno possui viabilidade construtiva (parte final do n.º 3 do artigo 37.º do CIMI).*

¹ José Maria Fernandes Pires, in “Lições de Impostos sobre o Património e do Selo”, 3.ª ed. Almedina, 2016, pp. 108/112

(..) Antes da aprovação da Reforma da Tributação do Património discutia-se o âmbito da delimitação do conceito de terrenos para construção. Algumas correntes defendiam, nomeadamente, que esse conceito deveria coincidir com as previsões dos Planos Diretores Municipais (PDM). Segundo essas teorias, todos os terrenos previstos nos PDM como tendo viabilidade construtiva deveriam ser, só por essa razão, terrenos para construção para efeitos do Código do IMI. Argumentava-se que essa era a forma de harmonizar a legislação urbanística com a fiscal e também que essa seria uma forma de os Municípios poderem combater as práticas de alguns proprietários de terrenos não construírem os terrenos existentes nos centros urbanos, a aguardar a sua valorização, produzindo com isso situações de degradação paisagística urbana.

Como já assinalamos, não foi essa a opção seguida pelo legislador, o que faz todo o sentido. Na verdade, existem muitas situações de terrenos rústicos que os PDM prevêm com apetência construtiva, cujos proprietários não têm qualquer intenção de neles vir a construir, e nalguns casos até exploram para fins agrícolas. Nesses casos seria manifestamente excessivo e desproporcionado sujeitar a imposto esses terrenos por um valor inflacionado artificialmente por uma perspetiva de construção que não está nos seus propósitos.

O Código do IMI consagra o princípio segundo o qual a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do respetivo titular, seja através do requerimento da licença de construção ou de autorização de loteamento, seja o da declaração, no título aquisitivo de terrenos, do seu destino para construção, quando exista viabilidade construtiva.

Esta opção legislativa decorre da teoria do carácter público do direito a construir, segundo a qual esse direito é originariamente da coletividade. Esta conceção do carácter publicístico do direito a construir contrapõe-se à conceção liberal e privatística desse direito.

(...) O direito a construir não está insito no direito de propriedade, mas só nasce ex novo no património do proprietário quando um ato administrativo da entidade pública competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear. É o poder público, e só ele, que tem essa legitimidade constitutiva de fazer nascer esse direito na esfera

jurídica do proprietário, e só quando esse direito se constitui na esfera jurídica do proprietário é que o Código do IMI estabelece que estamos perante um terreno para construção”.

No mesmo sentido se pronuncia Silvério Mateus², segundo o qual *“para que um terreno seja classificado como terreno para construção não basta que esteja incluído em área suscetível de ser urbanizada no Plano Diretor Municipal. (...) a potencial utilização desses solos para construção não deve ser critério para a sua qualificação, a qual deve ocorrer quando for emitida a licença de construção ou o alvará de loteamento”.*

Também a jurisprudência se vem pronunciando no mesmo sentido, conforme, entre outros, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 10-11-2016 (Processo n.º 00618/08.3BEPNF, no sumário do qual é referido:

“I – Os lotes de terreno para construção constituem-se com a emissão da licença de loteamento, constando, de forma especificada, do respectivo alvará – cfr. artigo 77.º, n.º 1, alínea e) do Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação.

II Com a emissão do alvará de loteamento, o Município coloca na disponibilidade do titular de tal alvará a possibilidade de aproveitamento do que vai implicado na respectiva operação urbanística.

III A emissão do alvará é condição de eficácia da licença ou autorização para a realização de operação de loteamento e depende do pagamento das taxas devidas pelo requerente – cfr. artigo 74.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação”.

E do Supremo Tribunal Administrativo de 22-05-2013 (Processo n.º 01146/12), assim sumariado:

“I - O direito de construir só nasce ex novo no património do proprietário quando um acto administrativo da entidade pública competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear.

II - Por isso, um prédio rústico transforma-se em “terreno para construção” apenas com o acto administrativo que concede a licença para lotear ou construir e não com o requerimento inicial do procedimento de licenciamento”.

² Mateus, J. Silvério e Freitas, Leonel Corvelo de, in *“Os Impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo”*, Anotados e Comentados”, Engifisco, Lisboa, 2005, pág. 118

Deste modo, considerando que para o prédio em causa não foi concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, **sendo o prédio inscrito e descrito matricialmente apenas e só por força do Plano de Urbanização da Unidade Operativa n.º ... de ...**, cfr. documento n.º 7 junto pelos Requerentes (alínea h) do probatório), e que no respetivo título aquisitivo não foi declarado que o prédio se destinasse a construção ou loteamento, cfr. alínea f) do probatório, uma vez **que o artigo ... que esteve na origem do ... foi inscrito na matriz, no ano de 1981, como “prédio urbano que se compõe de ..., atravessado pela linha de caminho de ferro”**, a liquidação impugnada é ilegal por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e n.º 3 do artigo 6.º do CIMI, ou seja, por incidir objetivamente sobre prédio matricialmente considerado terreno para construção, mas que, face à prova produzida o não é, já que não reúne os pressupostos previstos nesta última norma.

Neste sentido pode ver-se a decisão arbitral proferida no Processo n.º 156/2016, de 07-09-2016, que acompanhamos.

Por outro lado, face à prova produzida, a liquidação impugnada sempre seria ilegal ainda que o prédio estivesse corretamente classificado como terreno para construção, pelos seguintes motivos:

Primeiro, porque **a edificação do prédio, ainda que para habitação, não se encontra autorizada nem prevista**, requisito indispensável nos termos da referida verba 28.1 da TGIS, sendo que a existência do Plano de Urbanização da Unidade Operativa n.º ... de..., que confere ao prédio viabilidade construtiva, não se mostra apto a determinar a integração do prédio na espécie “terreno para construção” da classificação do prédio como urbano.

As referências que na verba 28.1 e no artigo 45.º, n.º 2, do CIMI se fazem a edificações previstas, para além das autorizadas, permitem concluir que, ao contrário do que terá entendido a Autoridade Tributária e Aduaneira, não será imprescindível que exista já um ato administrativo de aprovação de um projeto de construção (o que constituirá

«autorização»), bastando que esteja prevista uma construção com características determinadas, pelo menos quanto à área de implantação do edifício a construir.

Não há nestas normas da TGIS e do CIMI indicação do que deve entender-se por «*edificação prevista*», mas, tendo em conta os documentos exigidos para ser efetuada a avaliação de terrenos para construção, indicados no artigo 37.º, n.º 2, do CIMI, conclui-se que apenas se pode falar de construção autorizada ou prevista quando o «*edifício a construir*», a que se refere o n.º 1 do artigo 45.º, esteja definido em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projeto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva. Na verdade, será apenas nestas situações que haverá consistência jurídica em prever a realização futura de construção com características determinadas.

Com efeito os planos municipais de ordenamento do território não conferem o direito a urbanizar e edificar. A aquisição das faculdades urbanísticas é sucessiva e gradual e depende do cumprimento de ónus urbanísticos (*vide* artigo 15.º da Lei de Bases gerais da política pública de solos, de ordenamento do território e de urbanismo, Lei n.º 31/2014, de 30 de Maio).

Embora o prédio aqui em causa esteja matricialmente inscrito como sendo “terreno para construção”, tal não legitima a aplicação automática da verba 28.1 da TGIS, uma vez que a mera inscrição matricial não constitui, por si só, demonstração de que um prédio tem uma edificação para habitação prevista.

Citando novamente José Maria Fernandes Pires³ “(...) *A alteração introduzida na verba 28.1 da Tabela Geral do CIS veio (...) alargar o âmbito de incidência do imposto aos terrenos para construção, relativamente aos quais esteja autorizada ou prevista a edificação de prédio para a habitação.*

Ficam, deste modo, excluídas da sujeição à verba 28.1 (...), bem como os terrenos para construção, relativamente aos quais não esteja autorizada nem prevista edificação para fins habitacionais”.

Neste sentido podem ver-se, entre muitas outras, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 300/2017, de 04-03-2018; 262/2017, de 12-12-2017; 167/2017, de 06-07-

³ José Maria Fernandes Pires, op. cit. pp. 508

2017; 290/2016, de 26-10-2016; 578/2015, de 19-04-2016; e 142/2016, de 01-09-2016, que acompanhamos.

Depois, porque as áreas constantes da matriz predial respeitantes ao prédio em causa (artigo...) correspondem às constantes da alínea a), n.º 1 do artigo 35.º do referido plano de urbanização, como consta do probatório (alínea g) e documento n.º 7 junto pelos Requerentes) e não a uma qualquer licença ou autorização de loteamento ou construção, porque simplesmente inexistem, sendo que a edificabilidade prevista terá uma ocupação predominantemente residencial, conjugada com usos comerciais e de serviços, numa ocupação edificada integrada com espaços livres e verdes de enquadramento, espaços de recreio e lazer, acessos viários e áreas de estacionamento.

Neste caso o prédio destinar-se-ia a construção cuja edificação não seria apenas destinada a habitação, mas também a comércio e serviços.

Neste sentido podem ver-se, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 541/2016, de 27-06-2017; 478/2016, de 03-03-2017; 578/2015, de 19-04-2016; e 522/2015, de 18-03-2016, que acompanhamos.

Finalmente porque, face à tipologia edificatória e respetivo número máximo de fogos (170) permitido naquele plano de urbanização; ao VPT do terreno de 2 420 020,00 €; e à percentagem para cálculo da área de implantação fixada em 22, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 45.º do CIMI, **nenhuma das frações dos prédios a erigir teria um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 €.**

Neste sentido podem ver-se, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.ºs 211/2018-T, de 10-12-2018; e 452/2016-T de 20-03-2017, que também acompanhamos.

Do pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem ainda que lhes sejam pagos juros indemnizatórios, por erro dos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, tendo provado o pagamento da quantia liquidada.

Este preceito, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, refere “*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.*”

Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA⁴, sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral n.º 218/2013-T).

Tendo ficado demonstrada a errada aplicação da norma de incidência que justifica a anulação parcial da liquidação impugnada, reconhece-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data do efetivo pagamento do montante indevidamente liquidado até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

**

5 - Decisão

Em face do exposto, decide-se:

a) Julgar procedente, por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação do imposto do selo (verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo – TGIS) com o n.º 2014..., emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 20-03-2015, com referência ao ano de 2014, no montante 24 200,20 € (vinte e quatro mil, duzentos euros e vinte cêntimos).

b) Julgar procedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2016..., proferido pelo Diretor de Finanças de Faro, em 04 de julho

⁴ Acórdãos do STA de 22-05-2002, Proc. n.º 457/02; de 31.10.2001, Proc. n.º 26167; de 2.12.2009, Proc. n.º 0892/09

de 2018, no uso da subdelegação de competências a que respeita o despacho n.º 4034/2018, de 29 de janeiro, publicado no DR 2.ª série n.º 78, de 20 de abril de 2018; e

c) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a quantia indevidamente paga pelos Requerentes, no montante de 24 200,20 €, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento até à do processamento da respetiva nota de crédito.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 24 200,20 €.

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1 530,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 31 de março de 2019.

O Árbitro,

(Rui Ferreira Rodrigues)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.