

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 121/2018-T

Tema: Imposto do Selo (IS) – Verba 28.1 da TGIS.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. A A..., SA., doravante designada por “Requerente”, com o número de identificação fiscal..., e com domicílio fiscal em Avenida ..., n.º..., ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, nos termos dos 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 (adiante designada por “Requerida”), com o objetivo de obter a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa tramitada no Serviço de Finanças do Porto ... e a subsequente declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2015, no valor de € 16.223,70, referente à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), A Requerente alega ainda que a liquidação do Imposto do Selo sindicada enferma de erro sobre os pressupostos por aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, com fundamento em violação do princípio da igualdade, por discriminação das empresas que se dedicam à compra para construção e revenda, face às demais empresas.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.º Presidente do CAAD em 19 de Março de 2018 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

3. Atento o disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro, que de imediato aceitou o encargo. As Partes, devidamente notificadas, não manifestaram qualquer oposição à designação do árbitro.

4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação que lhe foi dada pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 30 de Maio de 2018.

5. Em 18 de Junho de 2018 foi notificada a Exm.ª Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT.

6. Em 27 de Agosto de 2018, a requerida apresentou a sua resposta e, nos termos do n.º 2 do artigo 17.º do RJAT, remeteu para ser junto aos autos o processo administrativo. Na sua resposta, a Requerida invoca a incompetência do tribunal arbitral (exceção dilatória) para apreciação do pedido de declaração de inconstitucionalidade material da verba n.º 28.º da TGIS, e advoga a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

7. Em 23 de Novembro de 2018, considerando que ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), e tendo em conta que a exceção suscitada pode ser conhecida na decisão arbitral, e considerando a prova já produzida e a natureza das questões a decidir, o tribunal arbitral proferiu despacho no qual estabeleceu o percurso processual seguinte:

- a) Dispensar a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT;
- b) Determinar que o processo prosseguisse com as alegações escritas facultativas, a apresentar pelas partes no prazo, de 15 dias, em conformidade com o previsto no art.º

-
- 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e no art.º 91.º-A do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicáveis por força do disposto nos normativos das alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT;
- c) Determinar que, no prazo fixado na alínea anterior, as Partes enviassem ao CAAD os respetivos articulados em formato editável (word);
 - d) Que, não obstante já terem sido proferidas diversas decisões judiciais sobre a matéria controvertida, bem como diversas pronúncias arbitrais, o Tribunal pretendia analisar e ponderar sobre a matéria controvertida, pelo que tendo em consideração o tempo decorrido desde a constituição do tribunal arbitral, nos termos n.º 2 do art.º 21.º do RJAT, o Tribunal decidiu prorrogar pelo período de dois meses o prazo para a prolação da decisão arbitral;
 - e) Por último, o Tribunal advertiu a Requerente de que até à data da prolação da decisão deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

8. Em face de ocorrências, entretanto, verificadas, designadamente, a prolação pelo Tribunal Constitucional do Acórdão n.º 378/2018, proferido no processo n.º 156/2016, o tribunal entendeu desenvolver aturado estudo da matéria objeto do presente processo arbitral, pelo que, nos termos do artigo 21.º do RJAT, foram proferidos despachos de prorrogação do prazo de prolação da decisão arbitral, os quais estão inscritos no histórico do processo arbitral constante do sistema aplicacional do CAAD.

9. Atenta a data do despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa e subsequente notificação do mandatário da reclamante, à luz do normativo da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo e, de acordo com os preceitos dos 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, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e estão representadas nos termos da lei.

10. O processo arbitral não enferma de nulidades, mas a Requerida na sua resposta suscitou a incompetência material do tribunal arbitral para conhecer e apreciar da conformidade constitucional de atos legislativos ou das suas normas, pelo que constituindo esta uma exceção dilatória, a qual, nos termos dos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, obsta ao conhecimento do mérito do pedido de pronúncia arbitral, importa conhecer e apreciar da procedência ou não da exceção invocada pela Requerida.

11. A Requerida invoca os normativos do 1 do artigo 2.º do RJAT e o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, alegando que foi vontade expressa do legislador fixar com rigor as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral, e que aquelas, em rigor, se restringem a conhecer das

- a) Pretensões relativas à declaração da ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta, e
- b) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

12. Outrossim, a Requerida, considera ser manifesto que a competência do foro jurisdicional arbitral não compreende a apreciação da conformidade constitucional de atos legislativos ou das suas normas, *in casu* com fundamento na violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto vertente do princípio da igualdade, previsto nos artigos 13.º, e 104.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), pelo que a incompetência absoluta em razão da matéria configura uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e conduz à absolvição da instância.

13. Apreciando importa realçar que, no tocante ao pedido de pronúncia arbitral, a Requerente focaliza a sua pretensão no pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2015, não deixando, todavia, de enunciar a desconformidade constitucional

da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo por violação de princípios fundamentais e estruturantes do sistema fiscal, não consubstanciando a sua pretensão propriamente um pedido de declaração de inconstitucionalidade das normas relativas à verba 28 da TGIS.

14. Sendo inquestionável que a Requerida tem de desenvolver as suas atribuições em restrita observância e vinculação à lei, não prejudica, porém, tal facto o direito dos contribuintes e demais obrigados tributários, na defesa dos seus direitos e legítimos interesses suscitarem, nos litígios submetidos em concreto a julgamento dos tribunais, a inconstitucionalidade de determinadas normas, nem tão pouco pode impedir os tribunais, incluindo os arbitrais, de apreciarem as questões de inconstitucionalidade, que lhes sejam colocadas, aplicando ou desaplicando as normas em causa, no exercício dos poderes constitucionalmente conferidos àqueles órgãos jurisdicionais, visto que os tribunais arbitrais integram as categorias de tribunais que estruturam a organização jurisdicional do sistema de justiça português (art.ºs 203.º 204.º e 209.º da CRP).

15. Relativamente a questão de índole idêntica acompanhamos as decisões do CAAD, proferidas nos processos n.ºs 675/2017-T e 212/2018-T, respetivamente, de 04.05.2018 e de 13.12.2018, pelo que importa vincar que a CRP também atribui aos tribunais o poder de controlar a constitucionalidade das leis emitidas pelos órgãos com poder legislativo. O tribunal arbitral tem acolhimento constitucional e as suas decisões expressam o exercício do poder jurisdicional, cabendo-lhe aplicar a lei, segundo a sua interpretação, não estando obrigado a adotar a interpretação de órgãos do poder executivo ou a que, eventualmente, adotariam órgãos com poder legislativo em relação a litígios que estão pendentes em tribunais.

16. Acresce que o Tribunal Arbitral, no exercício das suas atribuições jurisdicionais, não tem de limitar a sua atividade interpretativa à letra da lei, devendo sim adotar todos os critérios de interpretação previstos na lei, mormente, os estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil e artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT). A Requerente formulou ao tribunal arbitral um pedido de declaração de ilegalidade de um ato tributário de liquidação, o qual se integra no âmbito da sua competência material e que, correlativamente, não aplique normas que, em substância, possam

violar princípios fundamentais da ordem jurídico-constitucional. O pedido formulado pela Requerente pode ser, e é, dirigido aos tribunais em geral, incluindo os arbitrais, nas ações submetidas a julgamento. Nesta medida, improcede a exceção de incompetência alegada pela Requerida.

I - 1 - CAUSA DE PEDIR

Constituem causa de pedir do pedido de pronúncia arbitral:

1.1 O ato de liquidação de imposto do Selo do ano de 2015, no valor de € 16.223,70, incidente sobre a propriedade do terreno para construção inscrito na matriz predial da freguesia da União das Freguesias de ..., ... e ..., sob o artigo..., da área do Serviço de Finanças do Porto

1.2 A decisão de indeferimento proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças Porto..., datada de 10.12.2017, referente à reclamação graciosa n.º ...2017..., que correu termos naquele Serviço de Finanças e que visava a anulação do ato de liquidação do imposto do Selo do ano de 2015.

1.3 A Requerente fundamenta a sua pretensão em:

- a) Erro na interpretação dos normativos da verba 28.1 da TGIS, porquanto a mesma só visa a tributação de terreno para construção com afetação exclusiva a habitação;
- b) Erro na interpretação dos normativos da verba 28.1 da TGIS, porquanto aquelas normas não visam onerar o sector produtivo;
- c) Erro sobre os pressupostos de direito por aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, com fundamento na violação do princípio da igualdade, por discriminação das empresas que se dedicam à compra para construção e revenda, face às demais empresas;

- d) Erro sobre os pressupostos de direito por aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, com fundamento na violação do princípio da igualdade na medida em que sujeita a tributação a propriedade de terrenos para construção relativamente aos quais a edificação, autorizada ou prevista, não inclui habitação de valor igual ou superior a € 1 000 000;
- e) Inconstitucionalidade dos normativos da verba 28.1 da TGIS por violação do princípio da igualdade.

I - 2 DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Na sua resposta a Requerida alega que:

2.1 A liquidação do Imposto do Selo em crise resulta da aplicação direta dos normativos da verba 28 da TGIS, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.

2.2 A certidão de teor do prédio urbano e a caderneta predial expressam que o terreno para construção que motivou a liquidação de imposto em crise está afeto a fins habitacionais (habitação).

2.3 A verba do artigo 28 da TGIS é uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

2.4 O ato de liquidação do imposto do Selo do ano de 2015 não enferma de qualquer vício ou ilegalidade, pelo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica o ato de liquidação impugnado.

2.5 Que a AT se limitou a fazer uma aplicação vinculada da lei pelo que não lhe pode ser assacada qualquer ilegalidade do ato de liquidação, não existindo, conseqüentemente, erro de facto ou de direito imputável aos serviços.

2.6 Deve o tribunal arbitral julgar procedente a exceção de incompetência e, em consequência, declarar a absolvição da instância.

I - 3 QUESTÕES DECIDENDAS

Ao tribunal arbitral singular cumpre decidir sobre:

3.1 A anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., que correu termos no Serviço de Finanças do Porto..., cuja apreciação e decisão foi alvo de despacho do Chefe daquele Serviço de Finanças ao abrigo de poderes delegados pelo Diretor de Finanças do Porto.

3.2 A legalidade da liquidação do Imposto do Selo do ano de 2015, no valor de 16.223.70, cujo pagamento foi realizado em três prestações, no valor unitário de € 5 407,90.

3.3 Da anulação do ato tributário de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2015 acima identificado.

3.4 Da condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo dos normativos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 61.º do CPPT.

3.5 Da competência do tribunal arbitral para apreciação da pretensão da Requerente, em função da exceção invocada pela Requerida.

II - DO MÉRITO

II - 1 - OS FACTOS

II - 1 - 1 FACTOS PROVADOS

Escalpelizada e analisada a prova documental produzida, com interesse para a apreciação e decisão da causa consideram-se provados os factos seguintes:

1.1 A reclamação graciosa contra o ato de liquidação do Imposto de Selo do ano de 2015, foi dirigida do Diretor de Finanças de Lisboa, e apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa..., tendo, porém, sido enviada ao Serviço de Finanças Porto ... para efeitos de instauração, apreciação e decisão, em virtude do terreno para construção objeto de tributação ao abrigo dos normativos da verba 28 da TGIS estar inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo n.º..., da União das freguesias de..., ... e ..., da área de jurisdição do Serviço de Finanças Porto

1.2 A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 10.12.2017 do Chefe do Serviço de Finanças do Porto ..., tendo sido a referida decisão notificada ao mandatário da Requerente.

1.3 A Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou a liquidação do Imposto do Selo do ano de 2015, em virtude da Requerente ser proprietária do referido terreno para construção, cujo valor patrimonial tributário inscrito na matriz predial é de € 1 622 370,00, o que determinou um imposto do Selo no valor de € 16 223,70, cujo pagamento foi efetuado através de três prestações (Abril/2016, Julho/2016 e Novembro/2016), no valor unitário de 5 407,90. A primeira prestação foi paga, por motivos imputáveis à Requerente, fora do prazo legal, razão pela qual a Requerente teve de suportar o valor de € 83,71 de encargos legais.

1.4 Através do Alvará de loteamento, documento anexo do pedido de pronúncia arbitral, verifica-se que o edifício a construir contempla uma área de construção de 2892,50 m², destinada a fins de comércio/serviços, pelo que o terreno para construção alvo de tributação é simultaneamente para habitação e comércio/serviços.

II-1-2 FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Não há factos essenciais com relevo para apreciação do mérito da causa, os quais não se tenham provado.

II - 2 - MATÉRIA DE DIREITO

Em ordem a decidir sobre as questões decidendas importa elencar e escarpelizar o direito aplicável.

2.1 Na redação inicial, os normativos da verba 28 da TGIS visaram tributar a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário fosse igual ou superior a € 1.000.000, incidindo a taxa, de 1%, no caso de o prédio ter afetação habitacional.

2.2 Atenta a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.ª, a justificação e a motivação para o aditamento da verba 28 da TGIS emergiram da situação económico-financeira do país, apelando ao esforço de consolidação orçamental. Na apresentação e discussão da Proposta de Lei na Assembleia da República, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais esclareceu que o Governo propôs a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor.

2.3 Na versão original da verba 28.1 da TGIS a sua “constitucionalidade” em face do princípio da igualdade, foi afirmada pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, de 11 de Novembro de 2015, aludindo ao princípio da equidade social na austeridade e, bem assim, à tributação, apenas, de prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa.

2.4 A verba 28 da TGIS encontrou-se sujeita a dúvidas interpretativas e associada a grande litigiosidade. Com efeito, questionou-se o texto da norma no sentido de se apurar a concreta definição de prédio urbano com afetação habitacional. Discutiui-se, ainda, a questão da tributação de terrenos para construção, em face do entendimento, neste sentido, da Administração tributária, contudo rejeitado, uniformemente, pelo Supremo Tribunal Administrativo e por abundante jurisprudência arbitral.

2.5 A reforma do texto da verba 28 da TGIS visou dissipar as dúvidas relativas à sua aplicação, pelo que através da Lei do Orçamento do Estado de 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31

de Dezembro), a verba 28.1 foi alterada no sentido de, então, passar a ser taxada a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos habitacionais (alterando-se a “afetação habitacional” para “prédio habitacional”) ou terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

2.6 A nova redação dos normativos não logrou dissipar as dúvidas, a controvérsia e a litigiosidade, sendo que em relação à tributação dos terrenos para construção, a dúvida ultrapassou a questão do objeto da incidência da verba 28.1, uma vez que se ampliou a incidência do Imposto do Selo, para abranger os direitos de propriedade, usufruto ou superfície daqueles terrenos para construção. Foi, assim, levantada a questão da constitucionalidade desta nova formulação da verba 28.1 da TGIS.

2.6 Sem menosprezar a evolução normativa dos preceitos, há que sublinhar que em matéria de constitucionalidade, o Tribunal Constitucional já proferiu decisões díspares, havendo que realçar o acórdão n.º 590/2015, proferido no processo n.º 542/14, em que foi decidido não julgar inconstitucional a norma da verba 28 e 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior € 1 000 000,00.

2.7 Por sua vez, o acórdão n.º 250/2017, proferido no processo n.º 156/2016, fixou jurisprudência no sentido de julgar inconstitucional a norma da verba 28.1 da TGIS, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1 000 000,00.

2.7 Na sequência deste acórdão, e em resultado de recurso para o plenário do Tribunal Constitucional, interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, verificou-se a prolação do acórdão n.º 378/2018, conexo com o processo n.º 156/2016, em que o plenário do Tribunal Constitucional fixou jurisprudência no sentido de não julgar inconstitucional a norma constante

da verba 28.1 da TGIS, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1 000 000,00.

2.8 A esta luz importa proceder à análise da situação *in casu* na qual está em causa a definição do âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ou seja, determinar se o terreno para construção em questão no presente processo arbitral pode subsumir-se no conceito de “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI” a que apela a referida verba, tendo em conta que o seu valor patrimonial é superior a € 1 000 000,00.

2.9 Ao tempo dos factos a verba 28 da TGIS integrava a redação 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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI:

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

2.10. Em face dos normativos do artigo 37.º do CIMI, importa considerar que a iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha. Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projeto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.

2.11 Em relação ao terreno para construção *in casu* existe alvará de loteamento, no qual está expresso que o terreno não tem por afetação exclusiva fins habitacionais, mas visa, outrossim, a construção de área para afetação ao exercício do comércio e serviços.

2.12 O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação (art.º 45.º do CIMI), sendo que na expressão técnica para determinação do valor patrimonial tributário intervêm vários indicadores de entre os quais o coeficiente de afetação (art.º 38.º do CIMI), pelo que não pode ser desprezado o fim a que o prédio se destina em concreto.

2.13 A hermenêutica da verba 28.1 da TGIS deve ser considerada como enunciando um conteúdo material de que, face ao CIMI, é “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, não se bastando com a mera formalidade da Autoridade Tributária e Aduaneira, no exercício da sua atividade administrativa, em aplicação das normas daquele Código (IMI) ter qualificado para efeitos matriciais um determinado imóvel como tendo aquela afetação. Se o legislador pretende tal resultado, na formulação do preceito legal, teria seguramente utilizado a expressão “terreno cujo tipo de coeficiente de localização utilizado para efeitos de determinação do VPT seja habitação, ou outra análoga.

2.14 O tribunal para formação da sua convicção teve em consideração a vastíssima jurisprudência arbitral e dos tribunais judiciais se existe sobre a temática em controvérsia, acolhendo em especial as posições enunciadas na decisão arbitral com prolação no processo n.º 296/2018-T e nos arestos que são nela referenciados.

2.15 Ora, à data do facto tributário existia um alvará de loteamento a expressar autorização para no terreno para construção em questão ser edificada construção cuja afetação tem por finalidade a habitação e também o exercício de comércio e serviços. Fica, assim, demonstrado que a afetação do prédio cuja liquidação do imposto do selo foi impugnada não é exclusivamente habitação, tendo-lhe sido atribuídas diferentes afetações, designadamente habitação e comércio, cujas afetações, à luz dos normativos do artigo 38.º do CIMI, não podem deixar de influenciar

a determinação do valor patrimonial tributário. Nesta esteira, há que enunciar o sumário do acórdão do STA, proferido no processo n.º 080/18, de 06.06.2018, em que se estabelece que (I) [n]a presente situação em que foi concedido um alvará de loteamento de acordo com o qual os prédios se destinam "a habitação coletiva e comércio/serviços", não está em causa um prédio cujo destino é apenas a habitação. (ii) Não estabelece a verba 28 em análise qualquer critério ou necessidade de ponderação sobre a percentagem em que o prédio se destina a habitação ou a comércio/serviços para podermos considerar que o legislador teve em conta tal realidade e, nada havendo dito sobre ela, concluirmos que a pretende dissolver na afetação para habitação. (iii) A Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro, esclareceu que os anteriormente por ele denominados prédios com afetação habitacional eram, afinal, *os prédios urbanos ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*. (iv) Para neste normativo estarem englobados os presentes prédios era absolutamente necessário que houvesse indicação de que são também tributados nesta sede os prédios urbanos ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja, predominantemente, para habitação”.

2.16 Nesta medida, estabelecendo a norma da verba 28.1 da TGIS a incidência sobre “prédio habitacional ou terreno para construção ou prevista, seja para habitação, e tendo ao terreno para construção alvo da presente decisão arbitral sido atribuídas diferentes afetações, não pode, por todas as razões enunciadas, ser tal terreno alvo de tributação nos termos realizados pela liquidação impugnada.

2.17 Estando demonstrado que ao terreno para construção *in casu* não lhe foi atribuída afetação exclusivamente habitacional, preenchendo aquele uma realidade que a norma de incidência não prevê nem alcança, pelo que existe erro quanto aos pressupostos de direito, devendo, assim, ser anulada a liquidação do imposto do selo do ano de 2015 impugnada no presente processo arbitral, com os subsequentes efeitos legais.

II - 3 - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

3.1 Os juros indemnizatórios são devidos 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 (n.º 1 do art.º 43.º da LGT). Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT o direito ao pagamento de juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral.

3.2 O pagamento de juros indemnizatórios pressupõe que o imposto objeto da liquidação colocada em crise tenha sido pago, o que se confirma em relação à liquidação do Imposto do Selo do ano de 2015, cujo pagamento foi realizado pela Requerente através de três prestações.

3.3 Nesta medida, tendo em consideração a procedência do pedido da Requerente em relação à declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto do Selo identificado nos autos, no valor de 16 223,70, devem ser pagos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT, em relação àquele valor, devendo a liquidação de juros indemnizatórios abranger o segmento temporal decorrido entre o pagamento indevido de cada prestação e a data da emissão da respetiva nota de crédito.

III - DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, e tendo o Tribunal formado a sua convicção com base nos factos evidenciados nas provas documentais apresentadas pelas Partes e nas razões aduzidas, bem como na doutrina e jurisprudência analisada e conexas com a temática objeto do processo arbitral, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral em relação à declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2015, no valor de 16.223,70, com a conseqüente e correspondente anulação do referido ato de liquidação;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de Indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., apresentada para sindicar a ilegalidade do referido ato de liquidação de Imposto do Selo;

- c) Que, em resultado da anulação da liquidação do Imposto do Selo do ano de 2015, deve a AT proceder à restituição à Requerente dos valores de imposto indevidamente pagos;
- d) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT, em relação aos valores de Imposto do Selo indevidamente pagos, em função do segmento temporal decorrido entre o pagamento de cada prestação e a emissão da respetiva nota de crédito;
- e) Julgar improcedente a exceção de incompetência alegada pela Requerida.

IV - 1 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 16.223,70 (dezasseis mil duzentos e vinte e três euros e setenta cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

IV - 2 CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Maio de 2019

O Árbitro

Jesuíno Alcântara Martins