

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 451/2017-T

Tema: IS (verba 28.1 da TGIS) - terrenos para construção.

Decisão Arbitral

I.RELATÓRIO

1. A..., S.A., com o NIF n.º..., e sede na ..., n.º..., ..., ...-... ...(*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2017-07-28 pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular, nos termos do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2º e artigo 10º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*) em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista: (i) à declaração de ilegalidade e anulação do acto de liquidação de imposto do selo n.º..., com referência ao ano de 2014 no valor de 21.636,65 €, respeitante ao prédio inscrito na matriz predial urbana n.º..., da União de Freguesias de ... e ..., no concelho de ..., peticionando ainda a declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico a que coube o n.º ... 2015... .

2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2017-07-31.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4º do Código Deontológico da Arbitragem Administrativa.

4. Em 2017-09-28, foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados dos artigos 11º, nº 1, alínea a) e b) do RJAT, e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2017-10-19, de acordo com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Em resultado de despacho de 2017-10-22 veio a AT, em 2017-11-22 apresentar a sua resposta e o processo administrativo.

7. Por despacho datado de 2017-11-22, e pelas razões que do mesmo constam foi notificada a Requerente no sentido de se pronunciar sobre a intenção do Tribunal em dispensar a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e consequentemente, a dispensa de produção de prova testemunhal e de apresentação de alegações escritas, tendo-se indicado como data limite para a prolação de decisão e notificação desta às partes o dia 15 de Fevereiro de 2018.

8. Através de requerimento de 2017-11-30, a Requerente veio informar não se opor à intenção do Tribunal (em consequência, de resto, no mesmo sentido expresso pela AT na sua resposta) manifestando contudo a sua intenção de apresentar alegações por escrito, tendo requerido para o efeito prazo não inferior a vinte dias.

9. Prazo esse que lhe foi concedido, conforme decorre do despacho elaborado na mesma data, tendo a Requerente apresentado as suas alegações em 2018-01-09.

10. A AT em 2018-01-29, apresentou as suas alegações que fundamentalmente, remetem para o teor da sua resposta.

11. A fundamentar o seu pedido, a Requerente apresentou fundamentos de facto e de direito, estes em três vertentes diversas a saber: A. Vício de Falta de Fundamentação, B. Vício de Violação de Lei e Erro sobre os Pressupostos de Facto de Direito e C. Violação do Princípio Constitucional da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva.

12. Relativamente aos fundamentos de facto, e para o que aqui releva, invocou em síntese o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*):

12.1. (...) é proprietária de um prédio urbano, concretamente um terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo nº..., sito na União de Freguesias de ... e ..., concelho de ...(*cfr. artigo 1 do pedido de pronúncia arbitral*),

12.2 Por referência ao ano de 2014 (...) foi notificada da liquidação relativa ao imposto do selo (...) com uma colecta de € 21.636,65 (...) pela aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo (*cfr. artigo 2 do pedido de pronúncia arbitral*),

[*são*] as seguintes as notas de liquidação que pagou:

- € 7.212,23 (1ª prestação) nº 2015 ...
- € 7.212,21 (2ª prestação) nº 2015 ...
- € 7.212,22 (3ª prestação) nº 2015 ...

(*cfr. artigo 3 do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 1, 2 e 3 com o mesmo juntos*),

12.3.O prédio, embora um terreno, não era à data do facto tributário (31/12/2014) um terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, fosse para habitação, (*cfr. artigo 5 do pedido de pronúncia arbitral*),

12.4. Por não se conformar com a liquidação, em 04/08/2015 (...) apresentou reclamação graciosa (*cf. artigo 6 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 6 com o mesmo junto*),

12.5. No decurso daquele procedimento, a que foi atribuído o nº ... 2015..., foi notificada do projecto de decisão e, em 07/10/2015, notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (*cf. artigo 7º do pedido e pronúncia arbitral e documentos nºs 7 e 8 com o mesmo juntos*),

12.6. Não se conformando igualmente com essa decisão, em 26/10/2015 [...] dela interpôs recurso hierárquico dirigido ao Senhor Ministro das Finanças (*cf. artigo 8 do pedido de pronúncia arbitral*),

12.7. No decurso deste procedimento de recurso hierárquico, a que foi atribuído o nº de processo ...2015..., [...] fez chegar elementos complementares, concretamente, juntou uma certidão emitida pela Câmara Municipal de ... em 03/02/2015 (*cf. artigo 9 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 11 com o mesmo junto*),

12.8. (...) em 03/07/2017 [...] foi notificada do despacho que recaiu sobre o referido recurso hierárquico, através do ofício nº ... de 30/06/2017, que o indeferiu totalmente (*cf. artigo 10 do pedido de pronúncia arbitral*),

13. Em suma, e no contende com este particular segmento, pugna a Requerente pela inverificação no terreno para construção em causa, da qualificação e características necessárias, de modo a ser-lhe aplicada a taxa de imposto do selo prevista na verba 28.1 da TGIS, uma vez que, no seu entender, à data das liquidações em apreço o prédio não possuía edificação autorizada ou prevista para habitação.

13.1. Concluiu o seu pedido no sentido de “*o tribunal declarar a ilegalidade e a anulação do acto de liquidação de imposto do SELO do ano de 2014, com a colecta de € 21.636,65, praticado em 20/03/2015, com o número de liquidação ..., consubstanciado nas notas de*

cobrança n° 2015..., n° 2015 ... e n° 2015 ...(por dever ainda ser julgada ilegal a decisão de indeferimento do recurso hierárquico)”

14. Conforme já assinalado em 6. a AT procedeu à junção do processo administrativo com a apresentação da sua resposta, tendo por excepção, questionado a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba 28,1 da TGIS, pronunciando-se igualmente sobre a falta de fundamentação, questões estas suscitadas pela Requerente, tendo, fundamentalmente, com interesse para o que aqui releva, e em brevíssima síntese:

14.1. Pugnado pela manutenção das liquidações aqui em crise, reiterando essencialmente o que já vinha dito nos actos de indeferimento que recaíram quer sobre a reclamação graciosa quer no recurso hierárquico, que se reconduz ao seguinte :

14.2. Os prédios urbanos que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuído a afectação habitacional no âmbito das respectivas avaliações, constando tal afectação das respectivas matrizes, estão sujeitas a imposto de selo (*cfr. artigo 25° da resposta*);

14.3. O facto de, na norma de incidência – verba 28.1 da TGIS – se ter positivado o prédio com afectação habitacional em detrimento do prédio habitacional, faz apelo ao coeficiente de afectação, cf, artigo 41° do CIMI, que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos (*cfr. artigo 26° da resposta*);

14.4. O legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral à avaliação dos “terrenos para construção”, como resulta da expressão “valor das edificações autorizadas” a que se refere o artigo 45°, n° 2 do CIMI e aplicando-lhe por conseguinte o coeficiente de afectação que vem previsto no artigo 41° do CIMI (*cfr. artigo 33° da resposta*);

14.5. (...) na avaliação dos terrenos para construção o legislador quis que fosse aplicada a metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral. Assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes, supra identificados, nomeadamente o coeficiente da afectação previsto no artº 41º do CIMI, mais resultando tal imposição legal do nº 2º do artº 45º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no mesmo terreno para construção (*cf. artigo 35º da resposta*);

14.6. A requerida finaliza assim o seu articulado:

“Nestes termos e nos mais de direito (...) deve a acção ser julgada improcedente, absolvendo-se a Autoridade Tributária do pedido, com as legais consequências”

15. O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1. alínea a), 5º e 6º do RJAT.

16. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devida e legalmente representadas (artigo 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT).

17. O processo não enferma de nulidades.

18. A AT suscitou a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral, para a apreciação do pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba nº 28 da TGIS.

II- FUNDAMENTAÇÃO

A.1. Factos dados como provados

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana nº..., da União das Freguesias de ... e ..., concelho de

2. O prédio está descrito matricialmente como “*terreno para construção*”.

3. O prédio tinha à data da liquidação do imposto do selo aqui em causa (2014), o valor patrimonial tributário de 2.163,664,75 €.
4. Em 20/03/2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação do imposto do selo – verba 28.1 nº 2014 ...,com referência ao prédio supra identificado, no montante de 21.636,65 €, emitindo as notas de cobrança relativas às três prestações.
5. Em 04/08/2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa a que veio a caber o nº ... 2015..., contra as liquidações do imposto do selo, com referência ao ano de 2014.
6. Através do ofício nº ... de 27/08/2015, foi a Requerente notificada do projecto de indeferimento da reclamação graciosa.
- 7.Indeferimento esse que veio a consolidar-se por despacho proferido em 01/10/2015 pelo Senhor Chefe de Finanças de, (em substituição), tendo sido notificado à Requerente em, 07/10/2015, através do ofício nº
8. A Requerente em 27/10/2015 interpôs recurso hierárquico a que coube o nº...2015... que veio a ser indeferido em 30/06/2017, com comunicação à Requerente.
9. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações do imposto do selo supra identificadas.
10. Consta dos autos e fazendo parte integrante do processo administrativo anexo, uma certidão emitida em 03 de Fevereiro de 2016 pela Câmara Municipal de ..., cuja teor é o seguinte:

“B..., Chefe da Divisão de Gestão Urbanística, do Departamento de Urbanismo e Planeamento, ao abrigo das competências que lhe foram subdelegas pela Diretor de Departamento e que constam do despacho nº 42/2015, certifica, narrativamente e conforme despacho exarado no pedido de A..., S.A., com sede ..., ... AR-, registado nesta Câmara sob o número ... que, relativamente ao lote nº 1 do alvará de loteamento nº .../83, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o nº .../... da ..., desanexado do nº .../... e inscrito na matriz sob o artigo nº... da respectiva freguesia, foi prestada a seguinte informação:

“Este lote tem sido objeto de sucessivos ajustes, por foram a ser compatibilizada a construção proposta com a intervenção projetada pela C..., S.A, para a construção superior do metro, impedindo a concretização das atuais previsões para o mesmo.

De acordo com o aditamento nº ... de 2009 ao alvará de loteamento, para o lote 1 está prevista a construção de um edifício da habitação com 106 fogos.

No entanto esta solução, não foi ainda concretizada, por não se ajustar à última proposta prevista para a linha do metro, quanto ao alinhamento da construção e cotas de implantação.

Face a esta situação o requerente apresentou um pedido de informação prévia – Pº .../14GU - de forma a ser informado da viabilidade da alterar o loteamento. A alteração pretendida visa a compatibilização com o estudo da C..., SA e a previsão de um área comercial no edifício, que deixa de ser exclusivamente destinado a habitação.

Esta proposta ainda não obteve decisão por parte da CNN, apesar de após várias reuniões e contactos com a C..., SA, se ter definido conclusivamente o local e cotas de implantação da construção.

Após obtenção da informação favorável terá que ser solicitada a alteração à licença de loteamento, que defina os novos parâmetros urbanísticos para o lote”.

11. No parecer elaborado pelo AT na sequência da reclamação graciosa apresentada, pronunciou-se a mesma da seguinte forma:

“Consultando o sistema informático do património, nomeadamente a caderneta predial urbana do citado artigo, verifica-se da descrição matricial do imóvel, que se trata de um terreno para construção e da consulta da ficha de avaliação, constata-se que foi avaliado em afectação habitacional no tipo de coeficiente de localização (de acordo com o disposto no artº 41º do CIMI), havendo referência que a descrição da avaliação foi elaborada com dados do alvará de loteamento nº .../83”

12. Em 28/07/2017, a Requerente apresentou junto do CAAA pedido de pronúncia arbitral que veio a dar origem ao presente processo. (*cfr. sistema informático de gestão processual do CAAD*).

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, inexistem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importem para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [(cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT e nº 3 do artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e d) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função de sua relevância jurídica a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da (s) questão (ões) de direito. (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT).

Assim sendo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110, nº 7 do CPPT, a prova documental junta aos autos e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

B. DO DIREITO

Nota preliminar

Conforme se sinalizou, em sede de resposta, e por excepção, suscitou a AT “[a] incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba nº 28 da TGIS” em resultado de a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, e mais concretamente sob os artigos 94 a 110 ter expandido argumentário sobre a “violação do princípio constitucional da igualdade tributária e da capacidade contributiva” para aí concluir (artigo 108 do pedido de pronúncia arbitral) que “(...) a verba 28.1 Tabela Geral do Imposto do Selo quando interpretada no sentido que devem ser tributados os “terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação “ deve ser julgada inconstitucional - e, nessa medida, deve ser desaplicada – por violação do princípio da igualdade tributária (...)

A AT veio aduzir, a respeito deste segmento, que a competência material do Tribunal Arbitral, como se encontra desenhada no artigo 2º, nº 1 do RJAT não compreende a declaração da inconstitucionalidade da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aqui em apreciação.

Não obstante a Requerente não ter sido notificada para se pronunciar sobre a suscitada excepção, a verdade é que, em sede de alegações, teve oportunidade de densificar este particular argumento do seu pedido de pronúncia arbitral, concluindo que *“não pretende que este Tribunal declare qualquer inconstitucionalidade por si só substituindo-se ao Tribunal Constitucional para o efeito”*; *“o que se pretende é que seja cumprido o artigo 204º da CRP, nomeadamente, que o Tribunal se recuse a aplicar normas que sejam inconstitucionais”*

Isto posto;

Independentemente de se analisar da necessidade do impulso processual do Tribunal materializado na notificação à parte para se pronunciar sobre as excepções suscitadas, a verdade é que a Requerente veio à mesma responder, em articulado que lhe é legítimo apresentar (alegações).

Constituindo o exercício do contraditório um dos princípios basilares do processo arbitral (artigo 16º, alínea a) do RJAT), *“deverá entender-se que, apesar da falta de uma referência explícita naquela alínea a) do artigo 16º do RJAT, também no processo arbitral a observância deste princípio pode ser dispensada em caso de manifesta desnecessidade”*

.¹

Cabendo aqui partilhar e subscrever o entendimento de que as alegações contêm também a virtualidade de a parte aí se poder pronunciar *“sobre as excepções que eventualmente sejam invocadas pelo representante da Fazenda Pública (...)”*², o que efectivamente se veio a verificar tendo-se assegurado o exercício do contraditório.

¹ *Guia da Arbitragem Tributária*, Coord. Nuno Villa - Lobos e Mónica Brito Vieira, Comentário de Jorge Lopes de Sousa, Edição CAAD, Almedina 2013.

² Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, II volume* página 295, 6ª Edição, 2011, Áreas Editora.

De todo o modo, e como se concluirá *infra*, a apreciação mais detalhada sobre a competência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba nº 28 da TGIS estará prejudicada face à ordem de conhecimento dos vícios a que este Tribunal Arbitral entende proceder face à estatuição do artigo 124º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) *ex vi* artigo 29º nº 1, alínea a) do RJAT.

Não deixará contudo de assinalar-se em nota brevíssima, que este Tribunal perfilha posição divergente da que emerge da posição da AT, improcedendo, a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral nos moldes em que a mesma é suscitada pela AT.

Por flagrante similitude com o caso vertente, remetemos *data venia* para o decidido no âmbito do processo nº 385/2015- T proferido em 2015-11-30, no âmbito do CAAD ao qual aderimos sem quaisquer objecções ou reservas;

“ No entender deste tribunal, terá havido alguma incompreensão da Requerida quanto ao pedido deduzido pela Requerente. Com efeito, o que a Requerente pretende é a declaração de ilegalidade do acto de liquidação contestado, com base na inconstitucionalidade da norma que o sustente. E esta conclusão sobre o objecto dos presentes autos resulta evidente do pedido efectuado a final pela Requerente: “Termos em que deve ser anulado o acto de liquidação de imposto do selo relativo ao ano de 2014 sobre o imóvel identificado no artigo 2º desta petição, com todas as consequências legais”.

Contrariamente ao que a Requerida parece ter interpretado do pedido e das alegações da Requerente, não se pretende que este tribunal se substitua ao Tribunal Constitucional e declare inconstitucional a verba 28.1 da TGIS; pretendendo, sim, que este tribunal, no âmbito dos poderes que lhe são reconhecidos legalmente, julgue a norma inconstitucional, recusando assim, a sua aplicação ao caso concreto. Não podendo a norma ser aplicada em concreto, o acto tributário que resulta da execução da mesma será, conseqüentemente, ilegal e, como tal, anulável.

O que está em causa nos presentes autos é, pois, a legalidade do acto de liquidação, sendo que para poder decidir, este tribunal terá que, necessariamente e por impositivo

constitucional (artº 204º da CRP), avaliar da conformidade constitucional das normas que juridicamente o sustentam”.

Questões a decidir:

(i) se para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, o prédio subjacente, sendo terreno para construção está abrangido e sujeito à sua incidência,

(ii) se a verba 28.1 da TGIS, na redacção introduzida pela Lei nº 83-C/2013, de 13 de Dezembro, é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva devendo, nesse caso, ser recusada a respectiva aplicação.

O quadro normativo e a sua evolução

A sujeição a imposto do selo sobre os prédios com afectação habitacional tem origem no aditamento da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efectuado pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com a redacção 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 – sobra o valor tributário utilizado para efeito de IMI;

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%;

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%”.

O artigo 194º da Lei nº 83- C/2013, de 31 de Dezembro (LOE 2014), procedeu à alteração da redacção da verba 28.1 da TGIS como segue:

“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%”.

O nº 2 do artigo 210º da Lei nº 42/2016, de 28 de Dezembro (LOE 2017) veio revogar a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Por outro lado,

Determina o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro que *“às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”.*

Sendo que de conformidade à estatuição do artigo 6º, nº 1 do Código do IMI, os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais ou para serviços, terrenos para construção e outros.

Densificando e definindo o nº 3 do artigo 6º do diploma em questão os terrenos para construção como *“(...) 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 operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenha, sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem quaisquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegias ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos”.*

Face à alteração produzida pela Lei nº 83-C/2013 de 31 de Dezembro (LOE 2014) afigura-se lícito concluir que o facto gerador do imposto do selo, concernente à verba 28.1 da respectiva tabela é constituído por três pressupostos:

- (a) a titularidade de um direito real sobre o prédio em questão,
- (b) valor patrimonial tributário igual ou superior a um milhão de euros,
- (c) que a “edificação autorizada ou prevista seja para habitação”.

As partes não dissentem quanto à qualificação do prédio em causa como “*terreno para construção*”, circunstância que desde logo decorre da respectiva caderneta predial e do confronto com os artigos 2º, 4º e 6º do Código do Imposto sobre Imóveis, aplicáveis face à norma de incidência em questão, importam, isso sim, analisar se sobre o mesmo é legítima e lícita a liquidação: “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.*”

Importará pois, face ao acabado de dizer-se, dissecar da relevância do facto de matricialmente, o prédio se encontrar qualificado como “terreno para habitação”.

Com a devida vénia, subscreve-mos e perfilhamos sem qualquer objecção o que vem dito, neste segmento, na decisão proferida no âmbito do CAAD no processo nº 150/2017-T de 27/10/2017, que veio a ser secundado noutras decisões arbitrais:

“ Não é a simples inscrição matricial como “terreno para construção” que acarreta a inelutável aplicação da verba 28.1 da TGIS, já que ela não constitui, por si só, demonstração cabal de que um determinado prédio tem uma edificação para habitação prevista.

Veja-se a este propósito JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Coimbra, Almedina, 3ª ed., 2015, págs. 110 a 112); “O direito a construir não está ínsito 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. [...] só quando esse direito se constitui na

esfera jurídica da proprietário é que o Código do IMI estabelecer que estamos perante um terreno para construção”.

Assim, parece claro para a verificação da previsão normativa não basta a mera inscrição matricial de um prédio como terreno para construção afecto a habitação, porquanto o recorte da incidência objectiva ora em apreço não abdica da demonstração de um efectiva potencialidade de edificação, necessariamente revelada pela existência da suportes documentais que a autorizam. O mesmo é dizer que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS só se materializa, e mesmo assim não em termos definitivos ou completos, com a verificação de uma “afecção efectiva”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES (ob. Cit., p. 507).”

Retirando-se ainda da decisão que vimos seguindo:

“Ora, sem a demonstração dessa efectiva potencialidade de edificação não se mostra aplicável a verba 28.1 da TGIS. Contudo, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS não basta essa efectiva potencialidade de edificação. É necessário provar que a edificação, autoriza ou prevista, é para habitação. O mesmo é dizer que não pode ser para fim diverso do de habitação, já que, segundo nos parece, a edificação para comércio ou industria não dará lugar à aplicação da norma a que vimos fazendo referência”.

Ora, revertendo ao caso concreto, não obstante estarmos perante um prédio, matricialmente inscrito como sendo “terreno para habitação” de tal facto não decorre, de forma automática a sua sujeição à verba 28.1 da TGIS.

Desde logo face às vicissitudes sinalizadas pela Requerente envolvendo a C... do Porto e a própria Câmara Municipal de ... parece poder concluir-se que não obstante o alvará de loteamento nº .../83, alterado pelo Aditamento nº.../09, de 04/06/2009, em 2014, não se encontrava autorizada ou prevista qualquer edificação para habitação, com referência a 31/12/2014.

Aliás, na certidão emitida pela Câmara Municipal de ... em 03 de Fevereiro de 2016, onde para além do mais se dá conta que o lote em causa “*tem sido objecto de sucessivos ajustes, por forma a compatibilizar a construção proposta com a intervenção projetada pela C..., SA*”, refere a mesma que a “*alteração pretendida visa a compatibilização com o estudo da*

C... SA e a previsão de uma área comercial no edifício, que deixa de ser exclusivamente destinada a habitação”.

No nosso entendimento e como referido supra, a afectação do prédio a fim diverso da habitação, afastaria, sem mais, a sujeição à verba 28.1 da TGIS.

Pelo que, sem necessidade de outras quaisquer considerações sob pena de redundância, não podemos deixar de subscrever a posição da Requerente no segmento em que afirma *“desconhecendo-se a possibilidade efectiva de construção e o destino concreto que seria concedido ao terreno não pode o mesmo ser considerado “terreno para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos e para os efeitos do disposto na verba nº 28.1 da TGIS, na redacção aplicável ao ano de 2014.”*

Face o que vem de dizer-se procede o pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente por claro vício de lei e erro sobre os pressupostos de facto e de direito, ficando prejudicado o conhecimento dos demais vícios apontados pela Requerente.

Como decorre de forma impressiva do acórdão do CAAD, proferido no âmbito do Processo nº 91/2012-T, de 2013-01-21, *“a procedência integral de violação de lei prejudica o conhecimento dos vícios de forma e procedimentais, como decorre da ordem de conhecimento de vícios prevista no nº 2 do art. 124º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT.*

Na verdade, o estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios só se justifica pela eventual procedência dos vícios de conhecimento prioritário tornar desnecessário o conhecimento dos restantes, pois, se fosse sempre necessário conhecer-se todos os vícios seria irrelevante a ordem do seu conhecimento.”

A esta luz, inexistindo quaisquer razões para dissentir quanto ao sentido expresso no supra referido acórdão arbitral, fica prejudicado, como já assinalado, o conhecimento do vício da falta de fundamentação e de violação do princípio constitucional da igualdade tributária e

da capacidade contributiva para além da referência sintética, quanto a estes últimos a que supra se procedeu, a propósito da decisão da excepção suscitada pela Requerida.

III- DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Ausência de pedido expresso

Decorre do disposto no nº 1 do artigo 108º do CPPT, aqui aplicável por força da alínea a) do nº 1 do RJAT, que a Requerente deve formular na sua petição inicial (aqui pedido de pronúncia arbitral) “*pedidos dependentes do pedido principal, como o de condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, ou indemnização por garantia prestada*”³.

Ora,

No pedido que formula, com que encerra o seu articulado, a Requerente não peticiona o pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, o mesmo se verificando em sede das alegações que apresentou.

A menção a “*juros de mora*” só se encontra na parte introdutória do seu PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, concretamente sob 3, nos seguintes termos “*Que a Autoridade Tributária e Aduaneira seja condenada a restabelecer a situação que existiria se os actos tributários objecto da decisão arbitral não tivessem sido praticados, procedendo à devolução do valor do imposto devidamente liquidado e pago pela Autora (€ 21.635,65), acrescido de juros de mora, a contar da data de pagamento do imposto, calculados à taxa legal supletiva, nos termos do artigo 24º, nº 5 do RJAT, artigos 35º, nº 10 e 43º da LGT e artigo 61º, nº 4 e 5º do CPPT*”.

Mesmo admitindo que a Requerente no citado parágrafo introdutório pretendia referir-se a juros indemnizatórios e não de mora (que constitui realidade diferente), a verdade é que no

³ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, página 208, Áreas Editora, 2011.

pedido com que conclui o seu petítório inexistente qualquer expressa menção a pedido de juros, o mesmo se verificando, como referido, em sede das alegações produzidas.

A questão que aqui se coloca é a de saber-se, se face à ausência de peticionamento expresso na condenação e pagamento de juros indemnizatórios é lícito ao tribunal tal condenação.

A favor dessa impossibilidade milita, desde logo, a possibilidade de nos defrontarmos com excesso de pronúncia a determinar, em última análise, a nulidade da sentença, face à previsão do artigo 125º do CPPT aplicável.

Não desconhece este Tribunal Arbitral Singular a subsistência de divergências a nível jurisprudencial quanto à necessidade de pedido expresso no pagamento de juros indemnizatórios, nomeadamente a que se retira do acórdão STA de 18/05/2005, no âmbito do processo nº 296/05, relatado pelo Exmo. Senhor Conselheiro Baeta de Queiroz: *“No recurso contencioso de anulação de acto de Subdirector-Geral dos Impostos que desatendeu o recurso hierárquico da decisão que, por sua vez, indeferira o pedido de reclamação graciosa contra um acto de liquidação, não sendo expressamente pedidos juros indemnizatórios, não cabe a condenação da Administração no respectivo pagamento.”*

Reconhecendo de igual modo, como é sinalizado por Jorge Lopes de Sousa (obra e local citados) que *“a jurisprudência dominante do STA vinha sendo no sentido da obrigatoriedade de formulação de pedido de pagamento de juros indemnizatórios na petição de impugnação ou de reclamação graciosa”*

Sendo que, acrescenta ainda o autor: *“Esta jurisprudência, porém, parece não dever seguir-se após a vigência da LGT (...)”* concluindo em anotação ao artigo 61º do CPPT (obra citada, I volume, página 568) o seguinte: *“ Por outro lado, é certo que depois da LGT, o art. 61º, nº 3 do CPPT, na redacção inicial, veio estabelecer que os juros indemnizatórios serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, mas não é menos certo que nem da LGT*

nem do CPPT resulta que a atribuição de juros indemnizatórios deva ser efectuada oficiosamente pelo tribunal”.

Por outro lado;

De harmonia com o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 24º 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 exactos 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 arbitrais tributários *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º 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 actos ou situação objecto 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 2º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT utiliza a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam junto do 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 proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, com se depreende do artigo 43º, nº1 da LGT, em que se estabelecer

que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosas ou impugnação judicial, que houve erro dos serviços de que resulte o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” e do artigo 61º, nº 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 32 de Dezembro, a que corresponde o nº 2 na redacção 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*”.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocar o sujeito passivo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efectuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Face ao que vem de expor-se, e perante o sentido decisório quanto ao mérito da causa já assinalado, entende este Tribunal Arbitral Singular em condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

IV- DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral Singular em;

- a. julgar procedente o pedido formulado pela Requerente e em consequência anular as liquidações de Imposto do Selo em causa, com a consequente declaração de ilegalidade e anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico,
- b. julgar procedente o pedido também na parte relativa ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente,
- c. condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

V- VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estatuído nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, 97º -A, nº 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 21.636,65 €.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em 1.224.00 €, a cargo da Requerida.

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.

Catorze de Fevereiro de dois mil e dezoito.

O árbitro

(José Coutinho Pires)