

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 597/2020-T

Tema: IMI – Indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa; Competência do Tribunal Arbitral; Impugnação do valor patrimonial tributário; Ato de fixação da matéria tributária.

SUMÁRIO:

I – O Tribunal Arbitral é competente para conhecer de atos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa, quando os fundamentos do pedido de revisão consistem em ilegalidades praticadas em liquidações de tributos.

II - O prazo para interposição do pedido de pronúncia arbitral, em caso de dedução de revisão oficiosa, conta-se a partir da presunção de indeferimento tácito e não do termo do prazo para pagamento voluntário das liquidações.

III – Os terrenos para construção destinados a edificação, autorizada ou prevista, para habitação e comércio (afetação mista) estão sujeitos a imposto do selo, nos termos da verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, mas apenas quanto à parte destinada a habitação, desde que o VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00 e os VPTs das diferentes partes constem das respetivas matrizes prediais por avaliação efetuada nos termos da alínea b), n.º 2 do artigo 7.º do CIMI.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Dr. José Poças Falcão (na qualidade de árbitro-presidente), Dr. Rui Ferreira Rodrigues e Professora Doutora Nina Aguiar (na qualidade de árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

1.5 - Os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitros do tribunal arbitral coletivo, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.6 - Em 28 de dezembro de 2020, 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 coletivo ficou constituído em 27 de janeiro de 2021.

1.8 - A AT foi notificada, por despacho arbitral de 1 de fevereiro de 2021, 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 Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.10 – Em 16 de abril de 2021, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por exceção (incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e caducidade do pedido de pronúncia arbitral) e por impugnação, pugnando pela procedência das exceções dilatórias invocadas, ou caso assim não se entenda, pela improcedência, por não provada, do pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação, com a conseqüente absolvição do pedido.

1.11 – 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 26 de abril de 2021, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, tendo ainda decidido que o processo

prosseguisse com alegações escritas, de facto e de direito, facultativas, por prazo simultâneo de 20 dias.

1.12 - Pelo mesmo despacho foi determinado que, com as alegações ou no prazo para a sua apresentação, a Requerente responderia, querendo, às exceções invocadas pela Requerida, e que a decisão arbitral seria proferida em 15 de julho de 2021, devendo até essa data a Requerente efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

1.13 – Em 20 de maio de 2021 a Requerente apresentou as suas alegações, pronunciando-se sobre as exceções invocadas pela Requerida e sobre a questão da impugnabilidade dos atos de liquidação com os fundamentos que invocou.

1.14 – Na mesma data a Requerida apresentou as suas alegações, juntando cópia do acórdão arbitral de 10-05-2021, proferido no processo n.º 487/2021-T.

1.15 – Em 13 de julho de 2021 a Requerente requereu a junção aos autos de cópia das decisões arbitrais de 24-06-2021 e 30-06-2021, proferidas, respetivamente, nos processos n.ºs 500/2020-T e 483/2020-T.

1.16 – Por despacho de 13 de julho de 2021 foi notificada a Requerida para exercer o contraditório relativamente ao documento e decisões arbitrais antes referidos. Pelo mesmo despacho a data da decisão arbitral foi transferida para período posterior a 15-07-2021, sem ultrapassar o dia 30/9/2021.

1.17 – Em 09 de setembro de 2021 a Requerente requereu a junção aos autos de cópia da decisão arbitral de 10-08-2021, proferida no Processo n.º 485/2020-T, a qual, por despacho de 14-09-2021 foi admitida a junção, sem necessidade de contraditório.

1.18 – As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/A2011, de 22 de março), encontram-se devidamente representadas e o processo não enferma de nulidades.

Posição das Partes

Da Requerente -

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

Que os terrenos para construção de que em 31-12-2015 é proprietária têm edificação prevista ou autorizada mista (habitação e comércio) e não exclusivamente para habitação, condição necessária para os mesmos serem tributados em imposto do selo (verba 28.1 da TGIS).

Que as liquidações contestadas incidiram sobre a totalidade do VPT de cada prédio (terreno para construção), o que consubstancia uma ilegalidade por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira, em alguns casos, reconhecido formalmente tal erro e procedido à revogação parcial das liquidações, expurgando do cálculo do imposto do selo os VPTs das parcelas sem edificação prevista ou autorizada para habitação.

Assim, “o **erro sobre os pressupostos de facto** consubstancia-se na medida em que as Liquidações Contestadas assentam no pressuposto errado de que os Terrenos para Construção teriam edificação prevista ou autorizada exclusivamente para habitação, o que não tem qualquer correspondência com a realidade que é do conhecimento da AT”.

Os “**erros na aplicação do direito** resultantes: (i) da violação da verba 28.1 da TGIS ; (ii) de interpretação da verba 28.1 da TGIS desconforme ao princípio constitucional da legalidade tributária; (iii) da violação dos artigos 77.º da LGT, 153.º do CPA e 268.º, n.º 3, da CRP que estabelecem um dever legal de fundamentação dos atos tributários; (iv) da violação do artigo 74.º da LGT que estabelece um ónus da AT de provar os factos constitutivos do seu direito a tributar; e, (v) da violação das normas legais que estabelecem a fórmula de cálculo de avaliação dos terrenos para construção (*maxime*, do artigo 45.º do Código do IMI)”, cfr. artigo 151.º do PPA.

A ilegalidade das liquidações assenta ainda em VPTs que foram fixados pela AT com recurso a uma fórmula de cálculo ilegal, uma vez que foi aplicada a fórmula prevista no artigo 38.º do CIMI em vez da do artigo 45.º

Termina, requerendo a procedência do pedido arbitral, por fundado e provado, e, em consequência, a anulação total da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado (ato imediato do presente pedido arbitral) e a anulação parcial das Liquidações Contestadas (atos mediatos do presente pedido arbitral) com base em todos os vícios elencados e com todas as consequências legais incluindo o reembolso do imposto indevidamente pago (€465.179,10) pela Requerente acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor de 4% por ano sobre o valor de imposto pago em excesso, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Da Requerida -

Defendendo-se por exceção, invoca:

A incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa bem como a caducidade do pedido de pronúncia arbitral.

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

A questão jurídica controvertida nos presentes autos consiste em saber se os terrenos para construção com afetação habitacional, ainda que não exclusiva, são suscetíveis de integrar o âmbito de incidência da Verba 28.1 TGIS, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com afetação habitacional e outras cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00, se encontram sujeitos a imposto do selo.

Os documentos probatórios carreados aos presentes autos arbitrais permitem, concluir que a afetação de cada um dos prédios apesar de não exclusivamente afeta a habitação, tinha ainda assim essa finalidade.

Assim, todos os documentos juntos sob os números 2, 3, 4 e 5 juntos com a PI, evidenciam que os prédios em causa são terrenos para construção com afetação habitacional, nos termos do artigo 6º, nº 3 do CIMI, e nessa medida, cabem no âmbito da incidência objetiva da Verba 28.1 da TGIS.

Termina, pugnando pela procedência das exceções dilatórias invocadas, ou caso assim não se entenda, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, uma vez que as liquidações controvertidas consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei por erro nos pressupostos.

2. Matéria de Facto

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

a) Em 31-12-2015, a Requerente era proprietária dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob os artigos matriciais ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., os quais correspondem aos lotes n.ºs 1, 2, 3, 4, 4A, 5, 6, 7, 8 e 9, respetivamente, do Alvará de Loteamento n.º .../2010 alterado pelo Aditamento n.º 1, emitido em 31.07.2015, cfr. artigo 17.º do PPA e documento n.º 3 a este junto;

b) Nos termos do referido Alvará de Loteamento os terrenos para construção dispõem de edificação prevista ou autorizada mista (para habitação e para comércio), sendo que a área destinada a habitação é, no total, de 100.213 m² e a área destinada a comércio é, no total, de 18.989 m², cfr. artigos 24.º e 25.º do PPA e documento n.º 3 a este junto;

c) Os terrenos para construção antes referidos foram avaliados para efeitos do imposto municipal sobre imóveis (IMI), em 30-09-2015, em resultado de declarações (modelo 1 do IMI) apresentadas em 29-09-2015, cfr. documento n.º 4 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido;

d) Nas referidas avaliações, o valor patrimonial tributário (VPT) dos terrenos para construção foi determinado pela soma dos valores atribuídos a cada uma das partes destinadas a habitação e comércio, cfr. segunda página das cadernetas prediais urbanas que constitui o documento n.º 4 junto com o PPA, bem como o mapa integrado no artigo 32.º deste.

Descrição	Artigo matricial	Tipo de prédio	VPT parcela com edificação prevista para habitação	VPT parcela com edificação prevista para comércio	VPT do Terreno para Construção inscrito na matriz
Lote 1	...	Terreno para Construção	€ 5.923.040,00	€ 807.170,00	€ 6.730.210,00
Lote 2	...	Terreno para Construção	€ 6.022.610,00	€ 858.320,00	€ 6.880.930,00
Lote 3	...	Terreno para Construção	€ 2.835.220,00	€ 563.310,00	€ 3.398.530,00
Lote 4	...	Terreno para Construção	€ 4.478.450,00	€ 862.890,00	€ 5.341.340,00
Lote 4A	...	Terreno para Construção	€ 5.379.510,00	€ 860.120,00	€ 6.239.630,00
Lote 5	...	Terreno para Construção	€ 3.645.280,00	€ 674.060,00	€ 4.319.340,00
Lote 6	...	Terreno para Construção	€ 3.729.940,00	€ 699.800,00	€ 4.429.740,00
Lote 7	...	Terreno para Construção	€ 2.565.130,00	€ 432.330,00	€ 2.997.460,00
Lote 8	...	Terreno para Construção	€ 2.565.130,00	€ 424.740,00	€ 2.989.870,00
Lote 9	...	Terreno para Construção	€ 2.745.760,00	€ 445.100,00	€ 3.190.860,00
SOMA			€ 39.890.070,00	€ 6.627.840,00	€ 46.517.910,00

e) Em 05-04-2016 a AT procedeu à liquidação do imposto do selo, respeitante à verba 28.1 da TGIS, resultante da aplicação da taxa de 1% sobre o VPT de cada um dos terrenos para construção, no valor global de € 465 179,10, cfr. artigo 19.º do PPA e documento n.º 2 a este junto.

Liquidações	Artigo Matricial ...	VPT Em 31-12-2015	Imposto Selo 1. ^a prestação Abril/2016	Imposto Selo 2. ^a prestação Julho/2016	Imposto Selo 3. ^a prestação Novembro/2016	Imposto Selo Total
2016 ... 2016 ... 2016	€ 6.730.210,0 0	€ 22.434,04	€ 22.434,03	€ 22.434,03	€ 67.302,10
2016 ... 2016 ... 2016	€ 6.880.930,0 0	€ 22.936,44	€ 22.936,43	€ 22.936,43	€ 68.809,30
2016 ... 2016 ... 2016	€ 3.398.530,0 0	€ 11.328,44	€11.328,43	€ 11.328,43	€ 33.985,30
2016 ... 2016 ... 2016	€ 5.341.340,0 0	€ 17.804,48	€ 17.804,46	€ 17.804,46	

						€ 53.413,40
2016 ...	...	€	€		
2016 ...		6.239.630,0	20.798,78	€		
2016 ...		0		20.798,76	€ 20.798,76	€ 62.396,30
2016 ...	...	€	€		
2016 ...		4.319.340,0	14.397,80	€		
2016 ...		0		14.397,80	€ 14.397,80	€ 43.193,40
2016 ...	...	€	€		
2016 ...		4.429.740,0	14.765,80	€		
2016 ...		0		14.765,80	€ 14.765,80	€ 44.297,40
2016 ...	...	€2.997.460,	€ 9.991,54			
2016 ...		00		€ 9.991,53	€ 9.991,53	€ 29.974,60
2016 ...	...	€2.989.870,	€ 9.966,24			
2016 ...		00		€ 9.966,23		
2016 ...					€ 9.966,23	e29.898.7 0

2016 ...	...	€	€		
2016 ...		3.190.860,0	10.636,20	€		
2016 ...		0		10.636,20	€ 10.636,20	
						€ 31.908,60
TOTAIS		€				€ 465.179.1 00

f) Em 28-12-2019 a Requerente, representada por C..., S.A., contribuinte n.º ..., submeteu eletronicamente declarações modelo 1 do IMI, tendo em vista a avaliação dos terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, com produção de efeitos à referida data de apresentação das declarações, cfr. artigo 37.º do PPA e documento n.º 5 a este junto;

g) Em 06-04-2020 a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa, nos termos conjugados dos artigos 49.º, n.º 3, do Código do Imposto do Selo (na redação em vigor à data dos factos), 115.º do CIMI, 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) e 44.º, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), das liquidações de imposto do selo referidas na alínea e) supra, no qual suscitou diversas questões de ilegalidade dos referidos atos tributários e solicitou a revisão dos mesmos e, em consequência, a anulação das referidas liquidações, o reembolso do imposto do selo, juros e custas pagos indevidamente no montante de € 467.941,65, bem como dos respetivos juros indemnizatórios, cfr. documento n.º 1 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido;

h) O pedido de revisão oficiosa não foi decidido até 04-11-2020, data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;

i) A avaliação dos terrenos para construção requerida em 28-12-2019, nos termos do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI, foi efetuada em 20-07-2020, sendo a Requerente notificada para, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 76.º do CIMI, requerer, querendo, segunda avaliação, resultando da mesma os seguintes VPT's, cfr. documento n.º 6 junto com o PPA, cujo teor se dá como reproduzido.

Ficha de avaliação	Artigo matricial ...	Tipo de prédio	VPT parcela com edificação prevista para habitação	VPT parcela com edificação prevista para comércio	VPT do Terreno para Construção inscrito na matriz
...	...	Terreno para Construção	€ 3.247.930,00	€ 347.948,11	€ 2.899.975,13
...	...	Terreno para Construção	€ 3.566.550,00	€ 462.770,87	€ 3.103.776,49
...	...	Terreno para Construção	€ 1.865.320,00	€ 165.045,58	€ 1.236.308,22
...	...	Terreno para Construção	€ 2.709.990,00	€ 306.629,85	€ 2.403.350,43
...	...	Terreno para Construção	€ 3.184.670,00	€ 387.108,90	€ 1.444.437,07
...	...	Terreno para Construção	€ 2.308.870,00	€ 328.851,62	€ 1.980.010,90
...	...	Terreno para Construção	€ 2.345.920,00	€ 347.157,41	€ 1.998.752,71
...	...	Terreno para Construção	€ 1.119.980,00	€ 165.242,63	€ 1.284.735,49
...	...	Terreno para Construção	€ 1.917.456,00	€ 251.578,89	€ 1.665.863,19

j) Em 4 de novembro de 2020 a Requerente apresentou 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, que deu origem ao presente processo.

2.2 Factos não provados

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

2.3 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 selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 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.

3 - Saneamento

3.1 - Porque as exceções dilatórias invocadas (incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e caducidade do pedido de pronúncia arbitral) poderão constituir obstáculo ao conhecimento do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, cfr. artigos 576.º, n.º 2, e 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC, deverão as mesmas ser oficiosa e prioritariamente conhecidas.

Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 608.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto na alínea e), n.º 1, artigo 22.º do RJAT, “(...) a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da

instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica” devendo o juiz “resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”

Assim:

a) **Da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito**

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT).

Refere-se nesta norma que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A 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; (redação da Lei n.º 64- B/2011, de 30 de Dezembro).

Para Jorge Lopes de Sousa¹, a competência dos tribunais arbitrais “restringe-se à atividade conexonada com atos de liquidação de tributos, ficando fora da sua competência a apreciação da legalidade de atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da Administração Tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação do ato de liquidação, a que se refere a alínea p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT” (sublinhado nosso).

Nesta norma cairá, inelutavelmente, a reclamação graciosa, nos casos de indeferimento expresso que não comporte apreciação do ato de liquidação, face à revogação do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, que referia: “Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação”.

¹ *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária* in *Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2013, p. 105

A apreciação da competência do tribunal arbitral envolve um juízo sobre a adequação ao caso *sub judice* do meio processual da ação administrativa ou do processo de impugnação judicial, em atenção ao disposto naquele artigo, que procede à definição dos respetivos campos de aplicação, distinguindo a “*impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação*” (alínea d) do n.º 1) e o “*recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação*” (alínea p) do n.º 1), sendo que, nos termos do n.º 2 do artigo 97.º, o “*recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos*”.

Para concretizar tal distinção entre o âmbito de aplicação destes meios processuais, que, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, possui relevo na definição da competência dos tribunais arbitrais tributários, constitui orientação jurisprudencial consolidada que “*a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no artigo 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial*” (cfr. acórdão do STA de 25.06.2009, proc. n.º 0194/09).

Este, o entendimento, consolidado, da jurisprudência dos Tribunais Arbitrais, que funcionam sob a égide do CAAD (cfr. acórdãos n.ºs 148/2014-T, de 19-09-2014; 236/2013-T, de 22-04-2014; e 244/2013-T, de 06-05-2014, entre outros).

Também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a pronunciar-se no mesmo sentido, cfr. acórdãos de 14-05-2015 (P. 01958/13), 18-06-2014 (P. 01752/13) e 28-05-2014 (Proc. P. 01263/13), entre muitos outros.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

Embora a revisão do ato tributário a pedido do contribuinte se reconduza a um meio administrativo e não contencioso, de impugnação, ele abrirá o acesso à via contenciosa, pois a decisão que recair sobre o pedido de revisão é suscetível de impugnação direta nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea d) e artigo 102.º, n.º 1, alínea e), ambos do CPPT, correspondendo por conseguinte à notificação do despacho de indeferimento proferido no pedido de revisão do ato tributário.

Referimo-nos, naturalmente, ao indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa que comporte a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, porque caso contrário o meio próprio seria a ação administrativa, hoje prevista nos artigos 37.º e ss do CPTA, por força da parte final da alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Contudo, uma vez que o n.º 1 do artigo 2.º do RJAT compreende, apenas, a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta, bem como a declaração 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, os tribunais arbitrais são incompetentes para conhecer quaisquer outras matérias.

Porém, para aferir da incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito, ou ato silente, do pedido de revisão oficiosa, não podemos deixar de referir o seguinte:

Como referem Jorge Lopes de Sousa e outros² “O indeferimento tácito é uma ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, para obter tutela para os seus direitos ou interesses legítimos, nos casos de inércia da administração tributária sobre pretensões que lhe foram apresentadas”.

² Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in “Lei Geral Tributária”, anotada e comentada, Encontro da Escrita, op. cit. 483

Nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatatórios.

Refere o n.º 5 do mesmo preceito que “sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.

Não obstante o legislador ter revogado o referido n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, manteve a alínea d), n.º 1 do mesmo artigo, que refere: “A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes: alínea d) Formação da presunção de indeferimento tácito”.

Quer dizer:

Em caso de indeferimento expresso da reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão (atos de segundo e terceiro graus, na medida em que comportam, ou poderão comportar a apreciação da legalidade dos atos de primeiro grau – liquidações, autoliquidações, retenções na fonte e pagamentos por conta³) que comporte a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, poderá ser apresentada impugnação judicial;

Em caso de indeferimento expresso de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, que não comporte a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, não poderá ser apresentada impugnação judicial, devendo o contribuinte lançar mão da ação administrativa prevista nos artigos 37.º e ss do CPTA; e

Em caso de indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Como refere Carla Castelo Trindade⁴, “A problemática dos actos de segundo e terceiro graus na arbitragem tributária prende-se, ao que se julga, com três questões distintas:

³ *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária in Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, op. cit. 121

⁴ *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado*, Almedina, 2016, pp. 67 e ss.

- Uma primeira, a de saber se tendo sido intentado um meio gracioso administrativo, o objeto do processo arbitral será a decisão que venha a ser proferida pela Administração Tributária – em sede de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou de pedido de revisão oficiosa – ou, pelo contrário, o acto de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta;
- Uma segunda, a de saber se os vícios próprios de um acto de segundo ou terceiro grau são arbitráveis; e
- Uma terceira, que interliga questões de competência e questões de prazo, e que é a de saber se o tribunal terá competência - e, se sim, em que medida – para apreciar um acto de primeiro grau quando o pedido seja apresentado na decorrência de um indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão oficiosa previamente apresentados.

(...) Relativamente à segunda e terceira questões, compreenda-se, desde já, que o legislador arbitral foi, ao que se crê, claro ao compartimentar questões de competência e questões de prazos.

(...) Aqui entra-se na última temática que se elencou. Naquela que irá responder à questão de saber se inclui ou não no âmbito material da arbitragem tributária a apreciação de acto de indeferimento tácito.

A resposta é sim. Todavia a admissibilidade de submissão à jurisdição arbitral de um acto de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta, quando ocorra *indeferimento tácito*, deve partir de um outro raciocínio (...).

Contudo, e porque se trata de um acto de indeferimento tácito, para que o tribunal arbitral possa aferir se o pedido de constituição de tribunal arbitral foi realizado dentro do prazo de caducidade do direito à acção, o próprio tribunal arbitral terá de apreciar se o pedido de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão oficiosa cumpre os pressupostos de admissibilidade legalmente exigida para o conhecimento do mérito da pretensão – desde logo, se foi, ele próprio apresentado em prazo⁵.

⁵ Paula Rosado Pereira (2015) “The material scope of tax arbitration”, 92-93

(...) Em suma, a conclusão a que se chega é a de que, perante um indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão de acto tributário, o sujeito passivo que pretende recorrer à via arbitral, não deverá apenas alegar, no seu pedido de pronúncia arbitral, a (i)legalidade do acto tributário de primeiro grau, mas também, e à cautela, e em especial no que respeita ao pedido de revisão oficiosa de acto tributário, deverá cuidar de provar a verificação dos pressupostos processuais que permitiam o conhecimento do mérito da pretensão pela Administração Tributária.

Sintetizando o que acima se disse, são então três as conclusões a tirar:

- No âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o objeto do processo arbitral será sempre o acto de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta;
- Não são arbitráveis vícios próprios dos actos de *indeferimento expresse* de reclamações graciosas, recursos hierárquicos e pedidos de revisão de acto tributário. Estes actos só poderão ser apreciados pelos tribunais arbitrais, na medida em que apreciem, eles próprios, a (i)legalidade do acto tributário de primeiro grau que o sujeito passivo, verdadeira e efectivamente, pretende impugnar pela via arbitral;
- Perante um *acto tácito de indeferimento* de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão de acto tributário – e em especial neste último – o sujeito passivo deverá trazer ao conhecimento do tribunal arbitral os pressupostos de admissibilidade daqueles meios graciosos para o conhecimento do mérito da sua pretensão, de modo a que o tribunal arbitral possa aferir se a reclamação graciosa, o recurso hierárquico ou o pedido de revisão do acto tributário apresentados pelo contribuinte permitiam a emissão de um acto expresse por parte da Administração Tributária que, por sua vez, apreciasse a (i)legalidade do acto tributário de primeiro grau que o sujeito passivo, verdadeira e efectivamente, pretende impugnar. Tudo porque só assim e nessa medida é que se considera aberta a via arbitral.

Neste sentido podem ver-se, entre muitos outros, os seguintes acórdãos do STA;

de 02-07-2014 (P. 01950/13) “I - Não apenas o *pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa*, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, *aproveitam*

ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial em caso de indeferimento tácito.

II - É que, não estando legalmente estabelecida a distinção entre as duas situações para efeitos de utilização da presunção de indeferimento tácito, não cabe ao juiz distingui-las na tentativa de obviar a que os prazos de impugnação administrativa e contenciosa possam ser “contornados”, antes se lhe impõe o conhecimento das pretensões dos contribuintes feitas valer através dos meios que o legislador coloca ao seu dispor para tutela dos seus direitos”.

de 12-11-2009 (P. 0681/09) “I - O meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial.

II - O prazo para deduzir a impugnação é de 90 dias e conta-se a partir da formação de presunção de indeferimento tácito”.

de 08-07-2009 (P. 0306/09) “I - O meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial.

II - O prazo para deduzir a impugnação é de 90 dias e conta-se a partir da formação da presunção de formação de indeferimento tácito”.

Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que o ato ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um ato que comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.

Termos em que se julga improcedente a invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

b) Da caducidade do pedido de pronúncia arbitral

Nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

As liquidações em causa respeitam à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, referem-se ao ano de 2015 e foram efetuadas em 05-04-2016.

Assim, a sua revisão deveria ocorrer, se efetuada por iniciativa da Requerente, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou no prazo de quatro anos após a liquidação, se efetuada por iniciativa da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Porém, vem sendo entendimento da jurisprudência e da doutrina que a revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária pode ser efetuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78.º, n.º 1, da LGT e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo, no caso de o tributo não ter sido pago), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado. E o “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro.⁶⁻⁷⁻⁸⁻⁹

No mesmo sentido Jorge Lopes de Sousa e outros¹⁰ quando referem: “(...) De qualquer forma, o dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria

⁶ Acórdão do STA de 19-11-2014 (P. 0886/14)

⁷ Acórdão do STA de 14-03-2012 (P. 01007/11)

⁸ Acórdão do STA de 20-03-2002 (P. 026580)

⁹ Acórdão do TCAS de 25-11-2009 (P. 02842/09)

¹⁰ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in “Lei Geral Tributária”, anotada e comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, 2012, pp. 704/706

devido à face da lei (...). Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impede o contribuinte de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta”.

Deste modo, considerando que as liquidações impugnadas foram efetuadas em 05-04-2016 e que o pedido de revisão foi apresentado na entidade competente em 06-04-2020, terá de concluir-se pela sua tempestividade, uma vez que não foi excedido o prazo de quatro anos referido no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, cfr. o disposto na alínea b), c) e e) do artigo 279.º do Código Civil, por remissão expressa do n.º 1 do artigo 20.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 57.º da LGT (refira-se que dia 5 de abril de 2020 foi domingo).

Por outro lado, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º da LGT, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, referindo o n.º 5 do mesmo preceito que o incumprimento do referido prazo, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial.

Deste modo, considerando que o pedido de revisão oficiosa deu entrada nos serviços em 06 de abril de 2020, formou-se a presunção de indeferimento tácito em 6 de agosto de 2020, caso não tivesse sido aprovada a Lei n.º 1-A/2020, de 19-03-2020, que estabeleceu medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARA – COV 2 e doença COVID-19 e, designadamente, uma suspensão generalizada dos prazos administrativos e tributários a praticar pelos contribuintes, definindo prazos tributários como os que dizem respeito aos atos de interposição de impugnação judicial, reclamação graciosa, recurso hierárquico, ou outros procedimentos de idêntica natureza (incluindo os pedidos de revisão oficiosa), e a todos os atos praticados no âmbito destes procedimentos tributários – cf. artigo 7.º, n.º 7 da Lei n.º 1-A/2020, de 19-03-2020.

Por consulta ao Sistema de Gestão Processual (SGP) do CAAD verifica-se que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado às 22H54 de 4 de novembro de 2020, ou seja, no prazo de 90 dias previsto na alínea a), n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, contado a partir de 6 de agosto de 2020, ou seja, da formação da presunção de indeferimento

tácito, de acordo com o previsto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Por isso, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado tempestivamente.

Termos em que se julga improcedente a invocada exceção de caducidade do pedido de pronúncia arbitral

3.2 Em conformidade com o exposto declara-se o Tribunal Arbitral regularmente constituído e materialmente competente para conhecer da presente ação, em sede declarativa.

3.3 As Partes têm personalidade e capacidade 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).

3.4 O processo não enferma de nulidades.

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

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

A questão que constitui o *thema decidendum* consiste em aferir da legalidade das liquidações do imposto do selo, previstas na verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, relativamente aos terrenos para construção destinados a edificação, autorizada ou prevista, para habitação e comércio (afetação mista) quando os VPTs das diferentes partes constem das respetivas matrizes prediais, por avaliação efetuada nos termos da alínea b), n.º 2 do artigo 7.º do CIMI e o VPT da parte destinada a habitação é igual ou superior a € 1.000.000,00.

4.1 Da (i)legalidade das liquidações do imposto do selo impugnadas

Em 31-12-2015 a Requerente era proprietária dos prédios urbanos (terrenos para construção) constantes da alínea a) do probatório, inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob os artigos matriciais ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., a que correspondem os lotes n.ºs 1, 2, 3, 4, 4A, 5, 6, 7, 8 e 9, respetivamente, do Alvará de Loteamento n.º .../2010, alterado pelo Aditamento n.º 1, emitido em 31.07.2015.

Nos termos das respetivas cadernetas prediais e Alvará de Loteamento, os terrenos para construção dispõem de edificação prevista ou autorizada mista (para habitação e para comércio), sendo que a área destinada a habitação é, no total, de 100.213 m² e a área destinada a comércio é, no total, de 18.989 m².

Os terrenos para construção foram avaliados para efeitos do imposto municipal sobre imóveis (IMI), em 30-09-2015, em resultado de declarações (modelo 1 do IMI) apresentadas em 29-09-2015, sendo os VPTs constantes das cadernetas prediais determinados pela soma dos valores atribuídos a cada uma das partes destinadas a habitação e comércio, de conformidade com o previsto na alínea b), n.º 2 do artigo 7.º do CIMI.

Assim o VPT global dos terrenos é de € 46.517.910,00, correspondendo € 6.627.840,00 à parte destinada a comércio e € 39.890.070,00 à parte destinada a habitação, sendo o VPT de todos os terrenos para construção, nesta parte, superior a € 1.000.000,00.

Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do CIS, o imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

A verba 28 prevê a tributação da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: (verba 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, a taxa é de 1%.

O valor tributável do imposto do selo é o que resulta da Tabela Geral, conforme n.º 1 do artigo 9.º do CIS.

Em 05-04-2016 a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu às liquidações do imposto do selo, nos termos do n.º 7 do artigo 23.º do CIS, conforme alínea e) do probatório, no montante global de € 465.179.10, aplicando a taxa de 1% ao VPT de cada um dos terrenos para

construção, constante das matrizes prediais em 31-12-2015, independentemente da edificação, autorizada ou prevista, ser ou não para habitação, resultando o montante global de € 465.179,10.

Refira-se desde já que as liquidações contestadas enfermam do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, uma vez que apenas a parte dos terrenos para construção com afetação para habitação se encontram sujeitos a imposto do selo.

Donde resulta um excesso de IS nas liquidações efetuadas no montante global de € 66 278,40 (€ 6.627.840,00 x 1%).

Neste sentido o entendimento do TCAN no acórdão de 07-06-2018 (Processo n.º 02074/15.0BEPRT), que acompanhamos, em cujo sumário é referido: “(...) III) Na presente situação em que foi concedido um alvará de loteamento de acordo com o qual o prédio se destina a habitação colectiva e comércio, não está em causa um prédio cujo destino é apenas a habitação, o que significa que a AT não tratou de saber se a afectação habitacional do prédio em causa é total ou parcial - bastou-se com a afectação constante da matriz, o que equivale a dizer que a componente não habitacional que possa ter influenciado a avaliação patrimonial do prédio não se encontra expurgada da incidência do imposto, sendo que a oneração de edifícios mistos com componente habitacional não apresenta qualquer causa justificativa em termos de integrar a previsão legal após a alteração introduzida pela Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro, o que quer dizer que o VPT dos prédios urbanos constante da matriz relevante para efeitos de tributação em sede de imposto de selo tem de ser alcançado através da avaliação da parte com efectiva afectação habitacional com exclusão da parte destinada a uso não habitacional” (sublinhado nosso).

No mesmo sentido, vide o acórdão do STA de 17-02-2021 (Processo n.º 0506/19.8BEPRT): “Na presente situação sabemos que foi concedido um alvará de loteamento pelo Alvará de Loteamento n.º 5/2006, de acordo com o qual os prédios se destinam "a habitação colectiva e comércio/serviços", o que é diverso de se destinarem a habitação. 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 acompanhar o Magistrado do Ministério Público na desvalorização da qualidade mista da afectação deste prédio dado ser maior a parte destinada a habitação que a destinada a comércio/serviços. Também se

desconhece qual a frequência e peso específico no volume edificado para o mercado imobiliário da afetação de certas partes dos edifícios, mormente do respetivo rés-do-chão, a fins diversos da habitação, mormente, o comércio e os serviços, precisamente por força de razões económicas, de estratégia financeira, atinentes à rentabilidade e fruição de todos os espaços disponíveis, de que a norma em apreço não dá qualquer nota ou relevo. Existe, mas não sabemos se é significativa e, não podemos considerar que o legislador teve em conta tal realidade e, nada havendo dito sobre ela, concluímos que a pretende dissolver na afetação para habitação. Ao invés, cremos que é uma realidade que não foi tida em conta pelo legislador, como antes não havia devidamente ponderado que a lei estabelece uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, que com 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. Para neste normativo estarem englobados os presentes prédios era absolutamente necessário que houvesse indicação de se são também tributados nesta sede os prédios urbanos ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja, predominantemente, para habitação sob pena de carecermos de uma interpretação extensiva da norma de incidência em tudo desconforme com o disposto no art.º 103.º, n.º 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa. ”Ora, tendo em conta tal elocução jurídica, como enfatiza o EPGA no seu douto Parecer, capta-se claramente da leitura da sentença recorrida que nela não se põe em causa que, tendo sido concedido um alvará de loteamento de acordo com o qual o prédio se destina a habitação colectiva e comércio, não está em causa a desconsideração de que o destino do mesmo seja apenas a habitação. E que o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos constante da matriz relevante para efeitos de tributação em sede de imposto de selo tem de ser alcançado através da avaliação da parte com efectiva afetação habitacional com exclusão da parte destinada a uso não habitacional” (nosso sublinhado).

Aliás nas liquidações constantes dos processos arbitrais n.ºs 221/2019-T, de 30-10-2019 e 702/2019-T, de 15-06-2020, a AT procedeu à revogação parcial das mesmas, tendo em conta o VPT das partes não afetas a habitação.

A revogação parcial baseou-se no entendimento de que, «para efeitos de sujeição à verba 28.1 da TGIS, releva apenas a parte do terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação» e as liquidações em causa terem sujeito «a tributação o VPT total do terreno para construção e não apenas o VPT da parte do terreno com afetação a habitação (VPT_h)».

4.2 Da possibilidade de impugnar liquidações de Imposto do selo ou de IMI com fundamentos e vícios de atos de fixação de valores patrimoniais

Quanto ao pedido subsidiário de anulação das liquidações de imposto do selo por as mesmas assentarem em valores patrimoniais tributários (VPT's) determinados com recurso a uma fórmula de cálculo ilegal (*i.e.*, com aplicação dos coeficientes multiplicadores do VPT e da majoração constante do artigo 39.º, n.º 1, do Código do IMI que não podem ser aplicados na avaliação dos terrenos para construção), refira-se o seguinte:

A Requerente vem impugnar atos de liquidação de IS com fundamento em erros dos atos de fixação dos valores patrimoniais tributários (VPT) dos prédios sobre que incidiu o imposto. Como refere, «constatou que na determinação dos valores patrimoniais tributários ('VPTs') dos Terrenos para Construção, os quais serviram de base às Liquidações de IMI acima identificadas e objeto do presente pedido de revisão oficiosa, a AT aplicou indevidamente uma fórmula de cálculo ilegal na qual foram considerados, indevidamente os coeficientes multiplicadores de VPT (*i.e.*, os coeficientes de afetação, de qualidade e conforto e de localização, conforme aplicável)».

Com efeito, as referidas liquidações de imposto do selo incidem sobre o VPT utilizado para efeitos de IMI, segundo as regras contidas no CIMI, cfr. n.º 7 do artigo 23.º deste código, pelo que, nos termos do n.º 1 do artigo 113.º, o imposto do selo é liquidado com base nos VPT's constantes das matrizes em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeita, ou seja, no caso concreto, em 31-12-2015.

A liquidação de IMI não pode ser anulada com fundamento em erros na avaliação dos prédios.

Nos termos do n.º 1 do artigo 129.º do CIMI, o meio de reação da liquidação é a impugnação (artigo 102.º do CPPT), a reclamação graciosa (artigo 68.º do CPPT) e ainda o recurso

hierárquico (artigo 66.º do CPPT). O pedido de revisão oficiosa também constitui meio de reação nos termos do artigo 115.º do CIMI e n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Já para reagir contra o ato de fixação dos valores patrimoniais dos prédios (avaliações) deverá lançar-se mão da impugnação, nos termos do artigo 134.º do CPPT, mas apenas depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação, ou seja, o pedido de segunda avaliação constante do n.º 1 do artigo 76.º do CIMI, conforme o disposto no n.º 7 do referido artigo 134.º do CPPT. Também poderá ser apresentado pedido de revisão oficiosa com fundamento em injustiça grave ou notória, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT.

Assim o eventual vício na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios deveria ter sido objeto de segunda avaliação nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 76.º do CIMI, e não de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 115.º do CIMI e n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como efetivamente foram, por respeitarem a vícios das liquidações de IMI.

Com efeito a Requerente não imputa aos atos sindicados (liquidações de imposto do selo) qualquer vício específico da liquidação, questionando apenas os VPT's dos terrenos para construção por ilegalidade na determinação dos mesmos (inobservância do disposto no artigo 45.º do CIMI).

Por nos parecer extremamente relevante e concordante com a interpretação deste Tribunal Coletivo, passamos a transcrever o seguinte excerto do CPPT, Jorge Lopes e Sousa, 6.ª edição, anotado e comentado, pág. 433:

“(…) 5 – Impugnação autónoma

Como resulta dos n.ºs 1 e 2 deste art. 134.º do CPPT, os actos de fixação de valores patrimoniais podem ser impugnados autonomamente, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Esta impugnabilidade autónoma está em sintonia com o preceituado no art. 86.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que os actos de avaliação directa são directamente impugnáveis.

Estes actos, assim, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa.

Tratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa, **os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto**

de liquidação que seja praticado com base naquele, já que a atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa.

Sendo assim, não haverá possibilidade de apreciação da correção do mesmo acto em impugnação do acto de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Esse entendimento do valor fixado no acto de avaliação para praticar o acto de liquidação, verifica-se mesmo que o acto de avaliação venha a ser impugnado, pois a impugnação deste não tem efeito suspensivo (n.º 7 deste art. 134.º).

Nestes casos, se vier a ser reconhecida razão ao contribuinte no processo de impugnação do acto de avaliação, o acto de liquidação que nele assentou cairá, por passar a estar afectado de nulidade, como acto consequente [alínea i) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA]”. (Negrito nosso)

Igualmente, transcrevemos parte do acórdão arbitral de 30-04-2020 (Processo n.º 540/2020-T do CAAD):

“(…) Na verdade, por força do preceituado no artigo 15.º do CIMI a avaliação dos prédios urbanos é directa e, por isso, ela é *«susceptível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa directa»* (artigo 86.º, n.º 1, da LGT).

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 86.º da LGT, *«a impugnação da avaliação directa depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão»*.

Os termos da impugnação da avaliação directa de valores patrimoniais constam do artigo 134.º do CPPT e, que se estabelece que:

– *«os atos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de três meses após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade»* (n.º 1); e

– *«a impugnação referida neste artigo não tem efeito suspensivo e só poderá ter lugar depois de esgotados os meios gratuitos previstos no procedimento de avaliação»* (n.º 7).

Como decorre do n.º 1 do artigo 134.º, ao fixar um prazo especial de **três meses** para impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais e do n.º 7 do mesmo artigo, ao exigir o esgotamento dos meios gratuitos, está afastada a possibilidade de essa impugnação se fazer,

por via indirecta, na sequência da notificação de actos de liquidação que a tenham como pressuposto, como são os de IMI, sem observância do prazo de impugnação referido e sem esgotamento dos meios de revisão previstos no procedimento de avaliação.

No âmbito do IMI, quando o sujeito passivo não concordar com o resultado da avaliação directa de prédios urbanos, pode requerer ou promover uma segunda avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado (artigo 76.º, n.º 1, do CIMI).

Só do resultado das segundas avaliações (que esgotam os meios gratuitos do procedimento de avaliação) cabe impugnação judicial nos termos do CPPT (artigo 77.º, n.º 1 do CIMI).

Isto significa que os actos de avaliação de valores patrimoniais previstos no CIMI são actos destacáveis, para efeitos de impugnação contenciosa, sendo objecto de impugnação autónoma, não podendo na impugnação dos actos de liquidação que com base neles sejam efectuadas discutir-se a legalidade daqueles actos.

Assim, o sujeito passivo de IMI pode impugnar as liquidações, mas não são relevantes como fundamentos de anulação eventuais vícios dos antecedentes actos de fixação de valores patrimoniais, que se firmaram na ordem jurídica, por falta de tempestivo esgotamento dos meios gratuitos previstos nos procedimentos de avaliações e de subsequente impugnação autónoma a deduzir no prazo de três meses, nos termos dos n.ºs 1 e 7 do artigo 134.º do CPPT.

Na verdade, não sendo impugnado tempestivamente o acto de fixação de valores patrimoniais, forma-se caso decidido ou resolvido sobre a avaliação, que se impõe em sede de liquidação de IMI, sendo que *«o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita»* (artigo 113.º do CIMI).

A natureza de actos destacáveis que é atribuída aos actos de avaliação de valores patrimoniais é, há muito, reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, desde o tempo em que regime idêntico ao do artigo 134.º, n.ºs 1 e 7 do CPPT, previsto nos n.ºs 1 e 6 do artigo 155.º do Código de Processo Tributário de 1991, quer em sede de Sisa, quer de contribuição autárquica, quer de IMI quer de IMT, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 30-06-1999, processo n.º 023160;
- de 02-04-2003, processo n.º 02007/02;

- de 06-02-2011, processo n.º 037/11;
- de 19-09-2012, processo n.º 0659/12;
- de 5-2-2015, processo n.º 08/13;
- de 13-7-2016, processo n.º 0173/16; e
- de 10-05-2017, processo n.º 0885/16.

Pelo exposto, os alegados vícios dos actos de avaliação invocados pela Requerente, que não foram objecto de impugnação tempestiva autónoma, não podem ser fundamento de anulação da liquidação de IMI, pelo que improcede necessariamente pedido de pronúncia arbitral.

Os princípios constitucionais invocados pela Requerente, designadamente os princípios da justiça, da proporcionalidade, da imparcialidade e da boa-fé da igualdade e da legalidade, não contendem com tal regime de impugnação autónoma dos actos de avaliação de valores patrimoniais.

Na verdade, este regime de impugnação autónoma justifica-se por razões de coerência do sistema jurídico tributário inerentes ao facto de cada acto de avaliação poder servir de suporte a uma pluralidade de actos de liquidação de impostos (liquidações anuais de IMI e eventuais liquidações de IMT) e ser relevante para vários efeitos a nível de IRS, IRC e Imposto do Selo, o que não se compagina com a possibilidade de plúrima avaliação incidental que se reconduzisse à fixação de diferentes valores patrimoniais tributários para o mesmo prédio, no mesmo momento.

Por outro lado, a caducidade do direito de acção derivada da inércia do lesado por actos administrativos durante um prazo razoável, é generalizadamente justificada por razões de segurança jurídica, necessária para adequado funcionamento da administração pública, que também é um valor constitucional ínsito no princípio do Estado de Direito democrático e é reconhecida generalizadamente em matéria administrativa e tributária.

O prazo de impugnação de três meses para impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais é perfeitamente razoável, sendo o prazo geral previsto na lei para a impugnação da generalidade dos actos administrativos com fundamentos geradores de vícios de anulabilidade (artigo 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e artigo 102.º do CPPT).

Para além disso, neste caso, a pretensão da Requerente reconduz-se a impugnar, em 2020, actos de avaliação praticados até 2015, muito depois do prazo legal de impugnação de três meses e mesmo depois do decurso do prazo de três anos em que a lei admite a revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, com fundamento em injustiça grave ou notória (artigo 78.º, n.º 4 da LGT).

Num Estado de Direito, assente no primado da Lei (artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa), estando os tribunais arbitrais obrigados a decidir «*de acordo com o direito constituído*» (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), o intérprete tem de acatar os ditames legislativos que não colidam qualquer norma de hierarquia superior, não podendo sobrepor ao entendimento legislativo manifestado na lei os critérios classificativos pessoais que ele próprio eventualmente adoptaria se, em vez de ser intérprete, fosse o legislador.

Por isso, a liquidação de IMI não pode ser anulada com fundamento nos alegados erros nas avaliações dos prédios“. (negrito nosso)

No mesmo sentido o acórdão arbitral de 10-05-2021 (Processo n.º 487/2020-T do CAAD): “(...) No entanto, apesar da não impugnabilidade *normal* de actos de liquidação com fundamento em vícios dos actos de avaliação de valores patrimoniais, os n.ºs 4 e 5 do art. 78.º da LGT admitem a possibilidade de revisão oficiosa de actos de fixação da matéria tributável, a que se reconduzem os actos de fixação de valores patrimoniais, a título *excepcional*, «*com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte*» (essa possibilidade foi aceite no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31-10-2019, processo n.º 2765/12.8BELRS)”.

Porém tal pedido de revisão sempre seria inaplicável ao caso concreto, por extemporaneidade, uma vez que decorreu o prazo legal de três anos posteriores ao do ato tributário, previsto no n.º 4 do referido artigo 78.º da LGT.

Refira-se, finalmente, que a reclamação apresentada pela Requerente, em 28-12-2019, ao abrigo do n.º 3 do artigo 130.º do CIMI (documento n.º 5) de que resultaram as avaliações constantes das respetivas fichas e notificações das avaliações (documento n.º 6), só produz efeitos na liquidação respeitante ao ano em que a reclamação foi apresentada, ou seja, ao ano

de 2019, por força do disposto no n.º 8 do referido artigo 130.º do CIMI e como a Requerente expressamente refere “(...) vem, nos termos do artigo 130.º, n.º 3, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“**Código do IMI**”), solicitar a validação das Declarações modelo 1 do IMI com efeitos à data da submissão das mesmas (28.12.2019)”.

Deste modo tais avaliações são perfeitamente irrelevantes para o caso dos autos, já que o mesmo se reporta ao ano de 2015.

4.3 - Da invocada falta de fundamentação

Como é sabido a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões de fato e de direito que presidiram à decisão. Ora, no caso dos autos, a Requerente demonstrou no Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) ter conhecimento e compreensão referente às razões de fato e de direito relativamente à posição vertida pela AT, pelo que improcede igualmente o vício de falta de fundamentação.

4.4 - Do pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda que lhe 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.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que*

existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei».

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial).

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado pelo artigo 43.º, n.º 1, da LGT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, nos termos que aqui interessa:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – (...)

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

c) Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido desde, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

No caso em apreço, a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

Em qualquer caso, considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA¹¹, 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)¹².

Como decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 06-04-2020, pelo que apenas a partir de 07-04-2021 haverá direito a juros indemnizatórios, pois o pedido não foi apreciado.

Pelo exposto, tendo ficado demonstrada a errada aplicação da norma 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, contados com base no imposto indevidamente pago, no montante de € 66 278,40, desde 07-04-2021 ou desde a data do efetivo pagamento, se posterior, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

Relativamente aos juros de mora e custas pagos no processo de execução fiscal n.º ...2016..., em 12-05-2016, no montante de €2 762,55 e referidos no artigo n.º 454.º do ppa, não compete

¹¹ 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

¹² Disponível em www.caad.org.pt

ao Tribunal Arbitral o seu conhecimento por força do disposto no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Decisão

De harmonia com o exposto, acordam, neste Tribunal Arbitral em:

- a) Anular a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 06-04-2020;
- b) Julgar improcedentes os vícios invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e de caducidade do pedido de pronúncia arbitral;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral no montante de € 66 278,40;
- d) Anular parcialmente as liquidações impugnadas de imposto do selo nos seguintes montantes:

N.º liquidação – montante anular	N.º liquidação – montante anular	N.º liquidação – montante anular
2016 ... – €2 690,60	2016 ... – €2 876,30	2016 ... – €2 332,60
2016 ... – €2 690,60	2016 ... – €2 876,30	2016 ... – €1 441,10
2016 ... – €2 690,50	2016 ... – €2 867,07	2016 ... – €1 441,10
2016 ... – €2 861,07	2016 ... – €2 867,07	2016 ... – €1 441,10
2016 ... – €2 861,07	2016 ... – €2 867,06	2016 ... – €1 415,80
2016 ... – €2 861,06	2016 ... – €2 246,90	2016 ... – €1 415,80
2016 ... – €1 877,70	2016 ... – €2 246,90	2016 ... – €1 415,80
2016 ... – €1 877,70	2016 ... – €2 246,80	2016 ... – €1 483,70
2016... – €1 877,70	2016 ... – €2 332,70	2016 ... – €1 483,70

2016...– €2 876,30	2016 ...– €2 332,70	2016 ... - €1 483,60
SOMA - € 66 278,40		

e) Julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso no montante de € 66 278,40 e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar o seu pagamento à Requerente;

f) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar o seu pagamento à Requerente nos termos e condições supra referidas; e

g) Condenar as Partes nas custas arbitrais em função dos respetivos decaimentos, fixando em € 6.297,63€ (85,75%) a parte a cargo da Requerente e em € 1.046,37 (14,25%) a parte a cargo da Requerida.

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 € 465.179,10 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, cento e setenta e nove euros e dez cêntimos).

Custas

Nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do citado RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 7 344,00€ (sete mil, trezentos e quarenta e quatro euros), nos termos da Tabela I, anexa àquele regulamento, a pagar pelas Partes na proporção dos respetivos decaimentos, acima fixada, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente.

Notifique.

Lisboa, 30 de setembro de 2021.

O Tribunal Arbitral Coletivo

O Árbitro Presidente,

(José Poças Falcão)

O Árbitro vogal,

(Rui Rodrigues)

A Árbitra vogal,

(Nina Aguiar)

(vencida conforme declaração junta)

VOTO DE VENCIDO

Considero que, à luz da jurisprudência dos tribunais administrativos superiores, nomeadamente o acórdão do STA de 06-06-2018, proc. n.º 080/18, não deve considerar-se cabível na verba 28.1 da TGIS (hoje revogada, mas em vigor à data dos factos) a situação de um terreno para construção para o qual existe um alvará de loteamento de acordo com o qual os prédios se destinam a habitação coletiva e comércio, pois, nesta situação, não está em causa um prédio cujo destino é apenas o de *habitação*.

Tal como se diz no acórdão mencionado, a situação dos terrenos para construção, para os quais existe um alvará de construção que prevê a edificação de um prédio de afetação mista não foi tida em conta pelo legislador. Logo, para neste normativo se englobarem tais prédios carecer-se-ia de uma interpretação extensiva da norma de incidência em tudo desconforme com o disposto no art.º 103.º, n.º 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa.

Pelo que entendo que os atos impugnados sofrem de ilegalidade por erro nos pressupostos de direito que os afeta na sua totalidade.

O árbitro vogal

(Nina Aguiar)