

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 188/2014 -T**

**Tema: IS – Verba 28.1 TGIS**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 188/2014 – T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS

### I. RELATÓRIO

1. A - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ... ; B - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ...; C - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ... ; D- SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ... ; E - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ...; F - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ... ; G - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º ... ; H - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º... ; I - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º... ; e J - SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., contribuinte fiscal n.º..., todas com sede na .... , (doravante conjuntamente designadas “Requerentes”), requereram em 26 de Fevereiro de 2014, a constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (adiante, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 março, com vista:

- a) à declaração de ilegalidade das decisões expressas de indeferimento (cf. documentos que se juntaram com os n.ºs 1 a 6 do requerimento inicial) -“Decisões

Contestadas”, das reclamações graciosas n.ºs ..., :..., ..., ..., ... e ... onde contestaram as liquidações de Imposto do Selo (“IS”), no valor global de €352.733,47, - “Liquidações Contestadas” e que deram origem a estes processos de reclamação graciosa;

b) à anulação das Liquidações Contestadas – (cfr. liquidações que se juntaram como docs. n.ºs 7 a 18 do requerimento inicial ); e

c) à condenação da Administração Tributária e Aduaneira (“AT”) no reembolso da quantia indevidamente paga com respeito às Liquidações Contestadas (€ 117.577,89), acrescida dos devidos juros indemnizatórios,

2. As Liquidações Contestadas têm por objeto a tributação, nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (“TGIS”), da propriedade de “*prédios com afectação habitacional*” com um valor patrimonial tributário (“VPT”) igual ou superior a € 1.000.000,tendo por referência o ano de 2012.

3. Foram emitidas às Requerentes com respeito exclusivamente a terrenos para construção de que estas são, nuns casos comproprietárias, noutros proprietárias – (cf. resulta das respectivas cadernetas prediais que se juntaram como docs. n.ºs 19 a 26 ao requerimento inicial), sendo o seu pagamento fraccionado em três prestações.

4. Por as considerarem ilegais, as Requerentes apresentaram, em 28-08-2013, reclamações graciosas dessas liquidações (cfr. doc. n.ºs 27 a 32 juntos ao requerimento inicial), nos a requerer a respectiva anulação.

5. As reclamações graciosas apresentadas pelas Requerentes deram origem aos processos de reclamação acima identificados em epígrafe, nos termos dos quais veio a ser proferido, para cada uma delas, decisão expressa de indeferimento (cf. doc. n.ºs 1 a 6 juntos).

6. O prazo de 90 dias, previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do Decreto-Lei 10/2011, para apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, contado a partir da notificação do indeferimento das reclamações graciosas, foi respeitado.

7. No pedido, as Requerentes optaram por não designar árbitro.

8. Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o colectivo de árbitros ora signatários, notificando as partes.

9. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

10. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral das Requerente são, em súmula, e quanto aos factos, os seguintes:

10.1 As liquidações contestadas respeitam exclusivamente a terrenos para construção.

10.2 Efectivamente, quer o terreno inscrito na matriz predial urbana da freguesia União das Freguesias de ... e ..., sob o artigo ... (anterior artigo ... da freguesia de ...) com um valor patrimonial tributário de € 1.051.956,79 e detido em compropriedade pelas Requerentes A, B, C, D e E, quer os terrenos aos quais correspondem os artigos matriciais n.º ..., ..., ..., ..., ... , ... e ..., todos da freguesia do ..., estão inscritos, nas respectivas matrizes prediais, como terrenos para construção.

10.3 No que se refere ao terreno ... da freguesia de ... e de ... não foi emitida qualquer licença, autorização, comunicação prévia ou informação prévia favorável para loteamento ou construção, o referido terreno tem, de acordo com o Plano Director Municipal, uma viabilidade construtiva máxima de 1.858,50m<sup>2</sup> e a referida viabilidade construtiva não se refere a qualquer tipo de afectação.

10.4 Quanto aos terrenos com os artigos matriciais ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., todos da freguesia do ..., nenhum deles se destina à construção de prédios exclusivamente afectos à habitação, sendo que os artigos ..., ..., ... e ... se destinam a serviços e os artigos ..., ... e ... a habitação e comércio (e não exclusivamente a habitação)

11. Quanto ao direito, as Requerentes sustentam o seu pedido, nos seguintes fundamentos:

11.1. Como questão prévia, as Requerentes consideram que é de inteira aplicação o regime previsto no artigo 3º nº 1 do RJAT, devendo ser admitida a coligação das Requerentes e a cumulação dos pedidos, porque se deve considerar que *i)* a procedência do pedido apresentado pelas Requerentes depende, essencialmente, da apreciação da mesma circunstância de facto, ou seja, da apreciação da não afectação habitacional dos prédios cujas liquidações ora se contestam; *ii)* todos os prédios objeto das Liquidações Contestadas têm a mesma natureza - terrenos para construção; *iii)* são em tudo semelhantes os meios de

prova apresentados para análise da questão de facto; e que *iv*) as questões de direito aduzidas pelas Requerentes no presente pedido arbitral são as mesmas.

11.2. As Requerentes consideram que as liquidações contestadas são ilegais, nos seguintes termos:

- i*) é ilegal o entendimento de acordo com o qual os terrenos para construção se enquadram no conceito de “prédio com afectação habitacional”, então previsto na verba 28.1 da TGIS. Acresce que, no caso de terrenos para construção cuja construção prevista ou autorizada nem sequer se destina a habitação, por um lado, ou não se destina exclusivamente a habitação, por outro, tal ilegalidade é por demais evidente; e
- ii*) as Decisões e Liquidações Contestadas violam o princípio da igualdade e da proporcionalidade, constitucionalmente consagrados.

11.3. Mais em detalhe e quanto à ilegalidade das liquidações, sustentam as Requerentes que os requisitos de incidência estabelecidos na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS) – o contribuinte ser titular de um direito real sobre o prédio, o prédio dispor de um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 e o prédio ter afectação habitacional – são cumulativos, bastando a ausência de qualquer dos referidos requisitos para que a taxa prevista na citada verba 28.1 não fosse aplicável.

11.4 No que se refere ao primeiro dos requisitos indicados, reconhecem as Requerentes que o mesmo se verifica nas situações em análise.

11.5 Já o mesmo não se pode dizer quanto ao segundo requisito – VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 - especialmente no que se refere ao prédio sito na freguesia de ... , o qual, como se viu, é detido em regime de compropriedade pelas Requerentes ... , ..., ... , ... e ... , sendo que nenhuma das comproprietárias detém a propriedade de um prédio com m VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, pois o que as mesmas detêm é um direito de compropriedade num prédio com um VPT superior a € 1.000.000,00, correspondendo o direito de cada uma delas a um valor muito inferior a este (o direito da ... , sociedade que detém a quota mais elevada na compropriedade, corresponde apenas a € 376.600,53).

11.6 Face ao exposto, consideram as Requerentes que o despacho de indeferimento junto como doc. n.º 1 e as liquidações juntas como docs. n.º 7 a 11 do requerimento inicial (e que se reportam a este prédio sito em ... ), são ilegais, devendo ser anuladas com esse

fundamento porquanto, sendo os requisitos previstos na verba 28.1 da TGIS *supra* enunciados cumulativos, não se verifica, relativamente a essas liquidações, o requisito relativo à propriedade de um prédio com um VPT igual ou superior a € 1.000.000.

11.7 Quanto ao terceiro dos mencionados requisitos, consideram as Requerentes que nenhum dos terrenos objecto das liquidações contestadas cumpre tal requisito, baseando tal entendimento no seguinte:

a) O Código do IS e a própria TGIS não definem o que se considera prédio com afectação habitacional, pelo que, nos termos do art. 49º nº 3 do Código do IS, se deve recorrer ao Código do IMI (CIMI).

b) Apesar do CIMI não ter uma definição concreta do que se deve entender por prédio com afectação habitacional, do seu artigo 6º resulta, resulta absolutamente claro que:

- i) O conceito de “prédio com afectação habitacional” corresponde a um prédio edificado que se encontre licenciado para habitação ou, caso não tenha sido licenciado para esse fim, ao qual corresponda um uso normal de habitação; e que
- ii) o conceito de “prédio com afectação habitacional” não poderá jamais abranger os terrenos para construção (independentemente da afectação dos edifícios a construir nos mesmos), na medida em que não se tratam de prédios edificados e não podem estar ou ser afectos, como tal e no seu estado actual, a habitação (nem de acordo com a licença de utilização - que só será emitida após a construção do prédio -, nem de acordo com o seu uso normal - porquanto não é possível habitar num terreno para construção).

11.8 Partindo desta evidência, concluem as Requerentes que, “... *destinando-se a verba 28.1 do Código do IS, na redacção em vigor a 31 de Dezembro de 2012, a tributar exclusivamente prédios com afectação habitacional, e não podendo os terrenos para construção ser integrados no referido conceito, de acordo com as regras previstas no Código do IMI, aplicáveis por remissão do artigo 49.º, n.º 3 do Código do IS, devem as Decisões Contestadas e as Liquidações Contestadas ser consideradas ilegais, por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS, interpretada em conformidade com o disposto no artigo 6.º do Código do IMI.*”

11.9 Para além disso, consideram as Requerentes que, não podendo, como também, considera a melhor jurisprudência e doutrina, o coeficiente de afectação ser aplicado aos

terrenos para construção, é óbvio e indiscutível que um terreno para construção jamais pode ser considerado, nos termos do CIMI, como um prédio com afectação habitacional.

11.10 O legislador ao alterar, através da Lei nº 83-C/2013 de 31 de Dezembro, a redacção da verba 28.1, veio reconhecer expressamente, que a anterior redacção não poderia, de forma alguma, abranger os terrenos para construção, não podendo ser acolhido o entendimento da AT de que esta alteração possui natureza meramente interpretativa, retroangindo os seus efeitos, como tal, à data da introdução da verba 28.1 na TGIS.

11.12. Ao contrário, consideram as Requerentes que esta nova redacção, não é a interpretação de uma redacção anterior, mas sim um verdadeiro alargamento da sua base de incidência, como carácter inovador e regendo apenas para o futuro.

11.13 Acresce que, em sede de outros impostos também o conceito de prédios com afectação habitacional só inclui prédios edificados que se encontrem licenciados ou se destinem a habitação, excluindo-se desse conceito os terrenos para construção. É o caso, por exemplo, do disposto no artigo 17º do Código do IMT.

11.14 Também nos termos da legislação urbanística, um prédio com afectação habitacional só pode referir-se a um prédio edificado cujas obras se encontrem concluídas e relativamente ao qual tenha sido emitido um alvará que titule a autorização de utilização do uso do prédio para a finalidade habitacional, como resulta do disposto nos artigos 4º, nº 5 e 77º nº 5 do RJUE e do artigo 8º do RGEU.

11.15 Para além da ilegalidade das liquidações, consideram ainda as Requerentes que as mesmas violam, de forma grosseira, os princípios da Igualdade Tributária e da Proporcionalidade constitucionalmente consagrados.

11.16 Viola o princípio da igualdade porque conduz, de forma clara e evidente a situações de discriminação entre os cidadãos, sem que se vislumbre qualquer justificação material para tal, acrescendo que esta tributação não visa compensar quaisquer desigualdades fácticas de natureza social, económica ou cultural que pudessem justificar, materialmente, tal desigualdade.

11.17 Consideram as Requerentes que qualquer propósito que pretendesse justificar a desigualdade da tributação em causa com fundamento no facto de o património imobiliário ter sido adquirido (i) como propriedade plena em detrimento da compropriedade, (ii) em propriedade total, em detrimento do regime da propriedade horizontal ou ainda (iii)

relativo a prédios destinados a habitação em detrimento de prédios destinados a outros fins, jamais poderia, à luz da CRP, justificar tal desigualdade, na medida em que nenhum dos referidos fundamentos seria naturalmente atendível para o efeito.

11.18 Concluem as Requerentes que a verba 28.1 da TGIS viola o princípio da igualdade, não só porque tributa apenas os prédios afectos a habitação (dai resultando uma evidente e injustificada vantagem para os demais), como mesmo dentro daquela categoria de prédios trata situações com a mesma expressão de força económica de forma diferente. Sem que, em qualquer caso, se baseie em valores constitucionais relevantes.

11.19 Para além do princípio da igualdade, sustentam as Requerentes que a norma em questão viola, também, o princípio da proporcionalidade, que merece, igualmente protecção constitucional em alguns preceitos da CRP, especialmente no âmbito dos direitos fundamentais, como sejam os artigos 18º e 19º.

11.20 Essa violação resulta do facto de a tributação em sede de IS, ao invés de repartir pelos contribuintes o esforço financeiro que afirma ser-lhes imputável, mais não faz que onerar exclusivamente os contribuintes proprietários de prédios com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00.

11.21 Para além disso, a diferença das taxas a aplicar nos anos de 2012 (de 1.5% a 1.8%) e 2013 (1%), denuncia, desde logo, a sua desproporcionalidade, sem que tal desproporcionalidade se encontre devidamente justificada.

12. Na sua contestação, a AT defende que os prédios sobre os quais recaem as liquidações impugnadas, têm a natureza jurídica de prédios com afectação habitacional, pelo que os actos de liquidação devem ser mantidos. A AT sustenta a sua posição com os seguintes argumentos:

12.1 No CIMI, a noção de afectação de prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que no entender da AT se justifica e compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante.

12.2 O legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral à avaliação dos terrenos para construção, pelo que lhes é aplicável o coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI (cf., para o efeito, o Acórdão nº 04950/11 de 14.02.20129).

12.3 Assim, para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada.

12.4 A verba 28 da TGIS ao remeter para a expressão “prédios com afectação habitacional”, apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no artigo 6º nº 1 do CIMI.

12.5 Assim, a AT considera que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos da verba 28 da TGIS, inclui quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção, fazendo notar que o legislador utiliza a expressão “afectação habitacional” e não a expressão “prédios destinados a habitação”.

12.6 Considera a AT que nos termos da legislação urbanística, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção muito antes da efectiva edificação do prédio.

12.7 Quanto à violação dos princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, entende a AT que a verba 28 da TGIS não põe, de forma alguma, em causa esses princípios.

12.8 Na medida em que se trata de uma norma geral e abstracta que é aplicável, de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos, quer de facto, quer de direito.

12.9 Até porque a AT considera que a diferente aptidão de um imóvel sustenta a diferença de tratamento, tendo sido opção do legislador, por razões económicas e políticas, afastar da incidência de IS os imóveis destinados a fins que não os habitacionais.

12.10 Pelo que a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes.

12.11 A violação dos referidos princípios não se verifica porquanto esta medida é aplicável, de forma indistinta a todos os titulares de prédios com afectação habitacional que tenham um VPT superior a € 1.000.000,00.

13. Em 6 de Junho de 2014, a AT apresentou um requerimento ao Tribunal Arbitral, solicitando que fosse dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, uma vez que não tinha sido suscitada qualquer excepção que obstasse ao conhecimento do

mérito da questão controvertida, e ainda porque não tinha sido solicitada, pelos Requerentes, a produção de qualquer prova adicional.

14. Na sequência deste requerimento o Presidente do Tribunal Colectivo proferiu o seguinte despacho: “Junte-se ao processo o requerimento ora apresentado pela AT, em face do qual o Tribunal se dispensa da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, e comunica às partes que apresentará decisão final no processo até ao dia 31.07.2014.”

## II. FUNDAMENTAÇÃO

### II.1 MATÉRIA DE FACTO

1. As Requerentes são donas e legítimas proprietárias dos prédios sobre os quais incidiram as liquidações de Imposto do Selo (IS), da seguinte forma:

- (1) O terreno a que corresponde o artigo matricial ... da União das freguesias de ... e ... é detido em compropriedade pelas Requerentes A, que detem uma quota parte correspondente a 1425/10000, B, que detem uma quota parte correspondente a 2206/10000, C, que detem uma quota parte correspondente a 2016/10000, D, que detem uma quota parte correspondente a 3580/10000 e E, que detem uma quota parte correspondente a 773/10000;
- (2) O terreno a que corresponde o artigo matricial ... , sito na freguesia do ..., é propriedade da Requerente F.
- (3) O terreno a que corresponde o artigo matricial ... , sito na freguesia do ... , é propriedade da Requerente G.
- (4) O terreno a que corresponde o artigo matricial ... , sito na freguesia do ... , é propriedade da Requerente H.
- (5) O terreno a que corresponde o artigo matricial ..., sito na freguesia do ..., é propriedade da Requerente I.
- (6) Os terrenos a que correspondem os artigos matriciais ..., ... e ..., sitos na freguesia ..., são propriedade da Requerente J.

2. Todos os prédios sobre que incidiu a liquidação de IS estão qualificados, nas respectivas matrizes, como terrenos para construção.

3. As Liquidações contestadas têm por objecto a tributação dos prédios acima identificados nos termos da verba 28.1 da TGIS, por se tratarem de prédios urbanos com afectação habitacional com VPT superior a € 1.000.000,00.
4. As Requerentes procederem ao pagamento da 1ª prestação de cada uma das liquidações, pagamento esse no valor global de 117.577,89.
5. O valor anual das liquidações foi de € 352.733,47, que corresponde ao valor atribuído à acção.
6. Em 28 de Agosto, as Requerentes deduziram reclamação graciosa destas liquidações.
7. Essas reclamações graciosas foram objecto de indeferimento nas seguintes datas:
  - (1) As reclamações graciosas a que foram atribuídos os nºs ..., ..., ... e ... por despacho do dia 21 de Novembro de 2013;
  - (2) A reclamação graciosa a que foi atribuído o nº ... por despacho do dia 26 de Novembro de 2013;
  - (3) A reclamação graciosa a que foi atribuído o nº ... por despacho do dia 16 de Dezembro de 2013.
8. Em 26 de Fevereiro de 2014, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (adiante, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 março, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IS e dos subsequentes actos de indeferimento das reclamações graciosas.
9. O Tribunal Arbitral ficou constituído no dia 5 de Maio de 2014.

A decisão da matéria dos factos provados baseou-se nos documentos juntos ao processo e na não oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a factos invocados pelas Requerentes.

Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

## II.2 QUESTÃO A APRECIAR

A primeira e diga-se também que a principal questão tem que ver com o enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS.

As liquidações contestadas pelas Requerentes foram emitidas ao abrigo da norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS, com a redacção que tinha na época a que se reportam os factos, mais concretamente, ao ano de 2012.

Como vimos, entendem as Requerentes que, sendo os prédios objecto de tributação terrenos para construção, é manifestamente ilegal a liquidação, porque esses prédios não podem, de forma alguma, ser considerados “prédios com afectação habitacional”.

A Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro, introduziu diversas alterações a Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, a que deu a seguinte redacção:

*“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%*

*8.2 - .....*”

A referida Lei 55-A/2012 veio depois, no seu artigo 6º estabelecer algumas normas transitórias de aplicação, tendo aí, da mesma forma que na citada verba 28, utilizado o mesmo conceito de prédio com afectação habitacional.

Este conceito não é utilizado pelo legislador em qualquer outra legislação tributária, designadamente no CIMI, que, em várias normas do CIS é indicado como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previsto na verba 28 da TGIS (confira-se, a este propósito os artigos 2º nº 4, 3º nº 3 u), 5º u), 23º nº 7 e 46º e 67º do CIS).

Efectivamente, no CIMI, mais concretamente nos seus artigos 2º a 6º, enumeram-se e definem-se as espécies de prédios nos seguintes termos:

#### *Artigo 2º*

#### *Conceito de prédio*

*1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma*

*peessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*

*2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.*

*3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.*

*4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.*

### *Artigo 3º*

#### *Prédios rústicos*

*1 - São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, desde que:*

- a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);*
- b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.*

*2 - São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização*

*geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação.*

*3. São ainda prédios rústicos:*

- a) Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agropecuários, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;*
- b) As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º*

*4 - Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.*

#### *Artigo 4º*

##### *Prédios urbanos*

*Prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.*

#### *Artigo 5º*

##### *Prédios mistos*

*1 - Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.*

*2 - Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.*

#### *Artigo 6º*

##### *Espécies de prédios urbanos*

*1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*

- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*
- c) Terrenos para construção;*
- d) Outros.*

*2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

*3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

*4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.*

Fácil é, pois, constatar que, como já se referiu supra, o conceito de “prédio com afectação habitacional” não é utilizado pelo legislador no CIMI.

Uma interpretação literal da norma constante da verba 28.1 da TGIS leva a concluir que a intenção do legislador foi a de incluir no seu âmbito de aplicação os prédios urbanos que tenham uma afectação habitacional. Partindo desta intenção, deve-se apurar quando é que

um prédio está afectado a um fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num qualquer acto de licenciamento ou com semelhante natureza, ou se é apenas quando a atribuição desse destino é efectivamente concretizada.

Da redacção dada à verba 28.1 parece claro que a intenção do legislador foi a de considerar necessária uma afectação efectiva e não apenas edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta dessa licença, aqueles que tenham como destino normal esse fim. Se o legislador, na verba 28.1 se bastasse com estes factos teria utilizado a expressão “prédios habitacionais” constante do artigo 6º do CIMI e não a expressão “prédios com afectação habitacional”.

Daqui resulta, pois, que prédio com “afectação habitacional” não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim, tendo que “ser algo mais que isso”, isto é, terá que ser um prédio com efectiva afectação a esse fim habitacional.

Tendo que ser, dessa forma, algo de efectivamente edificado.

Ora, os terrenos para construção, não tendo ainda qualquer edificação, conforme resulta evidente da definição dada no artigo 6º do CIMI (“...*terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, ....*”), não preenchem, por si só, qualquer condição para poderem sequer ser considerados como prédios habitacionais, logo, por maioria de razão, “prédios com afectação habitacional”.

Deve, assim, entender-se que a norma da verba 28.1 só estará preenchida, quando a afectação habitacional estiver efectivamente concretizada.

Desta forma, não nos parece possível acompanhar a tese defendida pela Requerida (AT), sendo de acolher, pois, a tese suportada pelas Recorrentes de que não pode ser atribuída afectação habitacional aos terrenos para construção ainda que possam ter como destino provável (mas não exclusivo) a construção de habitação.

A recente alteração introduzida pelo legislador, com a Lei do Orçamento de Estado para 2014 (artigo 193º da Lei nº 83-C/2013) na redacção da verba 28.1 da TGIS (veio sujeitar ao imposto “*os terrenos cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação*”), vem reforçar, de forma inequívoca, este entendimento, pois a referida alteração não parece ter, de forma alguma, a natureza de norma interpretativa.

Aliás, as decisões tomadas pelos Tribunais Arbitrais no CAAD têm decidido, igualmente, neste sentido (conferir, entre outras, decisões dos Processos nºs 48/2013-T, 53/2013-T, 215/2013-T ou 310/2013-T), tal como recentes decisões do STA que trataram esta matéria (conferir, entre outros, o Acórdão nº 187/13 ou o Acórdão nº 272/14).

Em conclusão, considera este Tribunal que as liquidações contestadas estão feridas de ilegalidade, na medida em que incidem sobre terrenos para construção, conceito este que, pelas razões que foram sendo expostas, não está incluído no conceito de “prédios com afectação habitacional” consagrado na verba 28.1 da TGIS.

### II.3 QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Face à decisão do Tribunal de declaração de ilegalidade das liquidações contestadas, objecto do presente processo, fica prejudicada a apreciação dos restantes vícios questionados pelas Requerentes, nomeadamente de que estas liquidações violavam os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade.

### III. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se julgar procedente o pedido de anulação das das Liquidações Contestadas – (cfr. liquidações que se juntaram como docs. n.ºs 7 a 18 do requerimento inicial), por vício de violação de lei, e dos actos de indeferimentos das reclamações gratuitas apresentadas pelas Requerentes relativas a estas liquidações.

#### IV. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária atribui-se ao processo o valor de € 352.733,47

#### V. CUSTAS

De acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o o montante das custas é de € 7.120,00.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Julho de 2014

(Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa)

(Jaime Esteves)

(João Marques Pinto)