

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 652/2015-T

Tema: IS – Terreno para construção; Verba 28 da TGIS

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A..., S.A., contribuinte n.º..., com sede social na Rua do..., ..., em Lisboa, requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária tendo em vista a declaração da ilegalidade dos actos de liquidação de imposto do selo, no montante global de € 35 710,80, relativos ao prédio urbano, da espécie "terreno para construção", inscrito na matriz predial respectiva da União das Freguesias de ...e ...sob o artigo... . As liquidações referidas, efectuadas com base nas normas do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS), conjugada com a Verba 28 da respectiva Tabela Geral e disposições transitórias consagradas no artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, reportam-se ao ano de 2012. Tendo sido oportunamente efectuado o pagamento do imposto liquidado, é, ainda, requerida, em consequência da declaração de ilegalidade daqueles actos, a condenação da Administração Tributária na restituição das importâncias indevidamente pagas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios.

2. Como fundamento do pedido, a Requerente, além de invocar a duplicação de colecta, alega, em síntese, que a tributação prevista nos citados preceitos tem como objecto os prédios urbanos "com afectação habitacional", nele se não incluindo os "terrenos para construção" que, por natureza, não revelam tal aptidão, considerando, assim, que as

liquidações em causa se encontram feridas de ilegalidade por erro imputável aos serviços da Administração Tributária.

3. Por seu lado, a Requerida - Administração Tributária e Aduaneira (AT) - em resposta ao alegado, contestou a pretensão da Requerente, apresentando defesa por excepção, invocando a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral e por impugnação, pronunciando-se pela improcedência do pedido, ou seja, pela manutenção dos questionados actos de liquidação.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 26 outubro de 2015, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida (AT) em 6 de novembro seguinte.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 22 de dezembro de 2015.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro 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.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 8 de janeiro de 2016.

8. Regularmente constituído, o tribunal arbitral, sem prejuízo do que decidir quanto à excepção invocada pela Requerida, é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

10. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais que integram o presente processo, que se julga suficiente, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT bem como a produção de prova testemunhal.

11. Não foram proferidas alegações orais por desnecessárias. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas quaisquer outras questões que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

II. Matéria de facto.

12. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais, que se dão por inteiramente provados em face dos documentos que integram o presente processo:

12.1. A Requerente é proprietária do prédio urbano, da espécie "terreno para construção", situado na ..., ..., inscrito na matriz predial respectiva da União das Freguesias de ... e ... sob o artigo... .

12.2. O referido prédio, classificado na matriz como "terreno para construção", tem a área total de 8 500 metros quadrados, e o valor patrimonial tributário de € 2 380 720,00, tendo sido adquirido pela actual proprietária por contrato de compra e venda celebrado em 1 de outubro de 2010.

12.3. Dos elementos juntos ao presente processo, designadamente da cópia da respetiva caderneta predial e certidão do registo predial, extrai-se, que, à data a que se reportam as liquidações impugnadas, o terreno não tinha qualquer edifício ou construção erigida sobre o seu solo.

12.4. Na determinação do valor patrimonial do terreno em causa, determinado por avaliação realizada em 4 de junho de 2010, foram considerados, entre outros elementos relevantes, um coeficiente de afectação correspondente à utilização habitacional do prédio a construir, em conformidade com o disposto no artigo 45.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

12.5. Atendendo ao valor patrimonial tributário definitivamente apurado e ao coeficiente de afectação considerado na avaliação do terreno, entendeu a Administração Tributária e Aduaneira (AT) estarem verificados os pressupostos de incidência do imposto do selo previsto na Verba 28 da respectiva Tabela, operando as correspondentes liquidações relativas ao ano de 2012.

12.6. Nestes termos, foi a Requerente oportunamente notificada da liquidação n.º 2012..., de 07-11-2012, efectuada com base no artigo 6.º, n.º 1, alínea f), subalínea i), da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, tendo sido apurada importância de € 11 903,60, cujo pagamento foi efectuado pela Requerente em 19 de dezembro de 2012.

12.7. Posteriormente, foi a Requerente notificada da liquidação efectuada 21 de março de 2013, com referência ao mesmo prédio e ano, no montante de € 23 807,20, dividido para pagamento em várias prestações a que correspondem as notas n.ºs 2013..., 2013 ... e 2013 ... - 1.ª, 2.ª e 3.ª prestações, respectivamente.

12.8. A primeira das referidas prestações, no montante de € 7 935,74, foi paga em 3 de junho de 2013, as seguintes, da importância de € 7 935,73 cada uma, foram pagas em 31 de julho e 29 de novembro de 2013, respectivamente.

12.9. Em 18 de março de 2015, a Requerente apresentou pedido de revisão do acto tributário, requerendo a anulação oficiosa das liquidações ora impugnadas, com fundamento em erro imputável aos serviços e duplicação de colecta.

12.10. Tendo o pedido de revisão sido indeferido, por decisão notificada à Requerente em 11 de junho de 2015, foi a mesma objecto de recurso hierárquico interposto em 22 de julho seguinte, sobre o qual não foi proferida decisão até à data da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.

13. Não existem factos relevantes para a decisão de mérito que não se tenham provado.

III. Cumulação de pedidos

14. O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a dois actos de liquidação de imposto do selo. Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o Tribunal considera que nada obsta, face ao disposto nos artigos. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à cumulação de pedidos.

IV. Da excepção dilatória

14. Sintetizados os elementos factuais relevantes importa, antes de mais, analisar e decidir a excepção invocada pela Requerida.

15. Segundo alega a Requerida, o objecto do pedido são as liquidações de imposto do selo, acima identificadas, cuja legalidade submete à apreciação do Tribunal.

16. No entanto, prossegue a Requerida, *"nos termos do pedido de Constituição do Tribunal Arbitral em análise, o objecto imediato do processo, deveria ser o indeferimento do recurso hierárquico, apresentado pela ora Requerente, em 22 de Julho de 2015, conforme refere no ponto 14 do pedido de pronúncia arbitral, que se presumiu tacitamente indeferido em 21-09-2015 (cfr. artigo 66.º n.º 5 do CPPT)."*

16. Assim, " *Nos termos do disposto no artigo 10.º n.º 1, alínea a) do RJAT, pretendendo a Requerente reagir dos actos de liquidação de Imposto do Selo em apreço, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral deveria ter sido apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário, em conformidade com o disposto no artigo 102.º n.º 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).*"

17. Nestes termos, constando das notas de liquidação como datas limite de pagamento os dias 20 de dezembro de 2012, abril de 2013, julho de 2013 e novembro de 2013, respectivamente, e tendo a Requerente apresentado o pedido de constituição do Tribunal Arbitral em 26 de outubro de 2015, havia sido já ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação em sede arbitral dos actos de liquidação em causa. Pelo que *"não tendo sido pedida a apreciação da legalidade do acto de segundo grau não existe o apoio que poderia defender a tempestividade do pedido e conseqüentemente a possibilidade do Tribunal arbitral apreciar o mesmo relativamente aos actos de liquidação que a Requerente pretende sindicat.*"

18. Com os fundamentos, que acima se sintetizam, conclui a Requerida que *"resultando clara e inequivocamente do pedido de pronúncia arbitral, a impugnação directa dos actos tributários acima referidos, deve o pedido formulado (conducente à anulação dos actos de liquidação) ser declarado improcedente, por intempestivo, porquanto a caducidade do direito de acção consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 576.º do CPC (ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT e alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o que desde já se requer."*

19. Não se acompanha tal entendimento. Com efeito, resulta com clareza da norma do artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT, que, nas situações como a que se evidencia no presente processo, em que tenha havido reclamação graciosa e/ou recurso hierárquico, o prazo para apresentar pedido de pronúncia arbitral conta-se da notificação da decisão naqueles proferida ou, sendo o caso, da formação de presunção de indeferimento tácito.

20. Salienta-se que esta matéria tem vindo a ser objecto de diversas decisões arbitrais, recordando-se, a este propósito a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 419/2014-T, de que se transcreve:

" Como decorre da competência atribuída aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos de liquidação, e não de decisões de indeferimento de recursos hierárquicos ou reclamações gratuitas, quando há lugar a impugnação administrativa de actos de liquidação, estes actos de liquidação são sempre impugnáveis em prazo a contar da notificação da decisão de indeferimento, pois o artigo 10.º, n.º 1, indica-os como termos iniciais. Por isso, o requerente da arbitragem não tem que impugnar os actos de segundo ou terceiro grau e, mesmo quando impugna estes, considera-se que o objecto do processo arbitral é sempre o objecto mediato que constituem os actos de liquidação mantidos por actos de segundo ou terceiro grau sempre que o Requerente não impute a estes vícios próprios. Mas, obviamente, se o requerente da arbitragem apenas pretende ver declarada a ilegalidade de actos de liquidação, que são os que, sendo susceptíveis de execução coerciva, afectam a sua esfera jurídica, não tem que impugnar os actos de segundo ou terceiro grau, que carecem de lesividade autónoma.

De resto, uma hipotética deficiência na formulação do pedido não teria como corolário a absolvição da instância, apenas dando lugar, se necessário, mas sempre que necessário, a uma correcção, como impõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do RJAT, em sintonia com o direito constitucional à impugnação contenciosa de todos os actos da Administração que lesem os direitos dos contribuintes (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP)."

21. No mesmo sentido, pode ler-se, em Decisão Arbitral, de 27 de outubro de 2015, no processo n.º 124/2015-T:

" Estamos uma vez mais naquele caso em que parece confundir-se o âmbito material da arbitragem (artigo 2º, do RJAT) com a data a partir da qual o pedido de pronúncia arbitral pode ser interposto (artigo 10º, do RJAT) e também e mais uma vez, se trata aqui da abordagem da questão da recorribilidade, por intermédio

da arbitragem, dos actos de segundo ou de terceiro graus. A problemática dos actos de segundo e terceiro graus na arbitragem tributária prende-se, ao que se julga, com pelo menos duas questões distintas: uma primeira, a de saber se tendo sido intentado um meio gracioso administrativo, o objecto 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, 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.

No que respeita à primeira questão, já no âmbito da impugnação judicial, era discutível se, perante uma decisão expressa de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou de pedido de revisão oficiosa, o contribuinte impugnava directamente o acto de liquidação anteriormente reclamado, recorrido ou revisto (o acto de primeiro grau) ou a própria decisão (de indeferimento) de reclamação, de recurso ou de pedido de revisão oficiosa que, por sua vez, apreciou a (i)legalidade do acto impugnado - o acto de segundo grau. O Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio pronunciar-se sobre a questão, em acórdão datado de 18 de Maio de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 0156/11[1], admitindo que“(...) o objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise(...).”

“(...) a impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário.(...)”

Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação de IRS.

Questão diferente desta é a de saber se o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado dentro do prazo. Aqui entende o Tribunal que o legislador arbitral foi claro ao compartimentar questões de competência e questões de prazos.

Assim é que quanto à competência ou âmbito material em que o objecto da arbitragem é, como se concluiu, a apreciação da ilegalidade dos actos de liquidação IRS.

Quanto ao prazo, o contribuinte pode recorrer à arbitragem logo aquando da notificação dos actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta ou, tendo recorrido à via administrativa, após a notificação da decisão de indeferimento ou da formação do indeferimento tácito. Esta resposta encontra-se, por seu turno, no artigo 10.º. Desta norma não se deve porém retirar a competência para apreciação directa dos actos de segundo grau. Esta é uma norma que respeita única e exclusivamente ao dies a quo do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral. É uma norma que respeita portanto ao momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo para solicitar o pedido de constituição do tribunal arbitral.

Com efeito, o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), determina que os tribunais arbitrais têm competência para apreciar “a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”. Não há, pois, qualquer referência aos actos de indeferimento de reclamação graciosa, de recurso hierárquico ou de pedido de revisão oficiosa, i.e., não se menciona a arbitrabilidade de decisões de indeferimento, expresso ou tácito, das vias administrativas prévias utilizadas. Não há nem tinha que haver.

Entende-se a este propósito que os actos de segundo ou terceiro graus poderão sempre ser arbitráveis, na medida em que comportem, e só nesta medida, eles próprios, a (i)legalidade dos actos de liquidação em causa. Na base deste entendimento estará para parte da Doutrina uma interpretação teleológica, designadamente por a alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º referir expressamente a “decisão de recurso hierárquico” e está também, ao que se julga, o facto de o acto de segundo ou de terceiro grau estar a apreciar o acto de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta objecto da arbitragem.

Defende-se aqui, por conseguinte, uma interpretação segundo a qual não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações gratuitas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária. Por outras palavras, esses actos de indeferimento só poderão ser “trazidos” para a jurisdição arbitral, na estrita condição de terem, eles próprios, apreciado a (i)legalidade do acto tributário que o sujeito passivo, verdadeira e efectivamente, pretende impugnar pela via arbitral.

Neste sentido, veja-se a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 272/2014-TJ:

“65 - O indeferimento de reclamação gratuita corporiza, no quadro da impugnação judicial, o caso previsto no n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, colocando-se a questão de saber se, face às competências legalmente cometidas aos tribunais arbitrais, os mesmos serão competentes para, em quaisquer circunstâncias, apreciarem os actos de indeferimento de reclamações gratuitas.

66 - Estando a competência dos tribunais arbitrais, que funcionam junto do CAAD, circunscrita e limitada, como já atrás se referiu, à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, a apreciação dos actos de indeferimento de reclamações gratuitas, por parte dos referidos tribunais, há de estar condicionada ao efectivo conhecimento que tais actos tiveram da legalidade dos actos de liquidação com que estão relacionados.

67 - A decisão de indeferimento da reclamação gratuita, proferida nas atrás mencionadas circunstâncias, reafirma a legalidade do acto de liquidação em causa e volta a confirmá-lo, tal como inicialmente fora configurado.

68 - O indeferimento da reclamação gratuita, é um acto lesivo susceptível de impugnação por parte do interessado, o qual, na medida em que procede à reafirmação do acto primário de liquidação subjacente e do qual é indissociável, não pode deixar de ter a sua apreciação cometida aos tribunais arbitrais, que, como já se referiu, têm as suas competências fundamentalmente centradas na declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos.””

22. Acompanhando-se a posição expressa nas decisões arbitrais nos segmentos que acima se transcrevem, a que, sem reservas se adere, constata-se, no presente caso, que o recurso hierárquico do acto de indeferimento de pedido de revisão oficiosa das liquidações foi apresentado em 22 de julho de 2015. Não tendo sido objecto de decisão expressa, a presunção de indeferimento tácito verificou-se em 23 de outubro de 2015. Assim, sendo o pedido de pronúncia arbitral apresentado em 26 do mesmo mês, portanto dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 1, do artigo 10.º, do RJAT, não pode deixar de se reconhecer que o mesmo é tempestivo.

23. Nestes termos, julga-se totalmente improcedente a excepção invocada pela Requerida (AT).

V. Do mérito do pedido

24. Considerando a matéria fatural acima exposta, importa, assim, antes de mais, uma análise, ainda que sucinta, dos pressupostos da incidência do imposto do selo sobre prédios urbanos com afectação habitacional, com recurso às normas fiscais relevantes para a definição dos respectivos conceitos legais.

25. Através da Lei n.º 55-A/2912, de 29/10, foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo a Verba 28, sujeitando a este tributo os 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.

26. A base tributável é constituída pelo valor patrimonial tributário considerado para efeitos do IMI, sendo aquele tributo anualmente liquidado pela AT relativamente a cada prédio urbano (CIS, art.23.º, n.º7), à taxa de:

- 1%, por prédio urbano com afectação habitacional;

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

27. Relativamente aos anos de 2012 e de 2013, é aplicável o regime transitório previsto no art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, com as seguintes especificidades;

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5%;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8%;

iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5%.

2 - Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba nº 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

28. São sujeitos passivos, e titulares do interesse económico (devedores do imposto), os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios em 31 de dezembro do ano a que o tributo respeita - relativamente a 2012, de acordo com o regime transitório referido no ponto anterior, esta data é antecipada para 31 de outubro - conforme decorre do artigo 8.º do CIMI, por remissão expressa dos artigos. 3.º, n.º 3, alínea u), e 2.º, n.º4, do Código do Imposto do Selo.

29. No tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, também por remissão expressa dos artigos 5.º, n.º1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS. Em geral, por remissão do artigo 67.º, n.º 2, do mesmo Código, são de aplicação supletiva às matérias não especialmente reguladas, as disposições do CIMI.

30. Referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos, importa ter-se presente que o conceito relevante é o que consta do artigo 2.º do CIMI, conforme, aliás, prevê o n.º 6 do artigo 1.º do CIS.

31. Apelando a elementos de natureza física, patrimonial e económica, aquele preceito do CIMI define como prédio *"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 pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico..."*

32. Para efeitos do IMI, os prédios são classificados como rústicos, urbanos ou mistos, sendo esta classificação particularmente relevante quer para efeitos de aplicação das regras

de determinação do respectivo valor patrimonial tributário, quer para efeitos de aplicação das taxas de tributação.

33. Para o efeito, o CIMI estabelece, no seu artigo 3.º, uma definição positiva de prédio rústico, definindo prédio urbano e misto, nos seus artigos. 4.º e 5.º em termos meramente residuais: são assim classificados todas aquelas realidades que, integrando o conceito fiscal de prédio, não sejam de classificar como prédios rústicos.

34. De acordo com aquele preceito, são prédios rústicos os que, situados fora de um aglomerado urbano, preenchem um dos seguintes requisitos:

- Não sejam de classificar como terrenos para construção;
- Estejam afetos, ou tenham como utilização normal, a produção de rendimentos agrícolas, tal como considerados para efeitos de IRS;
- Não tendo afetação agrícola, não se encontrem construídos ou disponham, apenas, de edifícios ou construções meramente acessórias, sem autonomia económica e de reduzido valor.

35. São, ainda, assim classificados os prédios situados dentro de um aglomerado urbano que, por força de disposição legal, não possam ter utilização geradora de rendimentos (caso de espaços verdes, jardins, etc.) ou só possam ser utilizados em actividades agrícolas e tenham efectivamente, essa concreta afectação.

36. Um prédio que não reúna os requisitos acima referidos é classificado como urbano.

37. Pode, pois, concluir-se que, para efeitos de IMI e, no caso, de imposto do selo, um terreno para construção é um prédio urbano, porquanto reúne os requisitos integrantes do conceito de prédio - realidade física, patrimonialidade e valor económico - e, qualquer que seja a afetação ou uso que esteja a ter, no caso de terrenos expectantes, é expressamente excluído do conceito de prédio rústico.

38. Referindo-se aos prédios urbanos, o n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, distingue diversas espécies, dividindo-os em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros, de acordo com os seguintes critérios:

- "**habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços**": os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um desses fins (CIMI, art. 6.º, n.º 2).
- "**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, excetuando-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 a equipamentos públicos. (CIMI, art. 6.º, n.º 3, redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12).
- "**Outros**", são como tal considerados os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem sejam classificados como prédio rústicos, de acordo com o respetivo conceito legal, e ainda os edifícios e construções licenciados, ou na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os acima referidos (CIMI, art. 6.º, n.º 4).

39. Na definição do âmbito de incidência prevista na Verba 28 da TGIS, o legislador considera, como elemento relevante de capacidade contributiva, os prédios de elevado valor que, no segmento relativo a sujeitos passivos residentes em território o português, sejam detidos para efeitos habitacionais.

40. No entanto, fazendo incidir a tributação sobre prédios urbanos "com afetação habitacional", o legislador não estabelece, no Código do Imposto do Selo, qualquer conceito específico que, para o efeito deva ser considerado, antes remetendo a aplicação do regime de tributação dos prédios a que se refere aquela Verba 28 para as normas do CIMI.

41. Será, pois, na economia deste Código que terá de ser encontrado o sentido daquela expressão, entendimento que, de resto, é partilhado pela Requerente e pela Requerida, embora com diferentes conclusões.

42. No que concerne à definição das diferentes espécies de prédios urbanos, o referido Código, conforme acima se referiu, estabelece clara distinção entre prédios "habitacionais" e "terrenos para construção". Os primeiros são classificados em função da respectiva licença autárquica, ou, não existindo esta, em decorrência do uso normal. Os segundos são definidos em função da sua potencialidade legal.

43. Considerada a legislação relativa à construção e edificação urbana, designadamente no que respeita aos diversos tipos de licenciamento, a classificação de um prédio como "habitacional", para efeitos tributários, não apresenta qualquer particularidade: são habitacionais os que, nos termos legais, assim forem classificados.

44. Na ausência de licenciamento, releva para a classificação o destino normal do prédio. Também aqui a lei fiscal não oferece qualquer conceito específico. Resulta, porém, quer do conhecimento geral, quer da legislação aplicável às edificações urbanas, que o destino a habitação pressupõe a existência de um mínimo de condições que preservem a intimidade pessoal e a privacidade familiar (art. 65.º da CRP).

45. O licenciamento, pela entidade competente, ou o uso normal de um prédio, cujo destino seja a habitação referem-se, como não podia deixar de ser, a prédios edificados que reúnam as características exigíveis para como tal serem classificados.

46. Um terreno para construção - qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida - não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal.

47. Referindo-se, pois, a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afecção habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

48. A expressão "com afecção habitacional" inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, como se afirma na resposta da Requerida, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar "*outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI.*" Tal interpretação não tem apoio legal, face aos princípios contidos os artigos. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.

49. Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo artigo 6.º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o fez, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código.

50. Por outro lado, não pode também ser acolhido o entendimento da Requerida no sentido de que o conceito de "afecção habitacional" decorre da norma do artigo 45.º do CIMI.

51. Refere-se este artigo às regras aplicáveis na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção estabelecendo que este é o que resulta do valor da área de implantação do edifício a construir adicionado do terreno adjacente à implantação. Na fixação do valor daquela área considera-se uma percentagem, variável entre 15% e 45%, do valor das edificações autorizadas ou previstas.

52. Segundo a Requerida, na fixação dos valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno a avaliar são utilizados os coeficientes aplicáveis na determinação do valor patrimonial tributário, designadamente o coeficiente de afecção previsto no artigo 1.º daquele Código.

53. Concluindo daí que a consideração de um tal coeficiente, dependente do tipo de utilização prevista para o prédio a edificar no terreno, será determinante para efeitos de aplicação da Verba 28 da TGIS.

54. Suporta-se esta conclusão no pressuposto de que a expressão "prédios com afectação habitacional" apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do artigo 6.º do CIMI.

55. Não é possível, porém, acompanhar tal conclusão. Por um lado, porque nada na lei permite concluir que o legislador do imposto do selo tenha pretendido alargar, para efeitos da incidência deste tributo, as espécies previstas no n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, como já acima se referiu; por outro lado, porque a aplicação de um coeficiente de afetação se reporta a um dos elementos a considerar na avaliação no terreno, ou seja, na determinação do valor das edificações autorizados ou previstas.

56. Independentemente de na determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas para um terreno para construção deva ou não ser considerado um coeficiente de afetação, admite-se, por ser óbvio e do conhecimento geral, que o valor de um terreno é determinantemente influenciado pelo tipo e características dessas edificações. Porém, é matéria que extravasa a questão sobre que incide o presente pedido de pronúncia arbitral.

57. Nas condições referidas, a circunstância de para um determinado terreno para construção estar autorizada a edificação de prédio destinado a habitação, ou a qualquer outra finalidade, ainda que deva ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno que, para efeitos tributários, continua a ser como tal considerado.

58. Nestes termos, resultando do artigo 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podendo estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como "prédios com afectação habitacional".

59. Aliás, neste sentido se tem orientado a constante e uniforme jurisprudência, tanto dos tribunais arbitrais ⁱ como do Supremo Tribunal Administrativo ⁱⁱ, que aqui se acolhe e reitera.

60. É certo que o artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, alterou a redacção do n.º1 da Verba 28 da TGIS, passando esta a prever que tributação em causa incide, à taxa de 1% *"Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação ..."*

61. Trata-se, porém, de norma inovadora, aplicável a partir da data de entrada em vigor da referida Lei - 1 de janeiro de 2014 - não abrangendo, portanto, as situações que constituem objecto do presente processo, em que estão em causa factos tributários ocorridos em momento anterior ao início da sua vigência.

62. Só assim não seria se aquela alteração tivesse natureza interpretativa, aplicando-se, então aos factos passados. Mas, se o legislador pretendesse conferir tal natureza à norma alterada não deixaria de o fazer constar do respectivo texto.

63. Ora, não só o legislador o não fez, como não se extrai do texto da norma qualquer referência ao seu carácter interpretativo. Pelo contrário, a utilização, no texto da nova redacção, da disjuntiva "ou" exprime, neste contexto, um sentido de alternativa.

64. Por outro lado, desconhece-se qualquer controvérsia gerada pela anterior solução de direito, pois que a interpretação possível da norma em causa, na sua anterior redacção, tem vindo pacífica e invariavelmente a ser afirmada pela jurisprudência acima referida.

65. Como refere Baptista Machado ("Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador" ... *para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se*

mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora”.

66. Assim, considerando a literalidade da lei nova bem como a constante e pacífica jurisprudência conhecida, não podemos deixar de concluir que não se está perante uma lei interpretativa, mas perante lei inovadora, aplicável apenas para o futuro.

67. Nestes termos, não pode deixar de se concluir pela ilegalidade das liquidações de imposto do selo que constituem objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, concluindo-se também que, na sua origem, se encontra erro imputável à Administração Tributária.

68. Tendo-se concluído que os actos de liquidação de imposto do selo que constituem objecto do presente pedido de pronúncia arbitral enfermam de vício de violação de lei que impõe a sua anulação, fica prejudicado, por inutilidade, o conhecimento das demais questões relativas à legalidade daqueles actos, designadamente da alegada duplicação de colecta (C. P. Civil, art. 130.º).

Decisão.

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a)** Julgar improcedente a excepção dilatória invocada pela Requerida (AT);

- b)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à ilegalidade das liquidações impugnadas, determinando-se, em consequência, a sua anulação e restituição à Requerente das importâncias indevidamente pagas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 35 710,80, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 1 836, 00, integralmente a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 4 de março de 2016,

O árbitro,
Álvaro Caneira.

ⁱ Entre outros, e referindo apenas as mais recentes decisões, cfr. CAAD, 14/2015-T, 28/2015-T, 54/2015-T, 57/2015-T, 61/2015-T, 78/2015-T, 80/2015-T, 84/2015-T, 86/2015-T, 87/2015-T, 94/2015-T, 111/2015-T, 117/2015-T, 125/2015-T, 130/2015-T, 134/2015-T, 135/2015-T, 143/2015-T, 154/2015-T, 155/2015-T, 156/2015-T, 172/2015-T, 184/2015-T, 185/2015-T, 186/2015-T, 224/2015-T, 229/2015-T, 232/2015-T, 235/2015-T, 266/2015-T, 288/2015-T, 290/2015-T e 367/2015-T.

ⁱⁱ Cfr. STA, Procs. 1870/13, 1871/13, 46/14, 48/14, 55/14, 270/14, 197/14, 271/14, 274/14, 317/14, 467/14, 396/14, 425/14, 676/14, 707/14, 739/14, 740/14, 796/14 e 1338/15.