

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 698/2015-T**

**Tema: Imposto do Selo - Verba 28.1 TGIS; terrenos para construção; prédios com afetação habitacional**

## DECISÃO ARBITRAL

### I. Relatório

**A...- FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, com o número de identificação fiscal..., representada pela sua sociedade gestora **B...- Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A.**, com sede da Avenida..., n.º..., em Lisboa, NIPC ... (doravante, o “Requerente”), requereu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 24 de novembro de 2015, a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, nos termos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos seguintes atos de liquidação de Imposto do Selo ("IS") referentes ao ano de 2012, a que correspondem os documentos n.º:

- i. 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos);
- ii. 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos);
- iii. 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos);
- iv. 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros);
- v. 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros); e

vi. 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros);  
no valor global de €21.314,70 (vinte e um mil trezentos e catorze euros e setenta cêntimos).

O Requerente optou por não designar árbitro.

O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 26 de novembro de 2015 e automaticamente notificado à AT em 30 de novembro de 2015.

A Signatária foi designada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, tendo comunicado a aceitação do encargo, no prazo legal, nos termos do disposto no artigo 4.º do Código Deontológico do CAAD.

As Partes foram notificadas da designação da Signatária, em 15 de janeiro de 2016, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) do RJAT, não se tendo oposto à mesma.

O tribunal arbitral singular ficou, assim, regularmente constituído em 1 de fevereiro de 2016, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º1 do artigo 11.º do RJAT.

A AT foi notificada em 5 de fevereiro de 2016, por despacho arbitral de 4 de fevereiro de 2016, para apresentar resposta no prazo de 30 (trinta) dias.

A AT apresentou a sua resposta em 9 de março de 2016.

Por despacho arbitral de 13 de março de 2016, o Tribunal Arbitral:

- a. Indicou parecer ser de considerar que o prazo para apresentação da resposta por parte da AT não foi cumprido, já que a mesma foi apresentada apenas no 33.º dia após a notificação. Tal facto importará a desconsideração da resposta da AT, não

importando, todavia, a confissão dos factos alegados pelo Requerente, em conformidade com o disposto no artigo 110.º n.º6 do Código do Procedimento e do Processo Tributário ("CPPT"), aplicável por força do artigo 29.º n.º1 do RJAT. Assim, convidou a AT a pronunciar-se sobre tal facto;

- b. Convidou o Requerente a juntar o documento 11 que protestara juntar.

A Requerida respondeu a tal despacho em 14 de março de 2016, alegando que:

1. Foi proferido despacho nos termos do artigo 17º do RJAT em 2016-02-04;
2. Tal facto foi notificado à Requerida por mensagem de correio eletrónico datada de 2016-02-05.
3. Tal notificação presume-se efetuada na segunda-feira, dia 2016-02-08, terceiro dia posterior à data da sua elaboração e expedição.
4. As regras previstas para as notificações efetivadas através de transmissão eletrónica de dados constam do artigo 248.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do RJAT, em face da manifesta ausência de normas reguladoras da matéria neste último diploma.
5. O artigo 248.º do CPC é aplicável à notificação dos atos praticados no âmbito das ações arbitrais.
6. Assim, considerando-se a notificação efetuada a 08-02-2016, nos termos legais vistos e jurisprudencialmente pacíficos, o prazo de trinta dias iniciou-se em 09-02-2016, uma vez que o cômputo de qualquer prazo começa a correr no dia seguinte àquele em que ocorreu o evento que gerou o início do mesmo, de acordo com o disposto no artigo 279º, al. b), do Código Civil;
7. Correu até 2016-03-09, inclusive, sendo este o trigésimo dia do prazo.
8. A resposta da Requerida foi apresentada por meio de mensagem de correio eletrónico enviada em 9 de março de 2016, portanto no 30º dia do prazo.

O Requerente não juntou, no prazo determinado, o Documento 11 que protestara juntar.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (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).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **II. Pedido do Requerente**

O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de IS referentes ao ano de 2012, identificados *supra*, na sequência da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa deduzido face aos mesmos, o reembolso dos montantes de imposto pagos ao abrigo de tais atos de liquidação e o pagamento de juros indemnizatórios.

Para sustentar o seu pedido, alega, sucintamente, que:

- i. O Requerente é proprietário dos prédios inscritos na matriz sob os artigos..., da freguesia de ... e ... da freguesia de... ;
- ii. Tais prédios estão descritos como “*terreno para construção*”.
- iii. As liquidações em crise resultam da aplicação do artigo 1.º n.º1 do CIS, conjugada com a verba 28.1 da respetiva Tabela Geral (“TGIS”) (e não da 2.28, como certamente por lapso refere o Requerente) e com o artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro;
- iv. Os prédios inscritos na matriz como terrenos para construção não são subsumíveis no conceito de prédios com afetação habitacional, logo não podendo ser aplicada a verba 28.1 da TGIS, sendo consequentemente as liquidações em crise desprovidas de fundamento legal.

- v. O Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa de tais liquidações, tendo o mesmo sido indeferido por despacho notificado ao Requerente em 26 de agosto de 2015.
- vi. Desse despacho de indeferimento recorre o Requerente para o tribunal arbitral.
- vii. Para as liquidações em apreço, dever-se-á atender à redação da verba 28.1. da TGIS em vigor em 2012, a qual estabelece que o imposto é aplicável a prédios com afetação habitacional de valor igual ou superior a €1.000.000,00.
- viii. O conceito de prédios com afetação habitacional não se encontra definido no CIS, no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“CIMI”) nem noutra diploma;
- ix. Haverá assim que atender às regras gerais de interpretação, nos termos do disposto nos artigos 11.º n.º1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 9.º n.º1 do Código Civil.
- x. A expressão afetação habitacional tem necessariamente implícita uma utilização habitacional, referindo-se a prédios urbanos que tenham (ou possam ter) uma efetiva utilização para fins habitacionais, seja porque para tal estão licenciados, seja porque têm esse destino normal.
- xi. A verba 28.1. da TGIS deve abranger apenas prédios que estejam efetivamente afetos a fins habitacionais, isto é, prédios que já tenham uma afetação habitacional, ou prédios que, apesar de não terem tal afetação, reúnam todas as condições necessárias para tal afetação.
- xii. Não existindo na Lei n.º 52-A/2012 (que introduziu esta verba 28.1.) preâmbulo que permita concluir os princípios que estiveram na sua génese, haverá que atentar nas

declarações do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais aquando da discussão desta proposta.

- xiii. Dessas declarações resulta que a intenção do legislador foi tributar propriedades destinadas à habitação, especificamente “casas”, cujo valor patrimonial tributário exceda o limite previsto na verba.
- xiv. Do exposto resulta que a verba 28.1. da TGIS não pode ser aplicável aos prédios do Requerente.
- xv. Do artigo 6.º n.º3 do CIMI decorre que são terrenos para construção todos aqueles aos quais:
- tenha sido concedida licença ou autorização de loteamento ou de construção;
  - tenha sido admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de loteamento ou de construção;
  - tenham sido declarados como tal no respetivo título aquisitivo.
- xvi. Destes requisitos se conclui que os terrenos para construção não incluem ainda qualquer construção que possa conferir aos mesmos uma real afetação habitacional.
- xvii. Neles existe apenas uma expectativa ou potencialidade de os mesmos serem objeto de obras de construção, na sequência das quais deverá ser inscrito um novo número na matriz, esse sim afeto a fins habitacionais (ou outros fins).
- xviii. Tal expectativa ou potencialidade não é de todo suficiente para que o mesmo seja enquadrável no âmbito de aplicação da verba 28.1. da TGIS.

- xix. Consequentemente, as liquidações em crise são manifestamente ilegais e devem ser anuladas.
- xx. A título subsidiário, a tributação constante da verba 28.1. é contrária ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e, paralelamente, contrária ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva constantes do artigo 104.º n.º 3 da mesma.
- xxi. A norma em apreço, não sujeitando a tributação os prédios urbanos que não estejam afetos a habitação diferencia os contribuintes sem atender à respetiva capacidade contributiva.
- xxii. Não penaliza de forma efetiva todos os proprietários que tenham património imobiliário de elevado valor: se um proprietário tiver apenas um único prédio urbano e o mesmo tiver um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00, o mesmo será sujeito a tributação especial; diversamente, se um proprietário detiver múltiplos prédios urbanos de valor unitário inferior a €1.000.000,00, mas que no seu total perfazem um valor muito superior, não será sujeito a tributação especial.
- xxiii. A verba 28.1. da TGIS deverá assim ser desaplicada por manifestamente inconstitucional.
- xxiv. A jurisprudência arbitral tem já largamente acolhido a sua argumentação.
- xxv. Deverá ser reembolsado dos montantes de IS pagos ao abrigo das liquidações em crise, no valor de €21.314,70;

xxvi. Deverá ainda a Requerida ser condenada a pagar juros indemnizatórios, por ter sido indevidamente paga uma prestação tributária pelo Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT, encontrando-se preenchidos os respetivos requisitos.

### **III. Resposta da Requerida**

A título prévio, refira-se que, atento o teor do despacho arbitral de 13 de março e a resposta ao mesmo por parte da Requerida, o Tribunal Arbitral considera, ao abrigo do disposto no artigo 248.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do RJAT, que a Resposta da Requerida foi apresentada em prazo, no trigésimo dia, acolhendo na íntegra a argumentação da Requerida.

Na sua resposta, a Requerida alega que:

- i. É entendimento da AT que os prédios sobre os quais recaem as liquidações impugnadas têm natureza jurídica de prédios com afetação habitacional, pelo que os atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciar correta interpretação da Verba 28 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
- ii. Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afetação habitacional, em sede de IS, há que recorrer ao CIMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no artigo 67.º, n.º 2 do CIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
- iii. Nos termos da referida disposição legal, às matérias não reguladas no Código, respeitantes à verba n.º 28 da TGIS aplica-se subsidiariamente o disposto no CIMI.



- iv. Dispõe o n.º 1 do artigo 2.º do CIMI que *“prédio é toda a fração de território, abrangendo 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 coletiva 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 fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”*.
- v. Por sua vez, o artigo 6.º, n.º 1 do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção, isto é 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 no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações.”*
- vi. A noção de afetação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um fator de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.
- vii. Conforme resulta da expressão *“...valor das edificações autorizadas”*, constante do artigo 45.º, n.º 2 do CIMI, o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afetação previsto no artigo 41.º do CIMI.
- viii. Assim, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, é clara a aplicação do coeficiente de afetação em sede de avaliação, pelo

que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada, porquanto:

- a. Na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exato sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, de acordo com o disposto no artigo 9.º do Código Civil, ex vi artigo 11.º da LGT;
  - b. O artigo 67.º n.º 2 do CIS manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI;
  - c. A afetação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção;
  - d. A própria verba 28 da TGIS remete para a expressão “prédios com afetação habitacional”, apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do artigo 6.º do CIMI.
- ix. A AT entende que o conceito de “prédios com afetação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.
- x. O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afetação habitacional” - expressão diferente e mais ampla, cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI.
- xi. A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa, daí a regra constante do artigo 45.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno.
- xii. No que diz respeito ao regime jurídico da urbanização e edificação (RJUE), é de salientar que o mesmo tem como pressuposto as edificações já construídas.

- xiii. Não se podendo ignorar que o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, entre outros elementos, o número de lotes e a indicação da área de localização, finalidade, área de implantação, área de construção, número de pisos de número de fogos de cada um dos lotes, com especificação dos fogos destinados a habitações a custos controlados, quando previstos, nos termos da alínea a) do artigo 77.º do RJUE;
- xiv. Não se pode também ignorar que o artigo 77.º do RJUE contém especificações obrigatórias, desde logo para os alvarás de operação de loteamento ou obras de urbanização, e para as obras de construção.
- xv. Também os Planos Diretores Municipais estabelecem a estratégia de desenvolvimento municipal, a política municipal de ordenamento do território e de urbanismo e as demais políticas urbanas. Integra e articula as orientações estabelecidas pelos instrumentos de gestão territorial de âmbito nacional e regional e estabelece o modelo de organização espacial do território municipal.
- xvi. Nestes termos, muito antes da efetiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afetação do terreno para construção.
- xvii. A norma em apreço é constitucional, referindo, entre outros, tratar-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito, e que procura buscar um máximo de eficácia quanto ao objetivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes.
- xviii. Dever-se-á concluir, necessariamente, pela correta interpretação da norma por parte da AT e consequente correção das liquidações em crise, não existindo qualquer erro imputável aos serviços que possa determinar o pagamento de juros indemnizatórios.

xix. Adicionalmente, e mesmo que se considerasse serem devidos juros indemnizatórios, o seu pagamento seria enquadrável no n.º3 alínea c) do artigo 43.º da LGT, o qual determina que nas situações de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte são devidos juros indemnizatórios apenas a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão.

#### **IV. Questões a decidir**

Considerando os factos e a matéria de direito constantes do pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente e a resposta da Requerida, as questões a decidir pelo Tribunal Arbitral são:

1. Saber se terrenos para construção devem ser considerados, para efeitos de incidência de IS, quanto à verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, como prédios com afetação habitacional;
2. No caso de a resposta à questão anterior ser positiva, determinar se a verba 28.1. da TGIS é inconstitucional, por violadora do artigo 13.º da CRP, ou seja, do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

#### **V. Matéria de Facto**

Com relevância para a apreciação do pedido do Requerente, são os seguintes os factos que se dão por provados, com base nos documentos juntos ao processo, e não contestados pela Requerida:

1. O Requerente é proprietário dos prédios inscritos na matriz sob os artigos..., da freguesia de ... e ... da freguesia de...;
2. Tais prédios estão descritos na matriz como terrenos para construção.

3. O prédio inscrito sob o artigo ... tem o valor patrimonial tributário de €1.062.183,00 (um milhão e sessenta e dois mil cento e oitenta e três euros).
  
4. O prédio inscrito sob o artigo ... tem o valor patrimonial tributário de €1.181.188,93 (um milhão cento e oitenta e um mil, cento e oitenta e oito euros e noventa e três cêntimos).
  
5. O Requerente foi notificado dos seguintes atos de liquidação de Imposto do Selo referentes ao ano de 2012, a que correspondem os documentos n.º:
  - 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos);
  - 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos);
  - 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos);
  - 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros);
  - 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros); e
  - 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros);no valor global de €21.314,70 (vinte e um mil trezentos e catorze euros e setenta cêntimos).
  
6. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto. Apesar de o Requerente não ter junto aos autos o documento comprovativo de pagamento que protestara juntar,

assume-se o seu pagamento pelo disposto no processo administrativo, que não contesta nunca o pagamento, nem pela resposta da Requerida, que assume o mesmo.

7. O imposto em questão foi liquidado ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.
8. O Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa daquelas liquidações, requerendo a sua anulação.
9. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido, tendo o Requerente sido notificado de tal indeferimento em 26 de agosto de 2015.

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pelas Partes, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

Não existem, com relevância para o processo, outros factos que não se considerem provados.

## **VI. Matéria de Direito**

A questão aqui em apreço e identificada em IV.1 *supra*, foi já por diversas vezes objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) (vejam-se, a título de exemplo, os Acórdãos de 24 de setembro e 9 de julho de 2014, respetivamente, processos n.º 01533/13 e 0676/14, e o Acórdão de 15 de abril de 2015, processo 01481/14) e pela jurisprudência arbitral (designadamente, e a título meramente exemplificativo, no âmbito dos processos 42/2013-T, de 18/10/2013; 48/2013-T, de 09/10/2013; 49/2013-T, de 18/09/2013; 53/2013-T, de 02/10/2013; 75/2013-T, de 01/11/2013; 144/2013-T, de 12/12/2013; 158/2013-T, de 10/02/2014; 308/2013-T, de 28/04/2014; 310/2013-T, de 22/04/2014, 202/2014-T, de 16/10/2014; 486/2015-T de 18/12/2015 e 111/2015-T, de 28/09/2015).

A jurisprudência citada decidiu, em todos os casos, contra o entendimento da Requerida, decisões que, se indica desde já, este Tribunal Arbitral acompanha, conforme se detalhará.

Para a apreciação da questão em causa importa, antes de mais, analisar o artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que aditou à TGIS, anexa ao CIS, a verba n.º 28, com a seguinte redação:

*“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 afetação habitacional — 1 %;*

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

O texto legislativo em apreço introduziu um conceito não utilizado em qualquer outra disposição tributária – o de prédio com afetação habitacional – nem definiu o mesmo. Para compreender o seu conteúdo, deverão assim ser compulsados os conceitos de prédio constantes do CIMI (artigos 2.º a 6.º) – ao abrigo do disposto no artigo 67.º, n.º 2 do CIS, segundo o qual, às matérias não reguladas no CIS respeitantes à verba n.º 28 da TGIS, se aplica subsidiariamente o disposto no CIMI.

E tal interpretação deverá ser sempre realizada nos termos do disposto nos artigos 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 9.º do Código Civil, para o qual aquele remete.

O artigo 11.º da LGT estabelece que:

- “1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.
3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.
4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.”

Por sua vez, o artigo 9.º do Código Civil indica que:

- “1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.
2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.
3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Da análise dos conceitos constantes dos indicados artigos do CIMI (2.º a 6.º), verifica-se não existir correspondência de qualquer um com aquele estabelecido na verba 28.1 da TGIS (prédio com afetação habitacional). De facto, o CIMI diferencia claramente os prédios habitacionais dos terrenos para construção. Os primeiros são classificados em função da respetiva licença autárquica ou, na sua falta, do seu uso normal, os segundos são definidos em função da sua potencialidade legal.



O licenciamento ou o uso normal de um prédio cujo destino seja a habitação referem-se, naturalmente, a prédios edificados que reúnam as características exigíveis para tal licenciamento ou uso.

Já o terreno para construção – independentemente da potencialidade de construção, ou do momento em que essa potencialidade é aferida, ao contrário do que refere a Requerida – não terá qualquer aptidão para ser licenciado para habitação, ou para se definir este fim como o seu destino normal.

Ora, se a norma tributária em apreço não define, por si, o conceito de afetação habitacional, não é possível extrair, ao abrigo dos normativos *supra* citados, e sem mais, que no seu escopo caiba uma qualquer potencialidade futura de um edifício que venha a ser construído num terreno para construção – cabe apenas a efetiva edificação habitacional.

E ao contrário do que alega a Requerida, não se pode interpretar a norma no sentido de afirmar que a opção do legislador com a expressão “afetação habitacional” tenha sido a de se sobrepor às espécies contidas no artigo 6.º do CIMI. As regras sob as quais o intérprete deve prosseguir a atividade de interpretação de normas legais, tal como *supra* detalhadas, não conferem qualquer apoio legal a tal interpretação.

Se tal fosse a opção do legislador, este haveria certamente indicado expressamente a mesma. Ora, presumindo-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento de forma adequada, encontramos, pelo contrário, uma remissão expressa para os conceitos constantes do CIMI (o que a própria Requerida reconhece), e não para outras realidades nos mesmos não contidas.

Adicionalmente, também não concorda este Tribunal Arbitral com o entendimento da Requerida, segundo o qual o significado de afetação habitacional se deva extrair do disposto no artigo 45.º do CIMI. O artigo 45.º do CIMI reporta-se 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. Refere a Requerida que nessa fixação de valor são utilizados os coeficientes aplicáveis na determinação do valor patrimonial tributário, designadamente o coeficiente de afetação “habitação”, e que tal deverá ser, também, um elemento determinante para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS em apreço.

Por cabalmente esclarecedor deste ponto, cite-se o disposto no Acórdão do STA de 9 de julho de 2014, com o qual se concorda na íntegra:

*“O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afetação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respetivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI) não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afetação habitacional”, porquanto a afetação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo suscetíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).*

*Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redação daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indireta e equívoca, para o coeficiente de afetação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).”*

Refira-se ainda que a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, veio alterar a redação da norma em questão, passando a verba 28.1 da TGIS a dispor: “*por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*”.

É entendimento deste Tribunal Arbitral que a nova norma apenas dispõe para o futuro (a partir de 1 de janeiro de 2014), e que não se poderia – se fosse o caso - retirar da mesma qualquer caráter interpretativo da redação até então vigente e ora em apreço. Se houvesse uma pretensão de conferir natureza interpretativa à norma, tal teria sido expressamente indicado pelo legislador.

A prática jurisprudencial tem sido unânime, constante e pacífica quanto ao entendimento a conferir à norma em questão, pelo que, na verdade, nem existia norma que necessitasse de interpretação autêntica. Assim, o legislador, com a alteração introduzida em 2013, veio apenas claramente incluir uma nova realidade a sujeitar à verba 28.1 da TGIS, para além dos prédios manifestamente habitacionais (os terrenos para construção, não constantes da redação anterior).

Por fim, e no sentido de reforçar o entendimento que vem sendo delineado, procura-se ainda a reconstrução do pensamento legislativo que presidiu à aprovação da redação da verba 28.1 da TGIS em 2012. Por um lado, da exposição de motivos constante da Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, de 21/09/2012 (a qual originou a já citada Lei n.º 55-A/2012), não decorre qualquer elemento que permita esclarecer o conceito de prédio com afetação habitacional.

Por outro lado, e como constante do Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9/XII, 2.ª sessão legislativa, de 11 de outubro de 2012, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apresentou esta inovação legislativa nos seguintes termos:

*“Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação*

*sobre os rendimentos do capital e sobre as mais-valias mobiliárias; e o reforço das regras de combate à fraude e à evasão fiscais.*

*Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.” (sublinhado nosso).*

Do exposto decorre que não é possível, e por força dos normativos legais citados, inferir que na expressão “prédios com afetação habitacional” possam ser subsumidos os terrenos para construção. Pelo contrário.

Concluindo-se que terrenos para construção não estão sujeitos à verba 28.1 da TGIS, não pode manter-se o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente e, conseqüentemente, não poderão manter-se também as liquidações de imposto que no mesmo se discutiam.

Perante a conclusão *supra*, fica prejudicada a apreciação da questão subsidiária colocada pelo Requerente.

Verificada a ilegalidade das liquidações em crise e tendo a Requerente pago o imposto subjacente, tem a mesma direito, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de €21.314,70 (vinte e um mil trezentos e catorze euros e setenta cêntimos).

## **VII. Juros Indemnizatórios**

Quanto aos juros indemnizatórios, o artigo 43.º da LGT estipula que “*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*". Quanto à existência, no caso, de erro imputável aos serviços, este erro considera-se verificado, na medida em que procede a alegação da ilegalidade da liquidação.

A Requerida alega, no entanto, que apenas seria aplicável ao caso o disposto na alínea c) do n.º3 do artigo 43.º, o qual estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

A Requerida cita ainda jurisprudência do STA que acolhe tal argumentação. E neste ponto, o Tribunal Arbitral acolhe também a posição da Requerida. O Requerente poderia ter utilizado os meios gratuitos ou judiciais ao seu dispor para contestar a legalidade das liquidações de imposto que lhe foram notificadas, mas não o fez. Só cerca de dois anos depois, precludidos já os prazos legais para o efeito, apresentou um pedido de revisão oficiosa. E tal pedido, sem prejuízo da forma como é decidido, tem resposta definitiva antes de decorrido o prazo de um ano constante daquela alínea c) do n.º3 do artigo 43.º da LGT. Por conseguinte, a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios sobre o valor de imposto indevidamente pago.

### **VIII. Decisão**

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

- A. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo ("IS") referentes ao ano de 2012, a que correspondem os documentos n.º 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos); 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos); 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.740,90 (três mil setecentos e quarenta euros e noventa cêntimos); 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros); 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil

trezentos e sessenta e quatro euros); e 2013..., de 21.03.2013, no valor de €3.364,00 (três mil trezentos e sessenta e quatro euros), no valor global de €21.314,70 (vinte e um mil trezentos e catorze euros e setenta cêntimos).

- B. Condenar a Requerida, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a restabelecer a situação que existiria se os atos de liquidação anulados não tivessem sido praticados, adotando os atos e operações necessários para o efeito, através da restituição dos montantes de imposto indevidamente pagos.
- C. Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente.

**Valor do processo:** €21.314,70 (vinte e um mil trezentos e catorze euros e setenta cêntimos)

**Custas:** Ao abrigo do disposto no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas em €1.224.00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Requerida.

Lisboa, 8 de abril de 2016

O árbitro

Ana Pedrosa Augusto