

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 46/2016-T**

**Tema: IS - terreno “zonas verdes”; verba 28.1 da TGIS; juros indemnizatórios.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

1.1. A...– ..., Lda., com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ..., com sede no ..., ..., ...-... ... (de ora em diante designado “Requerente”), apresentou, no dia 28.01.2016, um pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo de 02.10.2015, respeitantes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”), relativos a prédio de que é proprietária, como adiante melhor se verá, e que deu origem às notas de cobrança n.º 2015..., n.º 2015... e n.º 2015..., referente aos anos de 2012, 2013 e 2014, no valor de € 10.550,40 (dez mil quinhentos e cinquenta euros e quarenta cêntimos) cada uma, e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestações tributárias.

1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como

árbitro, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 16.02.2016, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. B... e C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 13.04.2016.
- 1.5. No dia 15.04.2015 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 17.05.2015 a Requerida apresentou a sua resposta.

## **B – Posição da Requerente**

- 1.7. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ..., freguesia de ..., com a ficha n.º ... e inscrito na matriz predial sob o artigo ..., da freguesia e concelho de ..., com um valor patrimonial de € 1.055.040,00 (um milhão e cinquenta e cinco mil e quarenta euros), a que corresponde a caderneta que a Requerente anexa ao seu pedido como documento n.º 2, cujo teor se tem por reproduzido (de ora em diante designado “Prédio”).

- 1.8. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo (de ora em diante designado “IS”) referida em 1.1., cujos documentos de cobrança foram anexados ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.ºs 5, 6 e 7, cujos teores se têm por reproduzidos, as quais se basearam no art.º 1.º do Código do Imposto do Selo (de ora em diante o “CIS”) e na verba 28.1 da TGIS.
- 1.9. A Requerente não procedeu ao pagamento dos montantes liquidados, tendo sido contra si instaurados, consequentemente, processos de execução fiscal (n.º ...2016..., n.º ...2016... e n.º ...2016..., relativos, respectivamente aos anos de 2012, 2013 e 2014), que foram anexados, os primeiros dois, ao pedido de pronúncia arbitral, o último ao requerimento da Requerente de 01.02.2016, como documentos n.ºs 8, 9 e 10, cujos teores se têm por reproduzidos.
- 1.10. A Requerente pagou as liquidações referidas em 1.1. já em sede executiva, dependendo no total a quantia de €31.962,21 (trinta e um mil novecentos e sessenta e dois euros e vinte e um cêntimos), como se comprova pelos documentos anexos ao requerimento da Requerente de 01.02.2016 com os n.ºs 11, 12 e 13, cujos teores se têm por reproduzidos.
- 1.11. Alega a Requerente, em primeiro lugar, que a verba 28 da TGIS, na redacção em vigor até 31.12.2013 não poderia aplicar-se ao Prédio já que este não pode ser classificado como habitacional ou como tendo afectação habitacional, não existindo nele qualquer edificação.
- 1.12. Acresce que o Prédio não é nem pode ser classificado como “terreno para construção”.
- 1.13. O Prédio está fiscalmente classificado como “zonas verdes”, não sendo nele permitida qualquer edificação nem tendo sido nele edificada qualquer construção.

- 1.14. A exigência de juros indemnizatórios, uma vez que a Requerente pagou prestações tributárias a seu ver ilegais, está prevista no art.º 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

### **C – Posição da Requerida**

- 1.15. A Requerida, na sua resposta, defende-se por excepção, considerando não poder dar-se a coligação de pedidos nos termos formulados pela Requerente.
- 1.16. O art.º 3.º do RJAT prevê a possibilidade de serem cumulados diversos pedidos, desde que a *“procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*. Ora no caso vertente, as liquidações de IS referentes aos anos de 2012, 2013 fundam-se em legislação diversa da que fundamenta a liquidação de IS para o ano de 2014.
- 1.17. Entende a Requerida que o Prédio tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que os actos de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem uma correcta interpretação da verba 28 da TGIS.
- 1.18. O entendimento da Requerida resulta da circunstância de não haver, em sede de IS, qualquer definição dos conceitos de “prédio urbano”, “terreno para construção” e “afectação habitacional” o que impõe o recurso ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (o “CIMI”), em obediência ao disposto no n.º 2 do art.º 67.º do CIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, resultando necessária a conclusão de que a noção de afectação de um prédio urbano “encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis” e se “para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a

aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação”, então “a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada”.

- 1.19. Quanto à liquidação referente ao ano de 2014, o facto tributário é a titularidade, por parte da Requerente, à data de 31.12.2014, de um imóvel - terreno para construção, cuja edificação, autorizada ou prevista, é para habitação – de valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00.

#### **D – Conclusão do Relatório e Saneamento**

- 1.20. Por requerimento de 23.05.2016, veio a Requerente pronunciar-se sobre a alegada inadmissibilidade de cumulação, no mesmo processo, de pedidos tendo por objecto as liquidações de IS dos anos de 2012, 2013 e 2014 por ser diversa a legislação aplicável aos anos 2012 e 2013, por um lado, e ao ano de 2014, por outro.
- 1.21. No entender da Requerente, tal excepção não procede, já que tanto a propósito das liquidações de 2012 e 2013 como da liquidação de 2014 a liquidação de IS da verba 28.1 não é admissível, porquanto o Prédio não é um terreno para construção.
- 1.22. Na verdade, no entender da Requerente, o Prédio não pode ser classificado como terreno para construção, não estando afecto a habitação nem tendo qualquer edificação erigida, prevista ou sequer autorizada, pelo que a diversidade de redacção da norma de liquidação é, para estes efeitos, irrelevante.
- 1.23. Por despacho de 20.09.2016 o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que se previu pudesse ter lugar

até ao dia 14.10.2016, tendo as partes prescindido do direito de apresentarem alegações.

- 1.24. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.25. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.26. Sem prejuízo do que se diz em 1.24., a cumulação de pedidos (declaração de ilegalidade de actos de liquidação, por um lado, e reconhecimento do direito a juros indemnizatórios) efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade das liquidações postas em crise.
- 1.27. O processo não padece de qualquer nulidade porém, a excepção de inadmissibilidade de cumulação, no mesmo processo, de pedidos tendo por objecto as liquidações de IS dos anos de 2012, 2013 e 2014 por ser diversa a legislação aplicável a cada um dos anos em apreço carece de mais detida análise, a que se procederá de seguida.

## **2. A excepção de inadmissibilidade de cumulação, no mesmo processo, de pedidos tendo por objecto as liquidações de IS dos anos de 2012, 2013 e 2014**

- 2.1. Entende a Requerida não ser possível a cumulação de pedidos pretendida pela Requerente, já que, no caso vertente, as liquidações de IS referente aos anos de

2012 e 2013 fundam-se em legislação diversa da que fundamenta a liquidação de IS para o ano de 2014.

- 2.2. Na verdade, o art.º 3.º do RJAT prevê a possibilidade de serem cumulados diversos pedidos, desde que a *“procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*.
- 2.3. É forçoso reconhecer, no RJAT, uma maior amplitude das possibilidades de cumulação de pedidos do que as que se estabelecem no art.º 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
- 2.4. A Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, pede a declaração de ilegalidade de actos tributários referentes a um mesmo Prédio com fundamento em não ser o dito Prédio um terreno para construção, não estar ele afecto a habitação, nem ter ele qualquer edificação erigida, prevista ou sequer autorizada.
- 2.5. São estas as circunstâncias de facto que cabe ao tribunal arbitral apreciar relativamente a cada uma das liquidações postas em crise e, a bem dizer, a solução a acolher relativamente a cada uma delas dependerá da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 2.6. O facto de ter havido, entretanto, uma alteração da redacção da verba 28.1 da TGIS não contraria esta conclusão, porquanto a lei não manda atender à identidade do teor literal das normas convocadas, mas antes à aplicação *“dos mesmos princípios ou – note-se a alternativa – regras de direito”*.
- 2.7. Não pode ser lida a exigência da *“mesma regra de direito”* isoladamente, à margem do próprio pedido que é efectivamente apresentado. Ora, o pedido formulado pela Requerente, nos termos em que é apresentado a este tribunal arbitral, não ofende as regras que presidem, no RJAT, à generosa admissibilidade de coligação de pedidos,

porquanto a alteração de redacção da verba 28.1, entretanto ocorrida, não se mostra relevante para a decisão, em concreto, deste litígio.

2.8. Assim, entende o tribunal arbitral que não procede a excepção invocada pela Requerida, estando pois em condições de apreciar o mérito da causa.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

3.1.1. A Requerente é a única proprietária do Prédio (docs. n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.2. O Prédio está descrito na matriz predial urbana como “zonas verdes” (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.3. A área total do Prédio é de 174.964,0000 m<sup>2</sup> (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.4. Ao Prédio, à data dos factos, foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 1.055.040,00 (um milhão, cinquenta e cinco mil e quarenta euros) (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.5. O Prédio está inserido num conjunto de imóveis sobre o qual foi emitido alvará de loteamento com o n.º .../1999 (docs. n.ºs 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.6. O referido loteamento contemplava como “áreas verdes livres” a área de 174.964 m<sup>2</sup> (doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral), que coincide com a área do Prédio (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).



- 3.1.7. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IS de 02.10.2015, respeitantes à verba 28.1 da TGIS, relativos ao Prédio, que deram origem às notas de cobrança n.º 2015..., n.º 2015... e n.º 2015..., referentes aos anos de 2012, 2013 e 2014, no valor de € 10.550,40 (dez mil quinhentos e cinquenta euros e quarenta cêntimos) cada uma (docs. n.ºs 5, 6 e 7, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.8. A Requerida, na sequência do não pagamento voluntário dos tributos exigidos pelas liquidações ora postas em crise, instaurou contra a Requerente os processos de execução fiscal n.º ...2016..., n.º ...2016... e n.º ...2016..., relativos, respectivamente aos anos de 2012, 2013 e 2014 (docs. n.ºs 8, 9 e 10, juntos, os primeiros, com o pedido de pronúncia arbitral e o último com o seu requerimento de 01.02.2016).
- 3.1.9. A Requerente pagou as liquidações referidas em 3.1.7., no dia 28.01.2016, já em sede executiva, despendendo no total a quantia de €31.962,21 (trinta e um mil novecentos e sessenta e dois euros e vinte e um cêntimos), como se comprova pelos documentos anexos ao requerimento da Requerente de 01.02.2016.

## **3.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

## **4. Matéria de direito**

### **4.1. Questões a decidir**

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo, duas:

- a) A de saber se, à data a que se reportam os factos, o Prédio é um prédio “com afectação habitacional”, um “prédio habitacional” ou um “terreno para construção

cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação nos termos do disposto no Código do IMI”, para efeitos da aplicação do art.º 1.º do CIS e da verba 28.1 da TGIS; e

- b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações contestadas, a Requerente, no âmbito do presente processo arbitral poderá obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente às quantias por si entregues para satisfação das prestações tributárias por esta ilegalmente exigidas.

#### **4.2. A verba 28.1 da TGIS na redacção aplicável às liquidações de 2012 e 2013**

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, entre várias alterações que promoveu ao CIS, aditou, pelo seu art.º 4.º, a verba 28 à TGIS, que contava, até 31.12.2013, com 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%;

Como se constata, a verba 28.1 refere-se a “prédios com afectação habitacional”. Ora, não só este conceito não surge definido em qualquer disposição do CIS, como tão-pouco é usado no CIMI, diploma para que expressamente remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS quando estejam em causa matérias não reguladas no CIS relativamente à verba 28.

#### **4.3. O sentido e o alcance do conceito de “prédio com afectação habitacional”**

Não podem ser fixados o sentido e o alcance do conceito de “prédio com afectação habitacional” sem ter presente o significado do próprio vocábulo “afectação”. E esse terá de ser encontrado nos dicionários, colhendo-se neles o benefício do estudo criterioso dos lexicógrafos. Assim, “afectação”, segundo o Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea, da Academia das Ciências de Lisboa, é a acção de destinar alguma coisa a determinado uso e “afectar”, conseqüentemente, é sinónimo de destinar a um uso ou a uma função específica.

#### **a) As regras de interpretação de normas fiscais**

A questão a que primeiramente cumpre dar resposta não dispensa, antes implica, que se surpreenda o sentido e o alcance do conceito de “prédio com afectação habitacional” a que fazia apelo a verba 28.1 da TGIS. Na ausência de uma definição legal, quer no CIS, quer em qualquer outro diploma, tem o intérprete-aplicador desta disposição o dever de convocar as normas que regem o necessário exercício hermenêutico.

Não há verdadeiramente um regime especial de interpretação de normas tributárias. O n.º 1 do art.º 11.º da LGT manda observar, “na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam”, “as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”.

Os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis são os estabelecidos no art.º 9.º do Código Civil:

#### **ARTIGO 9º**

##### **(Interpretação da lei)**

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.

Note-se, porém, que a interpretação das normas, também das normas fiscais, não se esgota num exercício lexical. Não envolve apenas, nem sequer sobretudo, a dissecação vocabular. Não está pois em causa saber exactamente o que significa “prédio com afectação habitacional”, mas antes surpreender o sentido e o alcance desse conceito no âmbito do que dispunha a verba 28.1 da TGIS. O mesmo é dizer, sublinhe-se, que só haverá utilidade processual do esforço hermenêutico, no âmbito deste concreto pedido de pronúncia arbitral, se ele for dirigido a descortinar se o legislador, com a redacção então escolhida para a verba 28.1 da TGIS, quis nela abranger os prédios urbanos com as características do Prédio.

**b) A “afecção habitacional” – prédios habitacionais e com afectação habitacional**

A Requerida sustenta que a afectação do imóvel é um coeficiente que concorre para a sua avaliação, o que pensamos ser indisputado. Contudo, está agora em causa saber se a verba 28 da TGIS, na redacção que nos cumpre atender no que se refere aos actos de liquidação de 2012 e 2013, compreende quer os prédios edificados quer aqueles que sejam tidos por terrenos para construção (qualificação esta que, de resto, é rejeitada pela Requerente).

O n.º 1 do art.º 6.º do CIMI, com preocupação taxinómica, distingue “prédios habitacionais” de “terrenos para construção”. Os primeiros serão, nos termos do disposto no n.º 2 do mesmo artigo, os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta dessa licença, os que tenham como destino normal esse fim. Já os terrenos para construção,

esclarece o n.º 3 do preceito a que vimos fazendo referência, são aqueles 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, com algumas excepções.

Resulta claro, pois, que um terreno para construção (a admitir-se que assim possa ser qualificado o Prédio, o que não temos por resolvido), não é, segundo esta classificação, um prédio habitacional. A questão é agora a de saber se “prédio com afectação habitacional”, conceito então usado pela verba 28.1 da TGIS, corresponde, mau grado a diversidade literal, a “prédio habitacional”, noção empregue na classificação acabada de visitar.

Afectação, pelo que aprendemos com os dicionaristas, convoca o destino dado a certo bem. Já “habitacional” é relativo a habitação, sendo esta, por sua vez, e segundo o Dicionário que vimos usando, lugar ou casa em que se vive ou mora. Ora, afectação habitacional não poderá sugerir outro sentido que não seja a acção de dar a certo bem – no caso o Prédio, ainda que se admita para estes efeitos que é um terreno para construção – o destino de casa ou lugar onde se mora.

É sabido que o CIMI faz, em diversas disposições, uso da expressão “afectação”. Fá-lo, por exemplo:

- No art.º 3.º, quando refere, relativamente a prédios rústicos, uma utilização geradora de rendimentos agrícolas;
- No art.º 9.º, quando impõe aos sujeitos passivos o dever de comunicarem aos serviços de finanças que um terreno para construção passou a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda ou que um prédio passou a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a sua venda;
- No art.º 27.º, quando relaciona certos edifícios e construções à produção de rendimentos agrícolas.

Em todas as situações apresentadas, como se pode ver, a afectação não é referida em termos potenciais, de vocação ou de expectativa. É justamente ao contrário. Sugere um destino efectivo ou directo, para usar uma expressão a que o legislador faz apelo no art.º 27.º.

Contudo, o CIMI faz também abundante uso da expressão “afectação” quando enuncia as regras que devem aplicar-se à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos (artigos 38.º e seguintes do CIMI). Importa ver, então, se podemos extrair das regras de determinação do valor patrimonial algum elemento útil que nos permita surpreender o sentido e o alcance do conceito de “prédio com afectação habitacional”.

### **c) A relevância das regras de determinação do valor patrimonial tributário**

Sustenta a Requerida que a “noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis” e, mais ainda, que “para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário 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”.

É certo que para a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios se tem atendido à “afectação” do que neles possa ser edificado.

Como bem refere a Requerida, “a mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa”, em função, justamente, do que nele possa ser construído. Por isso, como muito bem explica a Requerida, o art.º 45.º do CIMI “manda separar as duas partes do terreno”: de um lado, teremos de considerar “a parte do terreno onde vai ser implantado [*rectius*, onde pode vir a ser implantado] o edifício a construir, e do outro a área de terreno livre. Apurado o montante da primeira parte, reduz-se o valor determinado a uma percentagem entre 15% e 45% (...), em virtude de a construção não estar ainda efectivada”. É bom de ver que a aplicação daquela percentagem permite justamente atender à circunstância de não haver ainda construção,

mas não autoriza o legislador que se ignore que o valor económico, ou de mercado, de um terreno está relacionado com a sua capacidade construtiva.

Dizer o que precede não significa, porém, afirmar que o legislador sente a necessidade de impor a tributação automática e necessária, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, a todos os terrenos. Basta ler o que dispõe a alínea d) do já referido art.º 9.º do CIMI:

### ARTIGO 9º

(Início da tributação)

1. O imposto é devido a partir:

(...)

d) Do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda;

(...)

Ou seja, ainda que o legislador entenda ser razoável, como parece ser, determinar o valor patrimonial tributário de um terreno levando em linha de conta a sua capacidade construtiva e, concedamos a benefício de raciocínio, a natureza ou vocação do que possa sobre ele ser edificado, não deixa de ser sintomático que tenha optado, do mesmo passo, por suspender essa tributação nos casos em que esses terrenos figurem no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda. Nos casos em que, poder-se-ia também dizer, esses prédios urbanos integram um processo produtivo que tende a continuar e a produzir, a jusante, frutos também eles tributáveis.

Se o sentido primacial de “afecção”, como deixámos dito, sugere um destino efectivo, directo, dado a um determinado bem, não vemos como possa este entendimento ser infirmado pela constatação de que o legislador, no âmbito da avaliação de terrenos para construção, autoriza o uso do coeficiente de afectação, tendo em vista o que nele pode vir a ser construído. Na verdade, não parece razoável admitir neste cenário o recurso a normas de determinação da matéria colectável para alargar a previsão das normas de incidência.

Face ao exposto, julga o tribunal arbitral que se impõe, na interpretação do disposto na verba 28.1 da TGIS com a redacção aplicável às liquidações de 2012 e 2013, o entendimento segundo o qual a afectação habitacional de um prédio urbano sugere que se lhe dê esse efectivo destino, ou se lhe possa directamente dar esse destino. Sendo como nos parece, o Prédio não está naquela verba incluído, em termos de incidência objectiva. Parece-nos pois que a um terreno, ainda que para construção, pela sua própria natureza, não pode ser associada uma afectação habitacional tal como a que era sugerida pela verba 28.1 da TGIS.

Não se diga que este juízo colide com a possibilidade de ver aplicado a um terreno de construção o coeficiente de afectação a que se faz referência na secção II do Capítulo VI do CIS. Na verdade, uma coisa são as regras que o legislador impõe para determinar o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, não sendo estranho que se atenda à sua capacidade construtiva e à natureza e vocação do que neles possa ser edificado, outra, bem diversa, é pretender que essas regras sejam convocadas para recortar o campo da previsão normativa das regras de incidência.

Aliás, a interpretação que aqui se acolhe está de harmonia com o que parece ter sido a intenção do Governo, autor da proposta que resultou nesta pouco rigorosa intervenção legislativa.

Aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente<sup>1</sup>:

“O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os 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

---

<sup>1</sup> V. DAR I Série n.º 9/XII -2, de 11 de Outubro, pág. 32.



2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”

Ora, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apresenta esta proposta de lei referindo as expressões “prédios urbanos habitacionais”, que são os que constam da alínea a) do n.º 1 do art.º 6.º do CIS e “casas”, sendo manifesto que, num caso e noutro, nesses conceitos não cabem, sem mais, terrenos, mesmo que para construção.

Assim, mau grado a infelicidade da técnica legislativa e sem prejuízo da redacção hoje em vigor, resulta com meridiana clareza que a verba 28.1 da TGIS, à data dos factos, não pode ser interpretada no sentido de nela estar abrangido o Prédio, pelas razões supra aduzidas. Antes parece que o sentido e o alcance do conceito de “prédios com afectação habitacional” é o equivalente ao de “prédios habitacionais” mencionados na alínea a) do n.º 1 do art.º 6.º do CIS.

#### **4.4. A actual redacção da verba 28.1 da TGIS**

Com a alteração introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, a verba 28.1 da TGIS passou a ler-se assim:

28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI;

Cuidemos, pois, agora de saber se o Prédio, no que se refere à liquidação de IS de 2014 está abarcado pela norma de incidência.

Vimos que a Requerida entende que o Prédio é um terreno para construção, sustentando ser esse também o entendimento da Requerente (v. art.º 8.º da Resposta), conclusão tanto mais inusitada quanto é certo que as peças processuais apresentadas pela Requerente advogam exactamente o inverso.

Ora, já visitámos o n.º 1 do art.º 6.º do CIMI, a propósito da distinção entre “prédios habitacionais” e “terrenos para construção”, ou seja, aqueles 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, com algumas exceções, como se lê no n.º 3 do mesmo preceito.

Contudo, a preocupação do intérprete aplicador da norma não deve circunscrever-se ao conceito de “terreno para construção”. Esse exercício seria desprovido de qualquer utilidade se ignorasse a norma de incidência que o convoca.

Na verdade, mais do que saber se o Prédio é, ou não, um terreno para construção, importa descortinar se o Prédio é, para efeitos da verba 28.1 da TGIS, um “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”. Este é o ponto, no que se refere á liquidação de 2014.

Não é a inscrição matricial como “terrenos para construção” que acarreta a inelutável aplicação da verba 28.1 da TGIS, já que ela não constitui, por si só, demonstração cabal de que um prédio tem uma edificação para habitação prevista. Se assim é nos prédios que estão inscritos como “terrenos para construção” não se vê que assim não deva ser naqueles – como o Prédio – que estejam matricialmente inscritos como “zonas verdes”.

Veja-se a este propósito JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina, 3.ª ed., 2015, págs. 110 a 112): “O direito a construir não está ínsito no direito de propriedade, mas só nasce *ex novo* no património do proprietário quando um ato administrativo da entidade pública competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear. [...] só quando esse direito se constitui na esfera jurídica do proprietário é que o Código do IMI estabelece que estamos perante um terreno para construção”.

Assim, parece claro que para a verificação da previsão normativa não basta a mera inscrição matricial de um prédio como terreno para construção afecto a habitação – inscrição matricial como terreno para construção que, repita-se, no caso do Prédio não existe sequer – porquanto o recorte da incidência objectiva ora em apreço não abdica da demonstração de uma *efectiva potencialidade de edificação*, necessariamente revelada pela existência de suportes documentais que a autorizam. O mesmo é dizer que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, só se materializa com a verificação de uma “afecção efectiva”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES (*ob. cit.*, p. 507). No mesmo sentido, cfr., entre outros, o Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 524/2015-T.

Ora, sem a demonstração dessa *efectiva potencialidade de edificação* não se mostra aplicável a verba 28.1 da TGIS. Aliás, pelos documentos trazidos aos autos fica demonstrado precisamente o contrário: que o Prédio não tem qualquer edificação nele erigida, prevista ou sequer autorizada. Não é que não esteja autorizada a construção. É mais do que isso. Está expressamente consagrado que toda a área do Prédio seja “zonas verdes”.

Como é bom de ver, não pode deixar este tribunal arbitral de concluir que as liquidações postas em crise, incorrem no erro invocado pela Requerente, pelo que não são válidas e, por isso, não podem ser mantidas na ordem jurídica.

#### **4.5. Dos juros indemnizatórios**

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à Administração Tributária e Aduaneira. Encontramos manifestações desse princípio no n.º 1 do art.º 43.º da Lei Geral Tributária e no art.º 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, justifica-se a apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios feito pela Requerente.

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Ora, tendo a Requerente pago o tributo que pelas liquidações reclamadas lhe foi, por erro imputável aos serviços, exigido, tem ela direito não apenas ao reembolso de tudo quanto pagou mas ainda a perceber juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento de cada uma das prestações, até ao seu integral reembolso.

## **5. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção invocada pela Requerida quanto à impossibilidade de coligação de pedidos nos termos em que foi apresentada pela Requerente;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais, desde logo o reembolso à Requerente de todos os montantes por ela pagos, relativamente às liquidações ora anuladas;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, sendo eles contados desde a data do pagamento de cada uma das três prestações tributárias ora declaradas indevidas, até ao seu integral reembolso.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 31.962,21 (trinta e um mil novecentos e sessenta e dois euros e vinte e um cêntimos).

## **7. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 10 de Outubro de 2016

O Árbitro

---

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.