

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 768/2016-T

Tema: IS - Terrenos para construção - Verba 28.º da TGIS.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A..., S.A., com sede sita na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC:..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria E Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi notificada a Autoridade Tributária em 2017-03-16.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2017-02-14, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2017-03-16, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 2017-02-14 conforme consta da respetiva ata.

B – PEDIDO

1. A ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2015..., 2015... e 2015..., que fixou um imposto a pagar de € 14.285,40 (catorze mil duzentos e oitenta e cinco euros e quarenta cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, o seguinte:
 - a. A Requerente era proprietária, à data a que se reporta a liquidação subjacente aos presentes autos (2014), do prédio atualmente inscrito na matriz predial urbana da União de freguesias de ..., ... e ..., concelho de Oeiras, distrito de Lisboa, sob o artigo ... e descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Oeiras sob o n.º... .
 - b. O prédio a data dos factos, encontrava-se inscrito na respetiva matriz como terreno para construção, denominado de Lote... .

- c. O VPT do prédio era a 31.12.2014 superior a 1.000.000,00€.
- d. A Requerente em Agosto do ano de 2015, deduziu a reclamação graciosa do IS, com o número ...2015... .
- e. A reclamação foi indeferida.
- f. Em agosto de 2003, foi emitido, pela Camara Municipal de Oeiras, o alvará de loteamento n.º.../03 no qual se autoriza a constituição de 23 lotes de terreno, numerados de 1 a 23, e no qual se inclui o lote
- g. Alega a Requerente que do Alvará de Loteamento resulta o seguinte: ” *lote designado na Planta de Síntese pelo n.º..., destina-se a construção de um edifício destinado a Silo-Auto, cuja promoção e comercialização se fora em frações autónomas, bem como a construção de Sala de Condomínio e Fogo de Porteiro dos Lotes ... a ..., sendo para o efeito constituído em regime de Condómino com este lotes.*”
- h. Mais sustenta, que o fogo de porteira, "*sendo não residente*", ou seja, não se destinando a habitação, pode ser "*apenas composto por uma portaria e uma instalação sanitária*", não podendo a área correspondente a esse fogo ser superior a 75 m²".
- i. *Mais sustenta*, que a sala de condomínio é um " espaço de utilização comum" e devera ter a área mínima de 1,5m² para o fogo ou unidade de ocupação, bem como uma instalação sanitária".
- j. Defende a Requerente que o Lote ... destina-se assim à construção de um prédio a afetar a estacionamento subterrâneo, e, de forma acessória e residual, uma sala de condomínio e a portaria – as quais deverão constituir áreas comuns a vários lotes-, e dessa forma não está autorizada, nos termos do Alvará de Loteamento, à construção de um prédio destinado a habitação para o Lote

- k. O Alvará de Loteamento foi objeto de um aditamento por deliberação da Camara Municipal de Oeiras de Março de 2005 e outro em Março de 2011.
- l. Alega a Requerente que em nenhum dos aditamentos efetuados ao Alvará de Loteamento requalifica o destino ou afetação das edificações autorizadas no âmbito do Alvará de Loteamento para o Lote ..., ou seja, não se prevê, em nenhum desses aditamentos, que a construção autorizada para o Lote ..., na sua quase totalidade para estacionamento, seja alterada para a habitação.
- m. O Lote ... nunca se destinou e não se destinava, em 31.12.2014, à construção de um edifício para habitação, não sendo permitida, nos termos do licenciamento aprovado para esse lote, a construção de qualquer prédio destinado à habitação.
- n. O Lote ... destina-se exclusivamente a construção de um estacionamento subterrâneo, com aproximadamente 9. 782,40m² de área bruta de construção, bem como a construção de uma área, de aproximadamente 320m², destinada a sala do condomínio e portaria.
- o. Defende a Requerente que no que respeita ao Lote..., não preenche um dos três requisitos cumulativos previstos na verba n.º 28.1, e por se tratar de um terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.
- p. No que respeita à expressão "*cuja edificação autorizada ou prevista, seja a habitação* ", a mesma aplica-se apenas aos casos em que já tenha sido emitido o título administrativo que autorize o respetivo proprietário a construir ou a lotear, não podendo sequer revelar para o efeito a mera propriedade ou a mera "viabilidade construtiva" ao abrigo de Plano Diretor Municipal ou de Plano de Pormenor.
- q. Termos em que, incidindo a Verba 28. 1 da TGIS sobre terrenos para construção "*cuja edificação, autorizada ou prevista, seja a habitação*" e não

se encontrando autorizada ou prevista, para o Lote ..., uma edificação para habitação, deverá a liquidação de imposto do selo objeto dos presentes autos ser considerada ilegal, devendo ser anulada por violação do disposto na Verba 28.1 da TGIS e no artigo 6.º do Código do IMI, sendo considerada igualmente ilegal a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa que manteve tal liquidação no ordenamento jurídico.

- r. Sustenta ainda a Requerente que a Verba 28.1 é manifestamente inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, pelo que o ato de liquidação em crise deve, consequentemente, ser anulado.
- s. Termina a Requerente alegando que deve a liquidação de IS, objeto mediato do presente pedido ser declarada ilegal por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e no artigo 6.º do Código do IMI.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
 - a. Nos termos do n.º 2 do art. 67º do Código de I. Selo na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, às matérias não reguladas no Código, respeitantes à verba 28.1 da TGIS, aplica-se subsidiariamente o disposto no CIMI.
 - b. Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afetação habitacional em sede de Imposto do Selo, é de considerar o nº 1 do art. 6º do CIMI, que dispõe que os prédios urbanos dividem-se em prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
 - c. Face a esta norma, é forçoso concluir que os documentos que integram o PA1 e PA2 demonstram inequivocamente que o artigo ... na matriz predial

da União das Freguesias de ..., ... e ... é um terreno para construção para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS.

- d. A incidência do I. do Selo aos terrenos para construção implica, em concreto, a efetiva potencialidade de edificação nos terrenos em causa.
- e. Isto porque a atual redação da verba 28.1 da TGIS, face à anterior letra da norma, passou a abranger, de forma inequívoca, os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, quando o seu valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a € 1.000.000,00.
- f. Com efeito, a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o art. 1º do CIS, e aditar à TGIS a Verba 28, passando a incidir também sobre a 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 €1.000.000,00 sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.
- g. Assim sendo, toda e qualquer ilegalidade ou incorreção praticada ou detetada na avaliação deveria ter sido sindicada naquela altura, pelos meios próprios previstos na lei para o efeito, a impugnação do VPT nos termos do art. 76º do CIMI ou a reclamação da matriz nos termos do art. 130, nº2, al a) do mesmo código.
- h. Não tendo tal sido feito, todos os pressupostos positivos - matriz, valor tributável, afetação do prédio e titular do direito - de que depende a incidência tributária e que serviram de base à liquidação do IS impugnada, foram definitivamente levados à matriz, consolidando-se na esfera jurídico-fiscal da Requerente.
- i. Assim, o Coeficiente de afetação (Ca) atribuído nessas avaliações foi o habitacional e porque não sofreu a primeira avaliação qualquer contestação,

foi inscrito definitivamente na matriz como terrenos para construção com aquela afetação.

- j. A noção de afetação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis na medida em que a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.
- k. Assim, a determinação do VPT dos terrenos para construção tem como pressuposto a determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas, para o que se deve, nos termos do disposto no art. 38º do CIMI, atender à afetação dessas mesmas edificações.
- l. No caso dos autos, resulta das regras de avaliação acima referidas que o VPT foi determinado em função da área de construção destinada a cada uma delas, e tratando-se de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, tenha diversas afetações, o respetivo VPT total é, pois, o resultante do somatório dos valores atribuídos às diferentes áreas, sem prejuízo da regra de arredondamento de valores estabelecida no art. 38º, nº2 do CIMI.
- m. Pelo que, de acordo com os documentos trazidos aos autos, à data a que se reporta a liquidação impugnada, o VPT do artigo ... em causa resultou do somatório do valor atribuído às áreas das diversas afetações.
- n. A Requerida sustentando pela liquidação em crise consubstancia uma correta interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que expressamente prescreve como elemento objetivo de incidência os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista seja para habitação com um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00.
- o. Da pretendida violação do princípio da igualdade - vertente da capacidade

contributiva, sustenta a Requerida que ato de liquidação sob impugnação violou o princípio constitucional da igualdade consagrado no art. 13º da CRP na vertente da capacidade contributiva

- p. Em conclusão, atendendo à ratio da Verba 28.1 da TGIS, à natureza e estrutura do imposto, bem como a manifestação de riqueza ou rendimento que o legislador teve em vista capturar, a liquidação impugnada nos presentes autos não incorre na pretendida violação da Verba 28.1 da TGIS, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, nem consubstancia violação do princípio da igualdade consignado no art. 13º da CRP em todas as suas vertentes.
- q. Pelo que, temos, conclui que os atos tributários em causa não violaram qualquer princípio legal, devendo assim, ser mantidos.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

- 4. Para a apreciação das questões submetidas a apreciação, cumpre descrever a matéria factual relevante, baseada na prova documental carreada pelas partes para os autos e a não impugnação do processo administrativo tributário.
- 5. Assim, em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
- 6. A Requerente é proprietária do prédio urbano correspondente a um terreno para construção, sito no prédio inscrito sob o artigo ... na matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e ..., concelho de Oeiras, com o valor patrimonial de € 1.428.540,00;

7. O VPT, base da liquidação impugnada corresponde a € 1.428.540,00 determinado em 22.03.2012, conforme Ficha de Avaliação n.º...;
8. O Valor patrimonial Tributário, à data, para efeitos das liquidações (31.12.2014) é superior a €1.000.000,00 (um milhão de Euros).
9. O lote em questão que constituiu um terreno para construção, denominado de “Lote...”, foi alvo de um processo de loteamento, emitido em 11.08.2003, pela Câmara Municipal de Oeiras, cujo Alvará de Loteamento n.º.../03, autoriza a constituição de 23 lotes de terreno, no qual se inclui o “lote...”.
10. Com base no Alvará de Loteamento n.º .../03 foi atribuída a autorização de construção de estacionamento subterrâneo.
11. Foram efetuados dois Aditamentos adicionais ao Alvará de Loteamento n.º .../03, os quais mantiveram autorização do Lote..., para a construção de estacionamento subterrâneo.
12. O terreno para construção, “lote...”, desde o Alvará de Loteamento n.º .../03, nunca foi afeto a outro fim que não seja, para a construção de estacionamento subterrâneo, nem foi o mesmo afeto ou possui uma afetação para a construção de habitações;
13. Consta da Certidão de Registo Predial, o Lote ..., como terreno para construção de estacionamento subterrâneo e com as alterações de área de implantação e área bruta de construção;
14. A Requerente, foi notificada dos seguintes atos de liquidação do Imposto de Selo:
 - a. n.º 2015..., de 2014, referente à primeira prestação do imposto de selo, sobre o imóvel, ...-U-..., com a coleta de 14.285,40€ e um imposto a pagar de 4.761,80€.
 - b. n.º 2015..., de 2014, referente à segunda prestação do imposto de selo, sobre o imóvel, ...-U-..., com a coleta de 14.285,40€ e um imposto a pagar de 4.761,80€.

c. n.º 2015..., de 2014, referente à terceira prestação do imposto de selo, sobre o imóvel, ...-U-..., com a coleta de 14.285,40€ e um imposto a pagar de 4.761,80€.

15. A Requerente, apresentou a reclamação graciosa com o n.º ...2015..., em 13 de Agosto de 2015, a qual foi indeferida pelo ofício ... de 29/09/2016 e dela notificada a Requerente.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

16. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

17. Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentado, constitui questão central a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

A) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, dos anos de 2014, n.º 2015..., 2015... e 2015..., que fixou um imposto a pagar de € 14.285,40 (catorze mil duzentos e oitenta e cinco euros e quarenta cêntimos).

H- MATÉRIA DE DIREITO

18. Atendendo às posições assumidas pelas partes, nos articulados apresentados, a questão central a dirimir por este Tribunal Arbitral, consistirá em decidir se o ato de liquidação de Imposto do Selo, n.º 2015..., 2015... e 2015..., que fixou um imposto a pagar de 14.285,40€, sobre o prédio inscrito sob o artigo ... na matriz predial da

União das Freguesias de..., ... e ..., concelho de Oeiras, com o valor patrimonial de € 1.428.540,00, se baseou na errónea interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS e do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), i) da citada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

19. Atendendo à matéria de facto fixada como provada, iremos então determinar o direito aplicável, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do nº 2 do artº 124º do CPPT, à análise dos vícios do ato de liquidação, cuja procedência determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente.
20. Iremos assim proceder à análise dos Vícios por erro sobre os pressupostos do direito de liquidação, quanto à questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência do artigo 28º n.º .1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
21. Com a alteração do regime, quanto à sujeição a imposto do selo, dos prédios com afetação habitacional, através do aditamento da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efetuada pelo artº 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, passou a tipificar os seguintes factos tributários, através da 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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI ;

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 %."

22. E constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabeleceram as regras atinentes à liquidação do imposto, previsto naquela verba:

" 1 – Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

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

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;

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;

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

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

As taxas aplicáveis são as seguintes:

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 n.º 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.

3 – A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei."

23. Sobre a interpretação deste diploma legal, já se pronunciou o acórdão 53/2013-T¹, o qual decidiu o seguinte: *"Utilizou-se na referida verba 28.1 e nas subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da 55-A/2012, um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária nestes preciso termos que é o de "prédio com afetação habitacional". Designadamente no CIMI, que em várias normas do CIS nos recursos introduzidas por aquela Lei é indicado como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previstos na referida verba n.º 28 [artigos 2.º, n.º 4, 3.º, n.º 3, alínea u), 5.º, alínea u), 23.º, n.º 7, e 46.º e 67.º do CIS], não é utilizado um conceito definido naqueles termos."*
24. Assim e quanto à Verba 28º n.º .1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, é necessário para a sua aplicação aos terrenos para construção, a verificação de três requisitos cumulativos, respetivamente:
- i. *Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos;*
 - ii. *O VPT do prédio urbano seja igual ou superior a €1.000.000 €*
 - iii. *E o terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*
25. Dos factos provados, não nos merece duvida que os dois primeiros requisitos se encontram preenchidos.

¹ Sobre este assunto já decidiram os acórdãos do Tribunal Arbitral do CAAD, n.º 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T

26. Sucede que quanto ao terceiro requisito, e conforme o estipulado no dito diploma legal, o terreno para construção tem de estar autorizado para a construção ou edificação, autorização que é efetuada mediante um Alvará de Loteamento.
27. A Verba 28.1 exige que essa autorização seja emitida para a edificação/construção de um prédio urbano para habitação.
28. Como tal, a Autorização mediante um Alvará de Loteamento destina-se a edificação/construção de um prédio urbano com o fim ou natureza habitacional.
29. Nestes termos, cabe ao presente Tribunal, determinar se o Alvará de Loteamento o qual autorizou a edificação/construção de um estacionamento abrange o conceito de **prédio urbano (terreno para construção) para habitação**.
30. Se não vejamos:
31. Quanto ao conceito de prédio, é para tal necessário recorrer ao conceito de prédio utilizado pelo CIMI, no qual se enumeram as espécies de prédios no disposto nos seus artigos 2.º a 6.º, os quais se transcrevem para melhor entendimento:

“Artigo 2.º

Conceito de prédio

1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

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

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

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

Artigo 3.º

Prédios rústicos

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

Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);

Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.

2 – São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação.

3 – São ainda prédios rústicos:

Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º

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

Artigo 4.º

Prédios urbanos

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

Artigo 5.º

Prédios mistos

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

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

Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

1 – Os prédios urbanos dividem-se em:

Habitacionais;

Comerciais, industriais ou para serviços;

Terrenos para construção;

Outros.

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

3 – Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redacção da Lei n.º 64-A/08, de 31-12)

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

- 32.** Vejamos, no que concerne à interpretação das Normas Tributárias, para o caso sub Júdice, o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária:

“Artigo 11.º

Interpretação

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

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.

Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.”

- 33.** A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, tal como o dispõe o artigo 9.º do Código Civil por remissão do n.º 1 do artigo 11.º da LGT, o qual estabelece o seguinte:

“Artigo 9.º

Interpretação da lei

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.

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.

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.”

34. Em face à fundamentação de direito já exposta, e atendendo às disposições legais enunciados, surgem as seguintes interpretações do conceito de «*prédio com afetação habitacional*». O Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais, e o Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*».
35. No disposto nos artigos 2.º a 6.º do CIMI supra transcritas, não é utilizado pelo legislador, na classificação dos prédios, o conceito de «*prédio com afetação habitacional*». Igualmente não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.
36. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «*prédio com afetação habitacional*» com qualquer outro conceito utilizado noutros diplomas, pode originar várias hipóteses interpretativas.
37. O texto da lei, é o ponto de partida para a interpretação da expressão «*prédios com afetação habitacional*», pois é com base nele que há que reconstituir o «pensamento legislativo», como o impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, já transcritos.
38. Assim sobre a interpretação do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», é importante citar o Acórdão 53/2013-T, o qual se pronunciou sobre esta matéria. E nesse Acórdão é igualmente sustentado duas hipóteses interpretativas do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», respetivamente no mesmo sentido da presente decisão, quanto ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais, e quanto ao Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*».
39. *Escreve o acórdão 53/2013-T, sobre o conceito de «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais:*

"O conceito mais próximo do teor literal desta expressão utilizada é manifestamente o de «prédios habitacionais», definido no n.º 2 do artigo 6.º

do CIMI como abrangendo «os edifícios ou construções» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

A entender-se que a expressão «prédio com afetação habitacional» coincide com o de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enervam-se de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «prédios habitacionais».

Por isso, a adotar-se a interpretação de que «prédio com afetação habitacional» significa «prédio habitacional», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção.

No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito."

40. Sobre a interpretação da segunda hipótese: Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais», volta-se a citar o acórdão 53/2013-T:

"A palavra «afetação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «ação de destinar alguma coisa a determinado uso». (²)

«Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais

natural e direto das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exato) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento». (³)

A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre atos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

Na verdade, embora na «Exposição de Motivos» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (⁴), em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do Governo de «reforçar o princípio da equidade

² Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, I volume, página 102.

³ BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

⁴ A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?BID=37245>

social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e ao seu empenho «em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afetação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detetar coerência legislativa na solução adotada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adotada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

À face daqueles significados das palavras «afetação» e «afetar», que são «dar destino» ou «aplicar», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que já estão aplicados a fins habitacionais, pelo que importa indagar se abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados e aqueles cujo destino é desconhecido.

À face do teor literal da verba n.º 28.1, é de afastar do âmbito de incidência do Imposto do Selo aí previsto os terrenos para construção de algumas Requerentes que ainda não têm definido qualquer tipo utilização, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais. Isto é, os terrenos

para construção que não tem utilização definida não podem ser considerados prédios com afetação habitacional, pois não têm ainda nenhuma afetação nem outro destino que não seja a construção de tipo desconhecido. Uma interpretação no sentido de que a verba n.º 28.1 se reporta a prédios cuja afetação é desconhecida não tem o mínimo de correspondência verbal na letra daquela norma, pelo que um hipotético pensamento legislativo desse tipo não pode ser considerado pelo intérprete da lei, em face da proibição que consta do n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

Mas, isto não basta para esclarecer a situação daqueles terrenos para construção que, não estando ainda aplicados a fins habitacionais, já têm um destino determinado, designadamente, na licença de loteamento, o que é o caso dos prédios referidos nas alíneas z) a dd) da matéria de facto fixada.

Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afetado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num ato de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a efetiva atribuição desse destino é concretizada.

Desde logo, o confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afetação efetiva.

Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um prédio habitacional.

Por isso, no pressuposto de que o legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil que se presuma), se pretendesse reportar-se a esses prédios já licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto teria utilizado o conceito de «prédios

habitacionais», que expressaria perfeita e claramente o seu pensamento, à face da definição dada por aquele n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afetação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efetiva afetação a esse fim.

Que é este o sentido da expressão «afetação», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afetação é concreta, efetiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afeto a ela, o que evidencia que a afetação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante. (⁵)

De resto, o texto da lei ao adotar a fórmula «prédio com afetação habitacional», em vez de «prédios urbanos de afetação habitacional», que aparece na referida «Exposição de Motivos», aponta fortemente no sentido

⁵ Outras normas do CIMI, deixam perceber que o termo «afetação» é utilizado para referenciar situações já existentes e não meramente futuras, mesmo que previsíveis, como o «destino». É o caso do artigo 9.º do CIMI, que, depois de estabelecer que «o imposto é devido a partir» «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 objeto a construção de edifícios para venda» ou «do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda» [alíneas d) e e) do n.º 1], determina que «para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios àqueles fins». A «afetação dos prédios àqueles fins», no contexto deste artigo 9.º, reconduz-se à atribuição concreta aos prédios do fim «para venda», materializado pela sua inventariação, não bastando que tenham sido construídos ou adquiridos tendo em vista a sua venda.

de que se exige que a afetação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afetação.

No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os fatores a ponderar na avaliação de terrenos para construção. O que se pondera aí, ao fazer referência ao «edifício a construir» é a ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afetação e ocorre antes desta.

A correção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efetivamente afetos à habitação, se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é também confirmada pela ratio legis perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, no contexto das «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também erige em elementos interpretativos. (6).

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afetação habitacional» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afetação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afetos à atividade económica, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis máximos históricos, com avalanche de encerramento de empresas derivado de insustentabilidade económica.

⁶ Não se tem em mente, nesta abordagem, os casos especiais previstos na verba n.º 28.2, de titularidade dos prédios por pessoas coletivas residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças a que, como em outras normas, se atribui forte penalização tributária, por se tratar de situações normalmente associadas a evasão fiscal.

Tendo em mente esta situação e sendo consabido e público que a reanimação da atividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que não se tomassem legislativamente medidas que dificultassem a atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afeta a competitividade em termos internacionais.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas. (⁷)"

41. Resulta do exposto, que a aplicação do regime à situação da Requerente, quanto ao prédio urbano correspondente a um terreno para construção, com alvará de loteamento que titula e autoriza nele a construção de estacionamento subterrâneo, se encontra claramente fora do âmbito de aplicação da Verba 28.1 do TGIS.
42. Motivo pelo qual, um estacionamento subterrâneo não constitui nem tem uma afetação habitacional, e como tal não se inclui na Verba 28.1, pela aplicação Subsidiária do CIMI e CIMT e na interpretação supra exposta.
43. Perante o exposto, no presente caso, o terreno para construção de estacionamento subterrâneo não se encontra abrangido pelo Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.
44. Desta forma, a liquidação sub Júdice, cuja declaração de ilegalidade é pedida, enferma de vício por violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito.
45. Nos termos supra expostos, decide-se pela ilegalidade das liquidações.

⁷ Fora dos casos especiais previstos na verba n.º 28.2.

46. Debrucemo-nos, de seguida sobre as alegadas invocações que constituem o objeto da fundamentação da Requerente, quanto à inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.
47. Nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, o presente Tribunal Arbitral não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados na petição inicial pela Requerente nem na resposta efetuada pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já dada e que se traduz na ilegalidade das liquidações.
48. Perante o exposto, tendo sido determinado que as liquidações ora em apreço são ilegais. Fica assim prejudicada a apreciação da alegada inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.
49. Em conclusão, decide o presente tribunal pela declaração de ilegalidade das liquidações sub Júdice, por enfermarem de vício por violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

50. Peticiona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios.
51. Perante o exposto, a liquidação do IS, na parte abrangida pela anulação, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.
52. Na verdade, ficou demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para

pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

- 53.** Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido da Requerente.

J- DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2013..., n.º 2013... e n.º 2013..., que fixaram um imposto a pagar de €14.285,40 (catorze mil duzentos e oitenta e cinco euros e quarenta cêntimos).

Condenar a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão até efetivo e integral pagamento, tudo nos termos dos n.ºs 2.ª a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 14.285,40 (catorze mil duzentos e oitenta e cinco euros e quarenta cêntimos), correspondente ao valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoitos euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem

Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 16 de Maio de 2017.

A Árbitro

Rita Guerra Alves