

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 105/2013-T

Tema: IS - terrenos para construção

I. RELATÓRIO

A, S. A (de ora em diante designada apenas por "Requerente"), contribuinte fiscal n.º ..., com sede na ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n. 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por ATA ou Requerida), com vista à:

- a) Declaração da ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo ("IS") n.º 2012 ..., emitido pela ATA, relativa ao ano de 2012, no valor de € 21.854, 12 (documento junto com o requerimento eletrónico remetido ao CAAD) e consequente anulação do acto, na sequência do despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida do supra identificado acto;
- b) Condenação da Requerida à restituição do imposto, indevidamente pago, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios.

Para o efeito, alega, em síntese, que:

- 1) A liquidação do objecto de presente pedido de pronúncia

arbitral, resulta da aplicação do disposto no art. 6.º, n.º 1, alínea f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, "quando estipula ser devido imposto de selo correspondente a 0,5% sobre o valor patrimonial de "prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do MI", assentando assim "num manifesto e grosseiro lapso";

- 2) Pois, o prédio em causa trata-se de um terreno para construção e "nunca foi avaliado como prédio com afectação habitacional";
- 3) Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 6.º do Código do Imposto do Selo (doravante designado apenas por "CIS") "o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis", sendo que de acordo com o previsto no n.º 2 do art. 6.º deste último, são habitacionais os edifícios ou construção para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal esse fim;
- 4) Para que um a prédio seja reconhecida determinada afectação (designadamente habitacional), tem de se estar perante um prédio urbano construído e concluído e não perante um mero terreno para construção;
- 5) A aludida afectação habitacional não pode ser aferida virtualmente mas em termos funcionais, pelo que um terreno para construção não é apto a ser utilizado como habitação;

- 6) Termos em que, sendo patente a falta de fundamento legal para a liquidação do S em questão, a Requerente pede a sua anulação, por ser ilegal.

Atentas as alegações da Requerente, o que a mesma pretende, supomos, é declaração da ilegalidade da liquidação supra por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, por considerar que os mesmos não se encontram verificados.

*

A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que foi designado árbitro singular pelo CAAD, de harmonia com o preceituado no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

O tribunal arbitral ficou constituído em 05-07-2013, em conformidade com o disposto na alínea

- c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

*

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta, na qual, invoca, em suma:

- i) A Lei n.º 55-A/2013 veio alterar o art.º 1 do CIS, aditando à Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante designada apenas por "TGIS") a verba 28, aplicando-se, em conformidade com o disposto no

art. 67.º, n.º 2, na redacção conferida pela citada Lei, subsidiariamente o preceituado no Código do IMI (doravante denominado apenas por "CIMI") às matérias não reguladas no CIS relativas àquela verba. E "na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional em sede do Imposto do Selo, há que recorrer ao CIMI";

- ii) A noção de afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel na determinação do valor patrimonial tributário, sendo igualmente aplicável o coeficiente de afectação em sede de avaliação aos terrenos para construção, conforme previsto no art. 41.º e do n.º 2 do art. 45.º, ambos do CIMI, "pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo não pode ser ignorada";
- iii) A verba n.º 28 da TSGSI ao remeter para a expressão "prédios com afectação habitacional", apela a uma qualificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI, devendo ser entendida de uma forma ampla, "abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção", e, "cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º 1 do CIMI";
- iv) A lei fiscal considera como elemento integrante para efeitos de avaliação dos terrenos para construção, o valor da área de implantação, a qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projecto de urbanização e construção, não se

podendo ignorar o disposto no art. 77.º do Regime Jurídico de Urbanização e Edificação (RJUE), sendo possível apurar a afectação do terreno para construção antes da efectiva edificação do prédio;

- v) Pelo que, a "liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei" .

Conclui pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, devendo ser absolvida do mesmo.

*

Em 22 de Outubro de 2013, realizou-se, na sede do CAAD, a primeira (e única) reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18.º do RJAT, tendo as partes acordado em prescindir da apresentação de alegações orais finais, por se tratar de uma questão de direito.

*

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regulamente constituído e é materialmente competente, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1, ai. a) do RJAT.

As partes são dotadas de personalidade e capacidade judiciária e são legítimas (conforme o disposto nos arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e inexistem excepções ou questões prévias de que cumpra conhecer ou que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

*

III. FUNDAMENTAÇÃO

a) De facto

Com base nos elementos constantes do processo e com interesse para decisão, dão-se como provados os factos seguintes:

1. A Requerente é proprietária do prédio sito no ..., inscrito na matriz predial urbana, da referida freguesia, sob o artigo ..., descrito como terreno para construção.

(*cfr.* Caderneta predial junta como documento nº 3 com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.)

2. O citado terreno para construção tem o valor patrimonial de € 4.370.823,45.

(*cfr.* Caderneta predial junta como documento nº 3 com o pedido de pronúncia arbitral e liquidação deS junta ao requerimento electrónico enviado ao CAAD, cujo teor se dá como reproduzido.)

3. A Requerente foi notificada da liquidação nº 2012 ..., de 2012-11-07, na importância de € 21.854, 12, com base na subalínea i) da alínea f) do nº 1 do art. 6.º da Lei nº 55-A/2012, com a data limite de pagamento de 2012-12-20.

(*crf.* Documento junto com o requerimento electrónico remetido ao CAAD, cujo teor se dá como reproduzido).

4. A Requerente procedeu ao pagamento da importância supra em 2012-12-20.

(*cfr.* vinheta de pagamento aposta no documento junto com o requerimento electrónico remetido ao CAAD, cujo teor se dá como reproduzido).

5. Em 2012.12.28, a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto tributário de liquidação supra identificado, que correu termos sob o nº 1... -IS (138/2013), tendo sido notificada do seu indeferimento, por Ofício nº ..., datado de 2013-03-26.

{*cfr.* documento nº 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

6. Em 2013.05.03, a Requerente apresentou pedido de constituição do presente tribunal arbitral.

(*cfr.* Requerimento electrónico enviado ao CAAD)

7. No terreno para construção, acima descrito, está em curso a construção

de um prédio com futura afectação habitacional.

(*cfr.* Facto alegado no artigo 7º do pedido de pronúncia arbitral)

Atentas as posições assumidas pelas partes e dado que a questão a dirimir por este tribunal arbitral é estritamente jurídica (adiante identificada), a factualidade provada teve por base o requerimento electrónico remetido ao CAAD em 3 de Maio de 2013, o pedido de pronúncia arbitral, a resposta apresentada pela Requerida e os documentos assinalados em cada um dos pontos da matéria de facto, os quais não foram impugnados.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão da causa.

*

b) De direito

A questão a decidir nos presentes autos arbitrais consiste em saber se o acto tributário de liquidação de IS nº 2012 ... enferma do vício de violação de lei, por errónea interpretação e aplicação da verba nº 28.1 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro e da subalínea i) da alínea f) do do nº 1 do art. 6.º do mesmo diploma legal, no sentido de se enquadrar os "terrenos para construção" no âmbito da incidência daquela verba 28.º nº 1. Em caso de procedência do referido vício, se haverá lugar à restituição de imposto pago, bem como direito aos juros indemnizatórios.

Do vício de violação de lei

Conforme resulta da factualidade assente, a ATA veio liquidar € à Requerente, por considerar que o terreno para construção com o artigo

matricial U- 00... da freguesia do ..., do qual é proprietária, se enquadra na subalínea i) da al. f) do n.º 1 do art. 6.º da citada Lei n.º 55- A/2012, por referência à verba 28.1 da TGIS.

Alega a Requerente que o sobredito terreno nunca foi avaliado como prédio com afectação habitacional, invocando ainda que atento o disposto no n.º 2 do art. 6.º do Código do IMI, bem como a classificação de prédios urbanos, para efeitos deste último imposto, "para que a um prédio seja reconhecida determinada afectação (designadamente habitacional), tem de se estar perante um prédio urbano construído e concluído e não perante um mero terreno para construção", acrescentando que a "aludida afectação habitacional" não pode ser aferida virtualmente "mas em termos funcionais, sendo manifesto que um terreno para construção não é apto a ser utilizado como habitação".

Por sua vez, a Requerida sustenta, em síntese que, a "noção de afectação de prédio urbano encontrará assento na parte relativa à avaliação dos imóveis", argumentando ainda que "para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da tabela Geral do Imposto do Selo não pode ser ignorada (...)"

Vejamos.

O art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro veio aditar à TGIS a verba n.º 28, com a redacção seguinte:

"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 e 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 %."

Em relação ao ano 2012, o art. 6.º da supra citada Lei veio ainda estabelecer um regime transitório quanto à liquidação do imposto previsto na verba nº 28, que se traduz no seguinte:

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

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

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

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

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

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

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

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

iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam

residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.

2 – Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba 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."

No que toca à verba nº 28 aditada pela Lei em referência, esta veio ainda estabelecer várias alterações ao CIS, nomeadamente quanto à sua liquidação e pagamento remetendo expressamente para as regras previstas no CIMI (cfr. art. 23º, nº 7, art. 44º, nº 5, art. 46º, nº 5, art. 49.0, nº 3 do CIS) com as devidas adaptações, prevendo-se, no o 2 do art. 67.º do CIS, na redacção alterada por aquela Lei, o seguinte: "*Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica -se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.*"

Das referidas normas, constata-se desde logo que o conceito de "prédio com afectação habitacional" previsto na verba nº 28, nº 1 e nas subalíneas i e ii) da ai. f) do nº 1 do art. 6º da mencionada Lei nº 55-A/2012 não se encontra definido no CIS, nem na citada Lei, pelo que importa averiguar as normas atinentes no CIMI, uma vez que estas são de aplicação subsidiária, conforme disposto no nº 2 do art. 67.º do CIS.

Assim, encontramos desde logo um conceito de prédio, no nº 1 do art. 2.º do CIMI (para cujo conceito remete o nº 6 do art. 1.º do CIS), o qual se traduz no seguinte: *"(...) 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."*

O CIMI prevê três categorias de prédios: rústicos, urbanos e mistos, cujos conceitos encontram-se definidos nos arts. 3º, 40 e 50.

Assim, em conformidade com o disposto no art. 3.º do CIMI, são definidos como rústicos os prédios seguintes:

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

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

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

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

3 - São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

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

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

O art. 4.^o do CIMI veio estabelecer um conceito residual de prédios urbanos já que *"serão todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos"*.

Por último, de harmonia com o preceituado no n.º 1 do art. 5.º do CIMI *"sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal"* e caso e se *"nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto"*

E, no que concerne aos prédios urbanos, o n.º 1 do art. 6.º do CIMI veio ainda estabelecer uma divisão em:

(...)

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

Entendendo-se como habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços *"os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins"* de harmonia com o disposto no n.º 2 da norma em referência.

No que toca aos terrenos para construção preceitua o n.º 3 da mesma disposição legal que são *"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, intra-estruturas ou equipamentos públicos" .

Estabelecendo o n.º 4 do art. 6.º do CIMI que 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"*.

Resulta das normas acima citadas que, quer na classificação de prédios, quer na divisão de prédios urbanos, o legislador não faz qualquer referência ao conceito de "prédios com afectação habitacional", não o fazendo também noutras disposições do CIMI. Aliás, o conceito aqui em causa não é utilizado nem em qualquer outro diploma de natureza fiscal nem noutros ramos de direito.

Pelo que, na interpretação do conceito aqui em discussão haverá que atender ao disposto no art. 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto do n.º 1 do art. 11.º da LGT.

Sobre esta questão, já se pronunciou este Tribunal Arbitral na decisão proferida no processo n.º 53/2013-T (na qual a signatária da presente decisão foi árbitro adjunto, tendo sido relator o Senhor

Conselheiro Jorge Lopes de Sousa e encontra-se disponível para consulta em www.caad.org.pt), cuja doutrina aqui se acolhe, a qual seguiremos de perto:

"(...)

Assim, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de «*prédio com afectação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas.

O ponto de partida da interpretação daquela expressão «*prédios com afectação habitacional*» é, naturalmente, o texto da lei, sendo com base nele que há que reconstituir o «*pensamento legislativo*», como 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.

3.2.5. Conceito de «*prédio com afectação 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.

(...)

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.

3.2.6. Conceito de «*prédio com afectação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*»

A palavra «afectação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «*acção de destinar alguma coisa a determinado uso*».

«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 directo 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 exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento».

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 actos, etc.), que não deixa que não 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 (...)"

"Na verdade, embora na *«Exposição de Motivos»* da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a, 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 social na austeridade, garantindo uma efectiva 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 afectação 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 detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.ºç 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 «afecção» e «afectar»>, 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.

(...)

Isto é, os terrenos para construção que não tem utilização definida não podem ser considerados prédios com afectação habitacional, pois não têm ainda nenhuma afectação 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 afectação 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 constitui manifestamente o caso dos presentes autos, uma vez que no terreno para construção está em curso a construção de um prédio com futura afectação habitacional (vide ponto 7 da matéria de facto fixada).

Continuando a aderir à fundamentação jurídica constante na citada decisão, proferida por este Tribunal Arbitral, no processo n.º 53/2013-T:

"(...)

Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afectado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num acto de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a *efectiva 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 afectação efectiva.

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 presume), 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 afectação 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 efectiva afectação a esse fim.*

Que é este o sentido da expressão *«afectação»*, 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 afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas»*, que evidencia que *a afectação é concreta, efectiva*. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio *pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela*, o que evidencia que a afectação 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."

Defende a Requerida que afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel na determinação do valor patrimonial tributário, sendo igualmente aplicável o coeficiente de afectação em sede de avaliação aos terrenos para construção, conforme previsto no n.º 2 do art. 45.º do CIMI, "pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da Tabela Geral do imposto do Selo não pode ser ignorada".

Arguindo ainda que, a verba n.º 28 da TGSII ao remeter para a expressão "prédios com afectação habitacional", apela a uma qualificação que "se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI", devendo ser entendida de uma forma ampla, "abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção", e,

"cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, nº 1 do CIMI."

A Requerida invoca ainda que a lei fiscal considera como elemento integrante para efeitos de avaliação dos terrenos para construção, o valor da área de implantação, a qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projecto de urbanização e construção, não se podendo ignorar o disposto no art. 77.º do Regime Jurídico de Urbanização e Edificação (RJUE), sendo possível apurar a afectação do terreno para construção antes da efectiva edificação do prédio.

Não podemos concordar com a tese defendida pela Requerida, em face dos fundamentos acima expostos.

Com efeito, o nº 1 do art. 45.º do CIMI preceitua que o "*valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação*" acrescentando no seu nº 2 que o "*valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas*", dispondo ainda o nº 3 da mesma norma que na "*fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º*"

O citado art. 45.º do CIMI - sob a epígrafe "valor patrimonial tributário dos terrenos para construção" - apenas estabelece os critérios a considerar para efeitos de avaliação patrimonial de terrenos para construção, sem qualquer influência na tipologia de prédios constante no art. 6.º do CIMI, pois aquele não deixa de ser qualificado como um terreno para construção, para efeitos tributários, em face da sua

avaliação.

Ainda que se admita que o "coeficiente de afectação" seja um dos critérios a aplicar na determinação do valor patrimonial, o que não resulta claro em face do disposto no art. 45.º do CIMI e é matéria que ultrapassa o âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, mas ainda assim, em nada afasta o que acima se aduz em relação à interpretação do conceito de "prédio com afectação habitacional" no sentido de que tem de ser um prédio que já tenha efectiva afectação a esse fim, não sendo suficiente que seja um "prédio habitacional".

O mesmo se diga em relação ao entendimento da Requerida ao sufragar que a verba nº 28 da TGSII ao remeter para a expressão "prédios com afectação habitacional", apela a uma qualificação que "se sobrepõe às espécies previstas no nº 1 do art. 6.º do CIMI", devendo ser entendida de uma forma ampla, "abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção", e, "cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, nº 1 do CIMI", valendo aqui os argumentos e fundamentos acima tecidos, ou seja, a única interpretação possível é de que apenas abrange, repita-se, os prédios que já tenham efectiva afectação a esse fim, isto é, com afectação habitacional actual, não sendo suficiente que seja um prédio habitacional nos termos no nº 1 da norma em referência, não podendo assim abranger os terrenos para construção, nem se sobrepor às espécies ou integrar outras realidades para além das previstas no sobredito nº 1 do art. 6.º.

Motivos pelos quais também não concordamos com o entendimento da Requerida de que, para efeitos de avaliação dos terrenos

para construção, a lei ao considerar o valor da área de implantação, a qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projecto de urbanização e construção, é possível apurar a afectação do terreno para construção antes da efectiva edificação do prédio. Com efeito, o valor da área de implantação é mais um coeficiente, entre outros, de avaliação dos terrenos para construção, que não altera a classificação deste nouro tipo de prédio urbano. Aliás, conforme acima explicitado, o facto de existir um alvará de construção ou licença de loteamento somente significa que apenas tem um destino, uma situação futura e previsível mas que não corresponde de forma nenhuma a uma situação já existente, pois, só são subsumíveis no conceito de "prédio com afectação habitacional", para efeitos de incidência do § prevista na verba 28. 1 da TGIS os prédios em que a afectação habitacional já esteja concretizada, ou seja, só quando a "efectiva atribuição desse destino é concretizado" e não quando aquele destino é fixado num acto de licenciamento.

Valendo mais uma vez aqui o que se sufragou na citada decisão proferida por este Tribunal no sobredito processo nº 53/2013-T, ao referir:

"De resto, o texto da lei ao adoptar a fórmula *«prédio com afectação habitacional»*, em vez de

«prédios urbanos de afectação habitacional», que aparece na referida *«Exposição de Motivos»*, aponta fortemente no sentido de que se exige que a afectação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afectação.

(...)

A correcção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efectivamente afectos 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 afectação 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."

Com efeito, na apresentação e discussão da citada proposta de Lei n.º 96/XII/2ª (pode ser consultada no Diário da Assembleia da República DAR, ISérie n.º 9/XII/2012, de 11-10-2012) na Assembleia da República, o Secretário de Estado de Assuntos Fiscais, declarou a dado passo o seguinte:

"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. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013".

(destaques nossos)

Pelo que, numa interpretação teleológica o que se pretendeu tributar foi o património imobiliário de luxo, tendo ficado de fora do âmbito da incidência dos os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, ou seja, como se diz na citada decisão proferida no processo n.º 53/2013-T, "prédios afectos à actividade económica, 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 desemprego a atingir níveis máximos

históricos, com avalanche de encerramento de empresas derivado de insustentabilidade económica".

Concluindo mais à frente 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 afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas."

Conforme resulta da matéria de facto provada, no terreno para construção correspondente ao prédio com artigo matricial U- 00... da freguesia do ..., do concelho do Porto, objecto dos presentes autos, está em curso a construção de um prédio com futura afectação habitacional.

Atentos os considerandos expendidos, o sobredito terreno para construção embora já tenha um destino conhecido não tem ainda uma afectação habitacional actual, não constituindo assim um prédio com efectiva e concreta afectação àquele fim.

Em face do exposto, o prédio *in casu* não se subsume na subalínea i) da ai. f) do n.º 1 do art. 6.º da citada Lei n.º 55-A/2012 e na verba 28.1 da TGIS.

Pelo que, o acto de liquidação de S n.º 2012 ..., objecto de pronúncia arbitral, padece do vício de violação de lei, por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e na subalínea i) da ai. f) do n.º 1 do art. 6.º da citada Lei n.º 55-A/2012, por erro sobre os seus pressupostos de direito, declarando-se assim a ilegalidade daquele acto de liquidação, com a consequente anulação do mesmo.

*

IV. DA RESTITUIÇÃO DO IM POSTO PAGO E DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente pede ainda a restituição do imposto já pago, na importância de € 21.854,12, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios.

Vejamos.

Dispõe a ai. b) do n.º 1 do art. 24.º do RJAT que a ATA deve *"restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adaptando os actos e operações necessários para o efeito"*, 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, no caso de não ter sido interposto recurso ou impugnada a decisão arbitral que recaiu sobre o mérito da pretensão.

Aliás, já o art. 100.º - sob a epígrafe "efeitos da decisão favorável ao sujeito passivo" - determina que a *"administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei"*.

Pelo que, em face do disposto do art. 100.º da LGT e da al. b) do nº 1 do art. 24.º do RAJT, é inequívoco que *in casu* a Requerente tem direito à restituição do imposto pago, na importância de € 21.854, 12, na sequência da declaração de ilegalidade do acto de liquidação, objecto de pronúncia dos presentes autos.

Vejamos quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

O nº 5 do citado art. 24.º do RJAT estatui ainda que é "*devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos da lei geral tributária e no Código de Processo e Procedimento Tributário*".

Resulta da disposição legal supra que em caso de procedência de decisão arbitral a favor do sujeito passivo haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 e 2 do art. 43.º e art. 100.º da LGT.

O nº 1 do art. 43.º da LGT estabelece 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*".

Assim, como nos diz Jorge Lopes de Sousa, in *Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, Março de 2013, página 223, o direito aos juros indemnizatórios depende da verificação dos seguintes requisitos:

- "*que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;*
- "*que ele seja imputável aos serviços (directamente ou por via de orientações*

genéricas);

- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;

- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

No caso em apreço, dúvidas não restam que o acto tributário de liquidação deS, objecto da presente decisão arbitral, se ficou a dever a um erro imputável aos serviços, ou seja, a um erro sobre os pressupostos de direito, em face dos considerandos acima descritos, e para os quais se remete. Desse erro resultou o pagamento do imposto, na importância de € 21.854, 12, em 2012- 12-20 (cfr. ponto 7 da matéria de facto provada).

Pelo que, encontrando-se preenchidos todos os requisitos, a Requerente terá direito ao pagamento a juros indemnizatórios, os quais serão liquidados e contabilizados nos termos do art. 61.º do CPPT, ou seja, desde a data em que efectuou o pagamento - 20 de Dezembro de 2012 - calculados com base na importância paga (€ 21.854, 12) até à data do integral reembolso da quantia paga, à taxa legal.

*

V. DECISÃO

Nestes termos e na fundamentação exposta, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação deS nº 2012 ..., de 2012-11-07, na importância de € 21.854, 12, com a consequente anulação do mesmo acto;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente a quantia de € 21.854, 12; e a

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data em que efectuou o pagamento, ou seja, desde 2012-12-20 até à data do integral reembolso daquela quantia, calculados com base nesta mesma quantia (€ 21.854,12).

Fixa-se o valor do processo em € 21.854,12, em conformidade com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT e n.º 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo da Entidade Requerida, no montante de € 1.224,00, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do RJAT e do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela Anexa ao mesmo Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Dezembro de 2013.

A árbitro

Conceição Pinto Rosa

(Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pela signatária.

Na redacção da presente decisão não se adoptou o recente acordo ortográfico.)