

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 455/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Terreno para construção

Processo Arbitral n.º 455/2014-T

Requerente: **A**

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“AT”)

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 2 de Setembro de 2014, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A**, com o número de identificação fiscal ..., doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de imposto do selo melhor identificado sob o documento de cobrança emitido com o número ..., datado de 17.03.2014, no valor total de € 55.755,50, efectuado ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, referente ao ano de 2013. Adicionalmente a Requerente peticiona o reembolso do imposto pago alegadamente indevido e o pagamento de juros indemnizatórios.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, os seguintes vícios:

a) Erro nos pressupostos, em virtude de:

(i) A liquidação, pela Requerida, do imposto do selo respeitante ao ano de 2013, ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, enferma de ilegalidade, por erro nos pressupostos do direito devido a errónea qualificação do facto tributário

(ii) O imposto do selo não incide sobre qualquer prédio urbano, mas tão só sobre dois tipos de prédio, quais sejam os que estão previstos nas verbas n.ºs 28.1 e 28.2.

(iii) O acto de liquidação de imposto do selo, que tem subjacente a qualificação de prédio com afectação habitacional como sendo terreno para a construção, de modo a incluir este último no âmbito de incidência objectiva da norma prevista para aquela, padece de ilegalidade e, como tal, deve ser anulado;

(iv) Peticionando igualmente o pagamento de juros indemnizatórios a computar entre a data do pagamento de cada uma das prestações do Imposto do Selo indevidamente liquidadas.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu no sentido de que o conceito de “*prédios com afectação habitacional*”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende uma expressão “*diferente e mais ampla*” abrangendo quer os prédios edificadas quer os terrenos para construção ainda sem edificação erigida, mas projectada para tanto, concluindo pela manutenção do acto de liquidação.

1.5. Entendeu o Tribunal dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT, ouvidas que foram as partes. Não foram identificadas excepções nem questões prévias, prescindiu-se da apresentação de alegações, tendo sido fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao fim do prazo dos 6 meses desde a data de constituição do Tribunal Arbitral.

* * *

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. QUESTÃO A DECIDIR

Discute-se nos presentes autos a questão (estritamente) jurídica de saber se um terreno para construção pode ser qualificado como “*prédio com afectação habitacional*” e, em caso afirmativo, enquadrável no âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) A Requerente é uma sociedade comercial, cujo objecto social consiste na *Aquisição, promoção ou exploração de empreendimentos imobiliários, incluindo designadamente, o desenvolvimento, execução e comercialização de empreendimentos imobiliários e/ou turísticos, reabilitação, construção ou reconstrução, loteamentos e urbanizações, a aquisição de imóveis, seu arrendamento, exploração onerosa por outras formas, sua valorização, o arrendamento de imóveis ou a compra e venda de imóveis, bem como a revenda dos adquiridos para esse fim. 2. A sociedade poderá adquirir outros direitos sobre imóveis, tendo em vista a respetiva exploração económica. 3. A sociedade poderá, nomeadamente, investir na aquisição, promoção ou exploração de prédios rústicos ou mistos, não desenvolvendo investimento florestal, mas sim destinados a constituir, uma clara aposta, nomeadamente, no desenvolvimento e alargamento de zonas urbanas, turísticas, polos logísticos, atividades de lazer, infraestruturas, ou quaisquer outros destinos legalmente permitidos – (cf. Certidão permanente junto como Documento n.º 1 ao pedido de pronúncia arbitral).*

B) A Requerente é proprietária de um terreno para construção sito na ..., em ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo ... da referida freguesia e descrita na conservatória do registo predial de ... sob a descrição n.º ..., desde 09.05.1986. (cf. Caderneta Predial Urbana junto como Documento n.º 2 ao pedido de pronúncia arbitral e Certidão do Registo Predial junto como Documento n.º 3 ao pedido de pronúncia arbitral).

C) O identificado prédio urbano, classificado como um terreno para construção, não tem qualquer edificação ou construção erigida sobre o seu solo à data dos factos (2013), sendo o seu respectivo valor patrimonial tributário à data dos factos superior a € 1.000.000,00, cifrando-se, mais concretamente, em:

Identificação do prédio	Valor Patrimonial (€)
... (U-0...	5.575.550,00

– *cf.* o correspondente acto de liquidação e a caderneta predial urbana junto ao pedido de pronúncia arbitral como Documentos n.ºs 4 e 2, respectivamente.

D) A Autoridade Tributária e Aduaneira, considerando o Valor Patrimonial Tributário atribuído ao terreno para construção *supra* identificado, entendeu estarem verificados os pressupostos objectivos para a liquidação do Imposto do Selo, decorrentes do aditamento à TGIS da verba n.º 28 previsto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

E) Neste âmbito, foi a Requerente notificada do documento de cobrança para pagamento de Imposto do Selo seguidamente elencado, relativo à primeira prestação do imposto do ano 2013, com menção da data de liquidação – “2014-03-17” – nos termos do quadro seguinte:

Identificação do prédio	Verba da TGIS	Valor Patrimonial (€)	Taxa (%)	Colecta (€)	Identificação do documento	Valor a pagar
...	28.1	5.575.550,00	1,00	55.755,50	2014 ...	€ 18.585,18
Total						€ 18.585,18

– *cf.* Documento de liquidação e respectiva cobrança junto como Documento n.º 4 ao pedido de pronúncia arbitral.

F) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado – *cf.* Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

G) No dia 30 de Junho de 2014, a Requerente apresentou requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – *cf.* requerimento electrónico no sistema do CAAD.

4. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

6. DO DIREITO

6.1. Do erro nos pressupostos: âmbito de incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS

A liquidação que constitui o objecto imediato desta acção arbitral tem a sua origem na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, tendo como pressuposto essencial estar-se perante imóveis que sejam enquadráveis no conceito de “prédios com afectação habitacional”.

Uma vez que na situação sob escrutínio o imóvel em causa é exclusivamente um terreno para construção, desprovido de qualquer edificação, importa determinar o sentido da expressão “prédios com afectação habitacional” de modo a concluir se abrange, ou não, os terrenos para construção.

A matéria em análise foi já objecto de extensa jurisprudência arbitral tributária. Referimo-nos designadamente, sem preocupações de exaustividade, às decisões proferidas nos processos seguintes: 42/2013-T, de 18-10-2013; 48/2013-T, de 09-10-2013; 49/2013-T, de 18-09-2013; 53/2013-T, de 02-10-2013; 75/2013-T, de 01-11-2013; 144/2013-T, de 12-12-2013 e 158/2013-T, de 10-02-2014.

Tendo os Tribunais Judiciais igualmente se pronunciado sobre esta mesma questão. Referimo-nos às recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) nos processos seguintes: 048/14, de 09-04-2014 e 0270/14, de 23-04-2014.

Quer a jurisprudência arbitral citada, como a jurisprudência judicial citada, que acompanhamos, considera que os terrenos para construção estão fora do âmbito da previsão da verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, nos termos que seguidamente se explicitam, começando por se analisar o contexto legislativo no qual ocorreu o aditamento da verba 28 à TGIS.

A. Contexto da aprovação da verba 28.1 da TGIS e respectivo regime

Na discussão no Parlamento da Proposta de Lei n.º 96/XII (2.ª), que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, que aditou a verba 28 à TGIS, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou que:

“(…) Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os contribuintes e incida sobre todos os tipos de rendimento, abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria, recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional (...).

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre os rendimentos do capital sobre as mais-valias mobiliárias; e o reforço das regras de combate à fraude e à evasão fiscais.

*Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para **tributar prédios urbanos habitacionais** de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e **incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros**. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e 2013” (realçado nosso) – cf. *Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XXII-2, de 11 de Outubro de 2012, pp. 31-32.**

*Quer as **casas**, quer os **prédios urbanos habitacionais** aqui referidos não se reconduzem a terrenos para construção. Nota-se que os prédios urbanos habitacionais são um dos conceitos classificatórios constantes do artigo 6.º do Código do IMI claramente distinto dos terrenos para construção. Com efeito, dispõe o citado n.º 1 do artigo 6.º que:*

“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

(i) Habitacionais;

- (ii) Comerciais, industriais ou para serviços;
- (iii) Terrenos para construção;**
- (iv) Outros.” (realçado nosso)

Assim, **prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção são, para efeitos de IMI** (cuja aplicabilidade, por remissão, ao Imposto do Selo é, como adiante se verá, de convocar), **duas categorias distintas**, com classificações e definições legais próprias constantes do mencionado artigo 6.º do Código do IMI¹.

À face do exposto e como salienta a decisão arbitral no processo n.º 75/2013-T, de 1 de Novembro de 2013, afigura-se claro que “no espírito da Proposta da Lei que originou a Lei n.º 55-A/2012 não estava a tributação dos terrenos para construção, não existindo, por outro lado, qualquer evidência em sentido diferente proveniente dos Deputados que aprovaram a lei”.

Fixado o contexto, cabe referir que o regime em causa veio a ser aprovado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e, de entre várias alterações que promoveu ao Código do Imposto do Selo, aditou a verba 28 à TGIS, 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%;

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

¹ Os n.ºs 2 a 4 do artigo 6.º do Código do IMI definem os conceitos em apreço:

“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/2008, de 31 de Dezembro)

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.”

favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5 %”.
(*realçado nosso*)

B. O conceito de “prédio com afectação habitacional”

*Importa, assim, interpretar o disposto na verba 28.1 da TGIS e determinar o seu sentido e alcance, atenta a **ausência de uma definição legal do conceito de prédio com afectação habitacional** (noção fundamental ao recorte da incidência objectiva), seja no próprio Código do Imposto do Selo seja em qualquer outro diploma, incluindo o Código do IMI aplicável por remissão.*

Com efeito, como salientado no Acórdão Arbitral relativo ao processo n.º 53/2013-T, de 2 de Outubro de 2013, o conceito de “prédio com afectação habitacional” não é empregue pela demais legislação tributária, em particular, no que ao caso releva, no Código do Imposto do Selo e no Código do IMI, este último, de aplicação subsidiária no âmbito da verba 28 da TGIS, conforme previsto nos artigos 2.º, n.º 4; 3.º, n.º 3, alínea u); 5.º, alínea u); 23.º, n.º 7; 46.º, n.º 5 e 67.º, n.º 2, todos do Código do Imposto do Selo.

No mesmo sentido, refere a decisão Arbitral no processo n.º 144/2013-T, de 12 de Dezembro de 2013, que este conceito usado pela verba 28.1 (de prédio com afectação habitacional) “não só não surge definido em qualquer disposição do Código do Imposto do Selo, como tão-pouco é usado no Código do IMI, 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.”

As normas fiscais devem ser interpretadas como quaisquer outras, estando ultrapassada a concepção de que lhes assistiria o carácter excepcional que outrora lhes foi assinalado.

De notar a este respeito que o artigo 9.º do Código Civil marca a prevalência do espírito sobre a letra da lei, embora tenha colocado expressamente a letra como limite à busca do sentido². O artigo 9.º do Código Civil representa a emanção de um princípio

² *Veja-se Oliveira Ascensão, Interpretação de leis. Integração de lacunas. Aplicação do princípio da analogia”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 57 – III, Lisboa, Dezembro 1997, pp. 913-941.*

geral hermenêutico, assistindo-lhe, por essa razão, validade intrínseca. Dispõe este preceito que:

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

A LGT, no seu artigo 11.º, veio, no campo específico das leis tributárias, consagrar um conjunto de regras de interpretação nos seguintes moldes:

1. 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.
2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.
3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.
4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Afigura-se que o texto da LGT nada acrescenta, remetendo para as regras e princípios gerais, para além de incorporar princípios distintos de difícil compatibilização.

Como se viu acima, o Código do IMI utiliza (no seu artigo 6.º, n.º 1) a noção de prédios urbanos habitacionais, que consagra como uma categoria autónoma e distinta da dos terrenos para construção, mas não prevê o conceito de “prédio com afectação habitacional”, cuja interpretação agora se impõe.

Neste ponto, recorreremos, de novo, à jurisprudência arbitral e ao Acórdão proferido no processo n.º 53/2013-T, acima referenciado, que aqui se sufraga e de que se transcreve o seguinte excerto:

“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.

A entender-se que a expressão «prédio com afectação habitacional» coincide com [a] de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enfeixarão 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 adoptar-se a interpretação de que «prédio com afectação 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.

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»¹.

«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»².

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 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. (...)

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.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 «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.*

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 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 (...).

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 montante⁴.

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.

No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os factores 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 afectação e ocorre antes desta.

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 interpretativos⁵.

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afectação habitacional» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência

*do imposto os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os **prédios afectos à actividade 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.*

Tendo em mente esta situação e sendo consabido e público que a reanimação da actividade 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 actividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afecta 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 afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas⁶.”

Neste âmbito, pelas razões acabadas de expor, não pode proceder o entendimento preconizado pela AT de que a noção de afectação (habitacional) de um prédio urbano se deve ir buscar ao regime de avaliação dos imóveis constante do artigo 45.º do Código do IMI (que tem em consideração o coeficiente de afectação previsto no artigo 41.º do mesmo Código).

De facto, como bem refere a decisão do processo arbitral n.º 144/2013-T, “Se o sentido primacial de “afectação”, 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 (a admitir que autoriza) o uso do coeficiente de afectação, tendo em vista o que nele pode vir a ser construído.

C. O caso Sub Judice

De acordo com a matéria de facto, que resulta consensual, o imóvel subjacente à liquidação de Imposto do Selo efectuada, aqui impugnada, consubstancia um terreno para construção, desprovido de qualquer edificação.

Tomando como correcto e válido (como tomamos) o entendimento segundo o qual a verba 28.1 da TGIS postula a necessidade de uma efectiva afectação habitacional de um prédio urbano e não meramente potencial, um terreno para construção não pode considerar-se incluído naquela verba, pois não permite, pela sua própria natureza, ter uma afectação habitacional efectiva e actual.

Assim, na situação vertente não estamos perante um prédio com afectação habitacional actual, pelo que não pode incidir sobre o mesmo o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, padecendo a liquidação controvertida de erro nos pressupostos, consubstanciado na violação da referida verba 28.1, devendo a mesma ser anulada (cf. artigo 135.º do CPA, de aplicação subsidiária ex vi artigos 2.º alínea d) do CPPT e 29.º, n.º 1, alíneas a) e d) do RJAT).

6.2 Do reembolso da quantia paga e do pedido de Juros Indemnizatórios

A Requerente vem pedir o reembolso da quantia paga ao abrigo do acto de liquidação em crise nos autos, no montante total de € 18.585,18, acrescido de juros indemnizatórios pelo pagamento indevido deste montante.

No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, pelas razões que melhor se expenderam nesta decisão, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro nos autos que a ilegalidade do acto de liquidação de imposto impugnado é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) das normas jurídicas ao caso concreto.

Consequentemente a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios deverão ser pagos à Requerente desde data em que efectuou o respectivo pagamento da prestação de imposto do selo em causa nos autos até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal.

Considerando que a Requerente juntou aos autos comprovativo do pagamento da 1.^a prestação do imposto do selo indevidamente liquidado, não tendo, no entanto, juntado o comprovativo do pagamento da 2.^a prestação e da 3.^a prestação³ o reembolso do imposto atinente a estas 2 prestações e o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios fica condicionado à apresentação pela Requerente junto da Requerida dos respectivos comprovativos de pagamento do imposto indevidamente liquidado e cobrado.

Termos em que procede o pedido da Requerente.

7. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a anulação do acto de liquidação de Imposto do Selo, melhor identificado sob o documento de cobrança emitido com o número ..., datado de 17 de Março de 2014, no valor total de € 55.755,50, com as legais consequências.

- Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida a reembolsar à Requerente a quantia paga a título de imposto, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efectuado até à data do integral reembolso do mesmo.

* * *

³ Embora em rigor a Requerente tenha até ao dia 30/11/2014 para efectuar o pagamento desta 3.^a prestação.

Fixa-se o valor do processo em **Euro 55.755,50**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **Euro 2.142,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Novembro de 2014.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

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.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.