

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 542/2014-T**

**Tema: IS – verba 28 da TGIS, terrenos para construção**

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (árbitro-presidente), Paulo Ferreira Alves, e Diogo Feio, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral, constituído em 2014-10-02, acordam no seguinte:

### **I – RELATÓRIO**

#### **A – PARTES**

No dia 28 de Julho de 2014 a sociedade A... – Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, com o NIPC ..., com sede na Rua ..., Lisboa, legalmente representado pela B... – ..., S.A., com sede na Rua ..., pessoa coletiva n.º ..., (doravante designada de Requerente ou sujeito passivo), requereu, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de tribunal arbitral coletivo.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro), doravante designada por Requerida ou AT.

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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico, designou os árbitros acima mencionados, que aceitaram o encargo, nos termos legalmente previstos.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado 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 7.º do Código Deontológico.

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído.

É materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **B – PEDIDO**

1. A ora Requerente pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de Imposto de Selo n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., dos quais resultam um imposto global a pagar de €216.128,47 (duzentos e dezasseis mil cento e vinte e oito euros e quarenta e sete 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 adicional de Imposto de Selo n.º 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., em síntese, o seguinte:

3. Todas as liquidações foram emitidas ao abrigo da mesma norma jurídica da verba 28.1 da TGIS e todas dizem respeito à propriedade de terrenos para construção, pelo que há identidade da natureza dos tributos e dos fundamentos de facto e de direito invocados.

4. Defende a Requerente, que as liquidações emitidas nos termos do disposto na verba 28.1 da TGIS, são ilegais.

5. Sustenta a Requerente que é proprietária de vários terrenos para construção, sitos no Concelho de Vila Nova de Gaia, Freguesia do ....

**6.** Aos referidos terrenos para construção, foram fixados Valores Patrimoniais Tributários (VPT) iguais ou superiores a €1.000.000,00 (um milhão de euros), em vigor no ano de 2013.

**7.** Alega a Requerente que decorre do n.º 28.1 da TGIS três elementos que constituem o facto tributário: a propriedade, o usufruto ou o direito de superfície sobre os prédios urbanos; que esses prédios urbanos tenham “afetação habitacional” e que tais prédios tenham um valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000.

**8.** Mais refere, quanto a esses elementos, que a Requerente é proprietária dos imóveis aqui em causa e que tais imóveis têm um valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000, são factos indiscutíveis.

**9.** Mas já não está presente o terceiro pressuposto que integra o facto tributário: os imóveis em causa não têm “afetação habitacional”.

**10.** É pois, indiscutível, que os terrenos para construção não se confundem com os prédios habitacionais.

**11.** Deste modo, e como é patente, os terrenos para construção não são prédios urbanos com fins habitacionais.

**12.** A Requerente defende a sua posição alegando que os prédios urbanos com afetação habitacional são, assim, aqueles que, nos termos do respetivo processo de construção a que se referem os arts 62º e seguintes do Regime Jurídico das Edificações Urbanas, (R.J.E.U., aprovado pelo artº 1º do Decreto-Lei nº 555/99, de 16/12) tiverem sido, como tais, licenciados, ou, em função das suas características físicas, tiveram como destino normal a habitação.

**13.** Que tal autorização ou previsão de edificação, ainda que destinada à habitação, na área de implantação de terrenos para construção, não os torna, assim, em prédios de afectação habitacional.

**14.** Ainda que o terreno se destine à construção de prédios afectos à habitação, essa afectação só se verifica com a efectiva construção do prédio, com a consequente eliminação da inscrição matricial do terreno para construção e a sua substituição por nova inscrição matricial do prédio urbano ou fracção autónoma construídos.

**15.** A autorização ou previsão de qualquer edificação não altera, assim, a classificação dos terrenos para construção, mas apenas impõe a sua avaliação de acordo com o novo valor patrimonial que resulta da autorização ou previsão da edificação.

**16.** Mais refere a Requerente, que mesmo a aderir-se à tese de que esse coeficiente de afectação é elemento a ter em conta na fixação do Valor Patrimonial Tributário, a verdade é que o que está em causa é a determinação do valor de um terreno para construção e nessa determinação o valor do solo é influenciado pela previsão das edificações que nele poderão existir.

**17.** Mas tal circunstância não transforma o terreno para construção em imóvel com afectação habitacional. Isto é: daí não resulta que haja uma afectação, nomeadamente habitacional – se e quando for construído o edifício em causa é que haverá uma verdadeira afectação.

**18.** Defende a Requerente que o ponto nuclear consiste em os terrenos para construção não possuírem uma afectação, seja ela habitacional ou outra, sendo que decorre da lei que essas afectações só têm lugar em relação a edifícios construídos. Aliás, que o espírito do legislador era o da tributação incidir apenas sobre prédios construídos, retira-se das palavras proferidas na Assembleia da República pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

**19.** Ora, “prédios urbanos habitacionais” e “casas”, obviamente que não abrangem terrenos para construção. Assim, os terrenos para construção, sobre cuja propriedade incidiram as liquidações de Imposto do Selo que tiveram como destinatária a Requerente, não cabem na previsão da verba 28.1 da TGIS.

**20.** Mais sustenta a Requerente que as liquidações contestadas violam a natureza da tributação e o princípio da igualdade, previsto nos art.ºs 13.º e 104.º, n.º 3 da Constituição da Republica Portuguesa.

**21.** Termina a Requerente, alegando a anulabilidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto do Selo por violação de lei, na qualificação do facto tributário, tendo sido erradamente aplicada a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redação vigente no ano de 2013, o que constitui fundamento de impugnação judicial e de anulação dos atos impugnados (art. 99.º do CPPT - ex vi art. 10.º, n.º 2, al. c) do RJAT).

## **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**14.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

**15.** A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012 veio alterar o art. 1.º do CIS, e aditar à TGIS a verba 28; com esta alteração legislativa, o IS passaria 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.

**16.** O imposto do selo incidiria assim sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na tabela geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

**17.** Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional em sede de IS, há que recorrer ao CIMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no art. 67.º, n.º 2 do CIS na redacção dada pela Lei n.º 55A/2012, de 29/10.

**18.** A Requerida defende que, nos termos da referida disposição legal, às matérias não reguladas no Código, respeitantes à verba n.º 28.º da TGIS, se aplica subsidiariamente o disposto no CIMI.

**19.** A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis.

**20.** Assim, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada

**21.** Entende a AT que a previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional.

**22.** A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel.

**23.** Termina a Requerida sustentando a sua posição no sentido de a liquidação em crise consubstanciar uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido.

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

**24.** Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.

**25.** Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

**26.** A Requerente é proprietária dos prédios urbanos compostos por “terreno para construção”, respectivamente quanto aos prédios:

- a. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.287.996,88;
- b. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.409.097,53;
- c. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.543.364,95;
- d. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.255.621,98;
- e. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €3.301.113,63;
- f. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP, descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.586.696,36;
- g. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.859.651,73;
- h. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €2.336.286,88;

- i. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €2.652.352,63;
- j. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.055.962,73;
- k. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP, descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.817.435,95;
- l. Com o Artigo Matricial n.º ... NIP descrito na C.R.P. de Vila Nova de Gaia, sob o registo ..., ..., com o VPT para o ano de 2013 de €1.507.264,20.

**27.** A Requerente foi notificada dos actos de liquidação de Imposto do Selo, dos quais resulta um imposto global a pagar de € 216.128,47 (duzentos e dezasseis mil cento e vinte e oito euros e quarenta e sete cêntimos), respectivamente:

- a. Acto de liquidação de Imposto do Selo N.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ..., com um imposto a liquidar de €4.293,33 (referente a 1a. Prestação) e uma colecta de € 12.879,97.
- b. Ato de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 5.144,55 (referente a 1a. prestação) e uma coleta de € 15.433,65.
- c. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 4.185,42 (referente à 1a. prestação) e uma colecta de € 12.556,22.
- d. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 11.003,72 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de € 33.011,14.
- e. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 4.697,00 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de € 14.090,98.
- f. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 5.289,00 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de € 15.866,96.

- g. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 6.198,84 (referente à 1a. prestação) e uma colecta de € 18.596,52.
- h. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 7.787,63 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de €23.362,87.
- i. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º, 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 8.841,19 (referente à 1a. prestação) e uma colecta de € 26.523,53.
- j. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º, 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 3.519,89 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de € 10.559,63.
- k. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º, 2014... referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 6.058,12 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de € 18.174,36.
- l. Acto de liquidação de Imposto do Selo n.º, 2014..., referente ao imóvel inscrito com artigo n.º ... com um imposto a liquidar de € 5.024,22 (referente à 1a. prestação) e uma coleta de € 15.072,64.

**28.** A Requerente não procedeu ao pagamento das liquidações impugnadas.

## **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

**29.** Não há factos não provados que tenham interesse para a decisão da causa.

## **G - MATÉRIA DE DIREITO**

**30.** A questão a decidir é a de saber se os actos de liquidação de imposto do selo, no montante de € 216.128,47 relativos aos prédios urbanos - “terreno para construção” - padecem dos vícios formais especificamente suscitados pela Requerente, quanto à falta de fundamentação, e de violação de lei, pela 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.



**31.** Da matéria de facto provada resulta estarmos em presença de “terrenos para construção”, sem qualquer estrutura erguida ou construída, e, assim, é aplicável o mesmo regime de direito a todas as liquidações impugnadas.

**32.** Será em primeiro lugar analisada a questão do vício de lei 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.

**33.** A alteração do regime quanto à sujeição a imposto do selo dos prédios com afectação habitacional pelo 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 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 favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5 %."*

**34.** Constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabeleceram-se 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."*

Sobre a interpretação deste diploma já se pronunciou o acórdão 53/2013-T, do CAAD, o qual escreve "*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."* Sobre este assunto já decidiram os acórdãos proferidos nos processos, n.º 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 189/2013-T, 207/2013-T, 247/2013, 284/2013-T, 288/2013-T, 308/2013-T, 31/2014-T, 202/2014-T, 310/2014-T do CAAD.

**35.** Quanto ao conceito de "prédios", é para tal necessário recorrer aos conceitos de "prédios" utilizados no CIMI, no qual se enumeram as espécies de prédios nos seus artigos 2.º a 6.º, o qual se transcreve:

**Artigo 2.º**

*Conceito de prédio*

1 . *Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fração 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 coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*

2 . *Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afetos 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 fração 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 afetos ou, na falta de concreta afetação, 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 afetação 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 afetação.*

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, excetuando-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 afetos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redação 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 exceção do n.º 3.*

**36.** Sobre a interpretação das normas tributárias, para o caso sub judice, diz-nos o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, ao estabelecer as regras essenciais da interpretação das leis tributárias, o seguinte:

***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.*

**37.** A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que 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.*

**38.** Face aos artigos transcritos e enunciados, surgem as seguintes hipóteses de interpretação do conceito de «prédio com afetação habitacional»: «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais; e «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de prédios habitacionais.

**39.** Os artigos 2.º a 6.º CIMI supra transcritos, não são utilizados pelo legislador na classificação dos prédios como «*prédio com afetação habitacional*». Igualmente não se encontra este conceito em qualquer outro diploma.

**40.** A falta de correspondência terminológica exacta do conceito de «*prédio com afetação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, pode originar várias hipóteses interpretativas.

**41.** O texto da lei é o ponto de partida para a interpretação da expressão «*prédios com afetação habitacional*», sendo com base nele que se há-de 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, já transcritos.

**42.** Sobre a interpretação do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», remete-se aqui para o acórdão 53/2013-T do CAAD.

**43.** *Escreve-se no citado 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 enfermarão 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.*

**44.** O presente tribunal arbitral, seguindo, neste caso, a jurisprudência do CAAD (e também do STA), a qual (bem ao invés) não tem bons argumentos para contrariar, mas antes confirmar, conclui que, quando esteja em causa um “terreno para construção, não se está perante um caso de um prédio com afectação habitacional actual, pelo que não incide sobre o mesmo o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.

**45.** Desta forma, as liquidações sub judice, cuja declaração de ilegalidade é pedida, enfermam de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

## **H - DA INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDAMENTE PRESTADA.**

**46.** Peticiona ainda a Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos do artº 53º da LGT e do artigo 169.º do CPPT, com o intuito de suspender os processos de execução fiscal relativos à cobrança das dívidas fiscais a que se refere a presente pronúncia arbitral.

**47.** De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária, o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por

período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

**48.** Conforme decorre do n.º 2 do citado artigo, são indemnizados, sem dependência do referido prazo, todos os prejuízos suportados com a prestação das garantias prestadas para suspender a execução no caso de vencimento total em ação em que se verifique ter havido erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

**49.** Por seu lado, estabelece o artigo 171.º do CPPT que "a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência"

**50.** O processo de impugnação judicial, em que se decide sobre a legalidade do acto tributário, constitui, pois, meio processual adequado para formular o pedido de indemnização por garantia indevida.

**51.** Conforme reiterada jurisprudência arbitral, "*O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*"

54. Perante o exposto, as liquidações do IS, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à Administração Fiscal. 55. Contudo, no presente caso, não assiste à Requerente o direito a indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos do artigos 53º da LGT e do artigo 169.º do CPPT, uma vez que a Requerente no momento da propositura da presente acção ainda não tinha prestado garantia, nem pago o imposto resultante dos actos de liquidação aqui em apreço, nem no decorrer da presente acção fez prova da prestação de garantia.

56. Perante o exposto, o presente tribunal, nesta parte (indemnização por garantia indevidamente prestada), não dá procedência ao pedido da Requerente.



## I- DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente tribunal rrbital, decide:

- I. Julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.ºs 2014..., 2014 ..., 2014..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., por vício de violação de lei quanto à norma constante na verba 28º n.º1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.
- II. Fixa-se o valor do processo em € 216.128,47 atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em € 4.284,00 (quatro mil e duzentos e oitenta e quatro euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.ºdo 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.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2014.

O tribunal colectivo,

Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (presidente)

Paulo Ferreira Alves

Diogo Feio