

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 296/2018-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS.

Acórdão Arbitral

I – Relatório

1. A A... – SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO S.A. (doravante, “Requerente”), com o NIPC..., com sede no ..., ..., n.º .../..., ..., ...-... Porto, apresentou, na qualidade de sociedade gestora e em representação de B...– FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, com o NIF..., no dia 22-06-2018, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente vem pedir, em cumulação de pedidos, a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa no âmbito do procedimento administrativo de revisão oficiosa n.º ...2018..., e conseqüente anulação, dos actos de liquidação em sede de Imposto do Selo (doravante “IS”) ao abrigo do artigo 1.º, n.º 1 do Código do IS (doravante, “CIS”) e da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante “TGIS”), relativos ao prédio com o artigo ..., sito na freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa de que a Requerente era então titular, e formalizados nas liquidações n.ºs 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2016..., n.º 2016 ... e n.º 2016..., no valor total de €183.117,12.
3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, 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 do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 09-08-2018.
4. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 30-08-2018; foi-o regularmente e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
 5. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 31-08-2018, para apresentar resposta.
 6. A AT apresentou a sua Resposta em 03-10-2018.
 7. Nessa resposta a AT pugna, em síntese, pela total improcedência do pedido da Requerente.
 8. O Despacho Arbitral de 06-10-2018 dispensou a realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT, e facultou às partes a faculdade de apresentarem alegações escritas, o que fizeram, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
 9. O processo não enferma de nulidades e não subsistem mais questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de excepção, que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.
 10. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
 11. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos 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.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados e com relevância para a decisão

- 1) O B... – FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO (doravante, “Fundo”) é um fundo de investimento imobiliário fechado gerido pela Requerente.

- 2) A Requerente, no exercício da sua actividade, adquire imóveis em representação de fundos de investimento imobiliário por si geridos, os quais são integrados no património destes últimos.
- 3) O “Fundo” é, e era em 2014 e 2015, proprietário do prédio urbano (“terreno para construção”) com o artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa.
- 4) O prédio com o artigo ... está inscrito na matriz como “terreno para construção”.
- 5) O referido prédio, tinha em 2014 e 2015, um VPT de €9.155.855,98.
- 6) O “Fundo” foi notificado das seguintes liquidações referentes aos anos de 2014 e 2015 (e correspondentes à repartição do IS por três prestações):

Nº da liquidação	Montante
2015 ...	30.519,52€
2015 ...	30.519,52€
2015 ...	30.519,52€
2016 ...	30.519,52€
2016 ...	30.519,52€
2016 ...	30.519,52€
Total	183.117,12

- 7) Na Caderneta Predial do prédio em causa constava em 2014 e 2015 o item "Tipo de Coeficiente de Localização: Habitação"
- 8) Nos "Dados da avaliação do Prédio" na matriz do prédio constava em 2014 e 2015 o item "Afectação: Habitação".
- 9) O prédio urbano em questão, corresponde a um lote de terreno inserido no Loteamento Municipal .../.../07, que autorizou a construção de um edifício destinado a habitação e comércio, com 12 pisos, 10 acima do solo e 2 abaixo do solo, e com área de implantação de 2.700m².
- 10) As liquidações resultaram da aplicação do art. 1º, 1 do CIS, conjugado com a verba 28.1 da TGIS e com o art. 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- 11) O “Fundo” procedeu ao pagamento das liquidações de IS.

- 12) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa n.º ...2018..., nos termos do artigo 78º da Lei Geral Tributária, em 15-12-2017, com fundamento em violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- 13) A Requerente não foi, até ao momento da apresentação do pedido arbitral, notificada de qualquer decisão no âmbito do procedimento de revisão oficiosa.

II.B. Factos que se consideram não provados

Inexistem.

II.C – Fundamentação dos factos provados e não provados

- 1- Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 2- Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 3- Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
- 4- Em especial, os factos constantes dos pontos 7) a 9) da matéria de facto, resultam da documentação junta pela Requerida.

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição da Requerente

- a) A Requerente começa por alegar que a incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS não pode abarcar prédios que, estando inscritos na matriz como "*terrenos para construção*", não são subsumíveis ao conceito de "*prédios com afectação habitacional*", aquele conceito que integra a previsão legal.
- b) Analisando o contexto da introdução da verba 28 da TGIS, a Requerente enfatiza que, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2014, a tributação continua a cingir-se a situações em que tenha sido autorizada ou prevista uma efectiva edificação no terreno, e que tal edificação se destine a "*habitação*".
- c) Assim, sustenta, não bastará que a mera inscrição matricial de um prédio o identifique como "terreno para construção", sendo necessário, adicionalmente que, caso a caso, e concretamente, se determine se está prevista ou autorizada a sua utilização "para habitação", o que exigirá que tenha sido promovido com sucesso todo o processo administrativo associado à construção e que exista uma licença/autorização de construção válidas e um projecto aprovado.
- d) Não estando o direito a construir ínsito no direito de propriedade, é necessário que exista, e seja válida, a referida documentação de licença ou autorização para que se possa concluir pela existência em concreto de um "*terreno para construção*" susceptível de ser subsumido na previsão da verba 28.1 da TGIS; ou seja, que no terreno tenha sido prevista ou autorizada, em concreto, uma edificação destinada ou prevista para habitação – não bastando que tal edificação permaneça no plano das possibilidades, e meramente uma das possibilidades, de uso do terreno.
- e) Sustenta a Requerente que o prédio em causa não tinha, em 2014 e 2015, uma edificação, autorizada ou prevista para habitação, tendo a liquidação assentado, apenas, no mero teor da inscrição desses terrenos na respectiva matriz, pelo que, conclui que essa liquidação de IS foi ilegal por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- f) Atenta ainda a "*ratio legis*" da verba 28.1 da TGIS (a de introduzir um "imposto solidário" suportado por "capacidades contributivas" acima da média), a Requerente

assinala, subsidiariamente, que a propriedade daquele imóvel não representa uma capacidade contributiva acrescida, visto que tais imóveis são utilizados pela Requerente no âmbito da respectiva actividade habitual.

- g) Também subsidiariamente, e para efeitos da aplicação do art. 204º da Constituição, a Requerente sustenta a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS quando aplicada a "terrenos para construção", por violar tanto o princípio da igualdade como o princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, previstos respectivamente nos arts. 13º e 104º, 3 da Constituição, com corolários directos em normas como os arts. 5º e 55º da LGT, constituindo, ainda, uma dupla tributação de um mesmo facto tributário.
- h) Especificamente, a Requerente alega que a verba 28.1 da TGIS discrimina injustificadamente contra o destino habitacional, no seio dos usos possíveis do património imobiliário de elevado valor, e contra a concentração do património imobiliário em favor da dispersão desse património – e discrimina injustificadamente porque introduz desigualdades não assentes na exclusiva consideração da capacidade contributiva.
- i) Considera a Requerente que a verba 28.1 da TGIS é ainda inconstitucional na medida em que determina a dupla tributação da titularidade de direitos reais de alguns – e apenas alguns – sujeitos passivos, na medida em que faz o IS recair sobre realidades tributadas já em sede de IMI.
- j) Além disso, a Requerente considera que o princípio da igualdade é ferido pela verba 28.1 da TGIS na medida em que esta manda atender ao valor patrimonial tributário dos terrenos, desconsiderando o valor patrimonial tributário das habitações que venham efectivamente a ser edificadas nesses terrenos.
- k) Por outro lado, a Requerente chama a atenção para a circunstância de a jurisprudência do Tribunal Constitucional, que se pronunciou pela não-inconstitucionalidade da norma constante da verba 28.1 da TGIS, respeitar exclusivamente a "prédios habitacionais", não sendo portanto aplicável ao caso "sub iudice", em que estão em causa meros "terrenos para construção" – situação que a Requerente considera ser inteiramente distinta, novamente porque, antes de uma especificação procedimental por via administrativa, os terrenos para construção não poderão corresponder a "habitação" neles autorizada ou prevista.

- l) A Requerente alega ter pago integralmente as quantias liquidadas, pedindo por isso para ser ressarcida e para lhe serem atribuídos juros indemnizatórios, por ter sido indevido esse pagamento e ser identificável um erro imputável aos serviços, nos termos do art. 24º, 1, b), e 5, do RJAT, dos arts. 43º e 100º da LGT e do art. 61º do CPPT.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua Resposta, a Requerida alega que as liquidações impugnadas são legais, sendo que não se verificou qualquer erro dos serviços na sujeição do prédio em causa à norma da Verba 28. 1 da TGIS.
- b) A Requerida considera que as provas por si carreadas para o processo arbitral, designadamente, a caderneta predial, a ficha de avaliação e a Declaração Modelo 1 do IMI, relativas ao prédio em questão, comprovam que este se trata de um prédio com afectação habitacional.
- c) A Requerida lembra que nunca a Requerente colocou em causa, enquanto sujeito passivo, aquelas certidões e/ou avaliações, através dos meios procedimentais e/ou processuais próprios ao seu dispor, que estabeleceram que aqueles prédios se tratavam de terrenos para construção com afectação habitacional, de VPT igual ou superior a €1.000.000,00.
- d) Relativamente às questões de inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, refere a Requerida que o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017, usado pela Requerente enquanto jurisprudência favorável à sua tese, foi objecto de recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional, tendo sido exarado o Acórdão do Plenário n.º 378/2018 que decidiu não julgar inconstitucional a norma constante na Verba 28.1 da TGIS, na parte que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00.
- e) A Requerida entende, assim, que a verba 28.1 da TGIS não incorre em qualquer arbitrariedade ou de alguma forma viola o princípio da igualdade em matéria tributária na vertente da capacidade contributiva.

III.C. Questões a decidir

III.C.1 – Do mérito da causa

A única questão a dirimir nos presentes autos de processo arbitral tributário prende-se com a aplicação da verba 28.1 da tabela anexa ao CIS (Tabela Geral do Imposto do Selo) ao prédio urbano (“terreno para construção”) com o artigo matricial ..., da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa.

Está, assim, ora em causa a definição do âmbito de incidência da verba nº 28.1. da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, mais concretamente determinar se o terreno para construção em questão no presente processo pode subsumir-se no conceito de “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP*” a que alude a referida verba, tendo em conta que o valor patrimonial é superior a € 1.000.000,00.

A questão coloca-se em virtude da tributação em sede de imposto do selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário, constante da matriz, seja igual ou superior a € 1.000.000, caso em que é devido imposto, à taxa de 1%, sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, por prédio com afectação habitacional.

Esta questão não é nova, tendo sido objecto de apreciação quer na jurisdição arbitral, quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo; sendo que, no âmbito da redacção do CIS dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, as decisões proferidas foram-no sempre em sentido contrário ao pretendido pela Administração Tributária¹.

A situação *sub iudice*, todavia, dá-se num quadro jurídico diferenciado, na medida em que os factos deverão ser apreciados à luz da redacção do CIS introduzida pelo Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (artigo 194º, sob a epígrafe - Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo), nos termos do qual a verba 28.1

¹ Cfr., p. ex., Acórdãos 49/2013-T de 18 de Setembro de 2013, 53/2013-T de 2 de Outubro, 231/2013-T de 3/2/2014, Processo nº 7/2014-T, de 3 de Julho, 56/2014-T de 31 de Julho, 210/2014-T de 30 de Julho, Processo nº 125/2015-T, de 12 de Outubro, todos do CAAD (disponíveis em www.caad.org.pt) e o Acórdão do STA de 9 de abril de 2014, P1870/2013, a que se seguiram vários outros de teor semelhante, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passou a ter a seguinte redacção:

«28.1 — Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI — 1 %».

Neste novo quadro legal, foram já proferidas decisões em sede arbitral, igualmente em sentido desfavorável ao sustentado pela AT².

A referida jurisprudência assenta no entendimento de que se deverá ter como preenchendo os pressupostos da nova verba 28.1 da TGIS:

“no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.”
*[vd. ANTÓNIO SANTOS ROCHA / EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].”*³

Também no acórdão proferido no processo arbitral 142/2016T, já citado, que concluiu, igualmente, pela procedência do pedido ali formulado, se pode ler o seguinte:

“Não há nestas normas da TGIS e do CIMI indicação do que deve entender-se por «edificação prevista», mas, tendo em conta os documentos exigidos para ser efectuada a avaliação de terrenos para construção, indicados no artigo

² Cfr., p. ex., as decisões dos processos arbitrais 156/2016T, 142/2016T, 524/2015T, 578/2015T, 467/2015T, e 290/2016T, todas disponíveis em www.caad.org.pt.

37.º, n.º 3, do CIMI, conclui-se que apenas se pode falar de construção autorizada ou prevista quando o «edifício a construir», a que se refere o n.º 1 do artigo 45.º, esteja definido em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva".

Subscreve-se integralmente aqui, o entendimento dos referidos acórdãos, quanto ao que, face à nova redacção do CIS, se deve entender por “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP*”.

Com efeito, de acordo com o CIMI, os terrenos para construção, que, de acordo com o artigo 6.º/1/c) de tal Código, constituem um tipo de prédio urbano, poderão ter como afectação a habitação, conforme decorre do artigo 41.º, também do CIMI, afectação essa que, como resulta, para além do mais, expressamente do artigo 45.º/5 do CIMI, será determinada com base nos elementos a que alude o artigo 37.º do mesmo Código, sendo que o n.º 3 deste artigo se refere que:

“Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.

A menção da verba 28.1 da TGIS em análise deve ser lida, assim, como remetendo para o conteúdo material do que, face ao CIMI, seja “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*”, não se bastando com a mera formalidade de a AT – bem ou mal -, em aplicação das normas daquele Código (CIMI), ter qualificado para efeitos matriciais um determinado imóvel como tendo essa afectação, já que se fosse essa a intenção do legislador, dentro da presunção de razoabilidade que lhe subjaz, seguramente que teria utilizado a expressão “*terreno cujo tipo de coeficiente de localização utilizado para efeitos de determinação do VPT seja habitação*”, ou outra, análoga.

³ Cfr. neste sentido, o acórdão proferido no processo 156/2016T, já citado.

Conclui-se, assim, aqui, como na jurisprudência atrás citada, que deverão considerar-se como “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP*”, aqueles terrenos em que o «edifício a construir» esteja definido como destinado a habitação em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.

Este mesmo entendimento foi recentemente ratificado pelo STA, no seu Acórdão de 28-11-2018, proferido no processo 0829/15.5BELLE 01065/16, onde se pode ler, para além do mais, que:

“Assim, no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, devem, de acordo com o artº 6º, nº 3 do CIMI, ser considerados como tal os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.”

Ora, no caso, ficou provada a existência, à data do facto tributário, de um alvará de loteamento municipal, relativo ao prédio em crise, que autorizou a construção de um edifício com 10 pisos acima do solo e 2 pisos abaixo do solo, com área bruta de implantação acima do solo de 17.336,98m², sendo que 14.596,56m² se destinam a habitação e os restantes 2.740,42m², se destinam a comércio.

Assim, dúvidas não persistem de que o «edifício a construir» no terreno em questão está definido em alvará de loteamento, como tendo por finalidade a habitação e o comércio.

Recorde-se a redacção da Verba 28.1 da TGIS em vigor à data dos factos, que determinava o seguinte: “28.1 — *Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI — 1 %*”. Daqui, desde logo se conclui que, tendo o terreno um VPT de € 9.224.524,90, está preenchida a incidência objectiva.

Todavia, ficou demonstrado através dos elementos de prova carreados para o processo, nomeadamente através da Ficha de Avaliação, que a afectação do prédio impugnado não é exclusivamente habitacional, tendo-lhe sido atribuídas diferentes afectações, designadamente, habitação e comércio.

Conforme confessado no ponto 19. das alegações da Requerida, tendo sido atribuídos ao prédio em questão, diferentes afectações, foram aplicadas fórmulas distintas a cada uma dessas afectações. Isto significa que, para o cálculo do valor total patrimonial do prédio em causa, foram utilizadas fórmulas diversas consoante a «afecção», nomeadamente, Comércio, Habitação, Serviços e "outra afectação", conduzindo ao apuramento do valor patrimonial de cada uma das partes (Vtc, Vth, Vts e Vto).

Cumprе salientar que, no cálculo do valor patrimonial tributário de cada uma das partes são considerados diferentes coeficientes de afectação, em função da proporção de cada uma das afectações. Na verdade, os referidos coeficientes de afectação utilizados para o cálculo do valor patrimonial de cada parte reflectem os coeficientes previstos no art.º 41.º do CIMI, consoante o tipo de utilização dos prédios edificados.

Acresce que, da referida demonstração de cálculo resulta que a soma dos valores patrimoniais apurados para as partes comércio, serviços e "outra afectação" não é superior ao valor patrimonial da parte habitação, pelo que daí se extrai que, no prédio em causa, a parte afecta a habitação é a parte principal ou preponderante.

Em suma, no âmbito da avaliação do prédio em crise (i) foram tidas em conta diferentes afectações e não apenas a afectação habitacional (ii) foram utilizados diferentes coeficientes de afectação previstos no art.º 41.º do CIMI e não apenas o coeficiente de afectação para habitação (iii) a parte afecta a habitação é preponderante e principal.

Situação idêntica à presente foi já julgada pelo STA no processo 080/18, por acórdão de 06-06-2018, onde se considerou, para além do mais, que:

“I - Na presente situação em que foi concedido um alvará de loteamento de acordo com o qual os prédios se destinam "a habitação colectiva e comércio/serviços", não está em causa um prédio cujo destino é apenas a habitação.

II - Não estabelece a verba 28 em análise qualquer critério ou necessidade de ponderação sobre a percentagem em que o prédio se destina a habitação ou a comércio/serviços para

podermos considerar que o legislador teve em conta tal realidade e, nada havendo dito sobre ela, concluirmos que a pretende dissolver na afectação para habitação.

III - A Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro esclareceu que os anteriormente por ele denominados prédios com afectação habitacional eram, afinal, os prédios urbanos ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

IV - Para neste normativo estarem englobados os presentes prédios era absolutamente necessário que houvesse indicação de se são também tributados nesta sede os prédios urbanos ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja, predominantemente, para habitação.”

Mais se exara no aresto referido que:

“Na presente situação sabemos que foi concedido um alvará de loteamento pelo Alvará de Loteamento n.º 5/2006, de acordo com o qual os prédios se destinam "a habitação colectiva e comércio/serviços", o que é diverso de se destinarem a habitação. Não estabelece a verba 28 em análise qualquer critério ou necessidade de ponderação sobre a percentagem em que o prédio se destina a habitação ou a comércio/serviços(...)

Também se desconhece qual a frequência e peso específico no volume edificado para o mercado imobiliário da afetação de certas partes dos edifícios, mormente do respetivo rés-do-chão, a fins diversos da habitação, mormente, o comércio e os serviços, precisamente por força de razões económicas, de estratégia financeira, atinentes à rentabilidade e fruição de todos os espaços disponíveis, de que a norma em apreço não dá qualquer nota ou relevo. Existe, mas não sabemos se é significativa e, não podemos considerar que o legislador teve em conta tal realidade e, nada havendo dito sobre ela, concluirmos que a pretende dissolver na afectação para habitação.

Ao invés, cremos que é uma realidade que não foi tida em conta pelo legislador, como antes não havia devidamente ponderado que a lei estabelece uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, que com a Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro esclareceu que os anteriormente por ele denominados prédios com afectação habitacional eram, afinal, os prédios urbanos ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação. Para neste normativo estarem englobados os presentes prédios era absolutamente necessário que houvesse indicação de que são também tributados nesta sede os prédios urbanos ou terrenos para

construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja, predominantemente, para habitação sob pena de carecermos de uma interpretação extensiva da norma de incidência em tudo desconforme com o disposto no art.º 103.º, n.º 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa.”.

Ora, referindo-se a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS a «*prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*», e tendo ao terreno em causa sido atribuídas diferentes afectações, então, face à jurisprudência transcrita e respectivos fundamentos, que se acolhem, não se poderá considerar que o Imposto do Selo incidirá apenas sobre a parte do prédio com afectação habitacional, conforme alvitrou a Requerida em sede de alegações (pontos 13. e ss. das alegações da Requerida).

Tendo ficando demonstrado que a afectação do prédio impugnado apenas é parcialmente habitacional, e que a norma de incidência não prevê tal situação, deverão ser, atento o erro de direito verificado, anulados as liquidações objecto da presente acção arbitral, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente, designadamente no que diz respeito à constitucionalidade da verba 28.1 da TGCIS, ao sujeitar a imposto os terrenos para construção com afectação habitacional.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações anuladas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou os actos de liquidação por sua iniciativa, sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a ser reembolsada a Requerente da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos actos anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento da quantia, até

reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV. Decisão

Em face de tudo quanto antecede, decide-se julgar procedente o pedido arbitral formulado nos presentes autos e, em consequência:

- a) Anular as liquidações de imposto do selo n.ºs 2015..., n.º 2015..., n.º 2015..., n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016...;
- b) Condenar a Requerida à restituição das quantias indevidamente pagas, por força das liquidações anuladas, bem como ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido da quantia, até ao seu reembolso, nos termos acima determinados.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo abaixo fixadas.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €183.117,12 nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 11 de Janeiro de 2019

Os Árbitros

José Pedro Carvalho
(Presidente)

António Alberto Franco
(Vogal)

A. Sérgio de Matos
(Vogal)