

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 757/2014-T

Tema: IS –Verba 28.1 da TGIS - Terrenos para construção

## Decisão Arbitral <sup>1</sup>

Requerente – A, Sucursal, Sociedade em Liquidação

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 8 de Janeiro de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

1.1. A, Sucursal, Sociedade em Liquidação (doravante designada por “Requerente”), Pessoa Colectiva nº ..., com sede na ..., nº ..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 31 de Outubro de 2014, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare “a *ilegalidade dos atos de liquidação de IS n.ºs 2014 ...40 e 2014 ...41, ambos de 17.03.2014, no valor total de €*

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

28.561,78, referentes às 2ª e 3ª prestações do ano de 2013 e a anulação destes atos, com todas as consequências legais”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 3 de Novembro de 2014 e automaticamente notificado à Requerida na mesma data.
- 1.4. A Requerente, devidamente notificada para o efeito em 5 de Novembro de 2014, não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 19 de Dezembro de 2014, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Em 19 de Dezembro de 2014, foram também as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 8 de Janeiro de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Em 11 de Fevereiro de 2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação, no sentido de que *“é entendimento da AT que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada, têm natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que o acto de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido, por consubstanciar correcta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12”*.

- 1.8. Nestes termos, conclui a Requerida pedindo que *“deve o pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação controvertida ser julgado improcedente, absolvendo-se a AT do pedido”*.
- 1.9. Na mesma data, a Requerida apresentou também requerimento no sentido de solicitar a dispensa da primeira reunião arbitral, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18º do RJAT o qual, tendo sido notificado à Requerente, mediante despacho arbitral de 12 de Fevereiro de 2015, não foi obtida qualquer oposição dentro do prazo de cinco dias concedido em despacho para o fazer, já que o Requerimento apresentado pela Requerente, nesta matéria, chegou ao conhecimento deste Tribunal Arbitral, por motivos alheios ao mesmo, a 5 de Março de 2015.
- 1.10. Nestes termos, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 4 de Março de 2015, foi admitido no processo o Requerimento referido no ponto anterior, tendo sido mantido o teor do despacho arbitral de 25 de Fevereiro de 2015, ou seja, a notificação da Requerente e a Requerida para *“por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começaria a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente”*.
- 1.11. Foi ainda designado, no despacho referido no ponto anterior, o dia 17 de Abril de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral e foi a Requerente ainda advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”*.
- 1.12. Em 13 de Março de 2014, a Requerente apresentou alegações escritas no sentido de reiterar *“que as liquidações de IS sub judice enfermam de vício de violação de lei, em virtude de erro sobre os pressupostos de direito, pelo que devem ser declaradas ilegais e, em consequência, anuladas, com todas as consequências legais (...)”*.

1.13. Na mesma data, foi notificada a Requerida da apresentação de alegações pela Requerente, de modo a que aquela pudesse dar cumprimento do teor do despacho arbitral de 25 de Fevereiro de 2015 (vide ponto 1.10., supra).

1.14. A Requerida não apresentou alegações, apesar de atempadamente notificada para o fazer (vide ponto 1.10. e 1.14., supra).

## **2. CAUSA DE PEDIR**

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

2.1. *“A ora Requerente é titular do direito de propriedade sobre o terreno para construção sito no ..., freguesia e concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob nº ... e inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo ...”, no qual “não existem edificações ou construções” e cujo “Valor Patrimonial Tributário (VPT) (...) ascende a €4.284.269,10”.*

2.2. *“A Requerente foi declarada insolvente em 29.10.2012, ou seja, em data anterior à da ocorrência do facto tributário (...) que originou as liquidações sub judice (...)”.*

2.3. *“Não obstante (...), a Requerente foi (...) notificada para proceder ao pagamento de IS - tanto da 1ª prestação (cuja liquidação só não foi incluída pela Requerente no presente Pedido de Pronúncia Arbitral em virtude da extemporaneidade de que tal pedido padeceria) como das 2ª e 3ª prestações - referente ao ano de 2013, liquidado nos termos da verba nº 28.1. da TGIS”.*

2.4. Segunda a Requerente, *“(...) as liquidações em questão enfermam de ilegalidade por erro nos pressupostos de direito, pelo que devem ser anuladas (...).*

- 2.5. Começa por referir, na sua argumentação que “(...) a presente *cumulação de pedidos é admissível à luz do disposto no nº 1 do artigo 3º do RJAT, uma vez que, pese embora estejam em causa diferentes atos de liquidação de IS, a procedência dos pedidos depende integralmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*”.
- 2.6. Prossegue a sua argumentação, referindo que “(...) *os prédios que se encontram subjacentes às liquidações de IS de que ora se reclama revestem a natureza de terrenos para construção, que são uma espécie de prédio urbano, sendo que nos mesmos não existem quaisquer edificações ou construções*”.
- 2.7. “*Todavia, a verba nº 28.1. da TGIS é clara no sentido de que a incidência objetiva do tributo está restrita a prédios urbanos com afetação habitacional*”.
- 2.8. “*Ora, apesar de o CIS consagrar como diploma de aplicação subsidiária o CIMI, nomeadamente para todas as questões relativas à verba nº 28 da TGIS que não se encontrem naquele reguladas, este último não contém qualquer definição de prédio urbano com afetação habitacional (...)*”, tornando-se, segundo a Requerente, “(...) *imperioso recorrer às regras interpretativas das normas fiscais (...)*”.
- 2.9. Neste contexto, segundo a Requerente, atento o disposto “(...) *nas regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (...), surge claro e evidente que o conceito de prédio urbano com afetação habitacional tem necessariamente de ser interpretado com recurso ao sentido que o mesmo tem na linguagem comum*”.
- 2.10. Assim sendo, para a Requerente, “*a única questão que se coloca prende-se com saber se a afetação ou utilização habitacional tem ou não de ser atual e efetiva, ou seja, se o prédio tem de ter uma utilização habitacional efetiva no momento em que é apurada a incidência do IS*”.

- 2.11. Para efeitos de dar resposta afirmativa à questão colocada, a Requerente cita diversas decisões arbitrais proferidas pelo CAAD<sup>2</sup>, bem como cita Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo<sup>3</sup>, nos termos do qual, *“não tendo o legislador definido o conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional, e resultando do artigo 6º do Código do IMI (...) uma clara distinção ente prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (...) como prédios urbanos com afectação habitacional”*.
- 2.12. Na verdade, defende a Requerente que *“não pode o intérprete deixar de distinguir aquilo que o legislador optou por distinguir de forma clara, sob pena de violação do princípio da legalidade fiscal”*, pelo que *“não podemos confundir a afectação habitacional, que implica uma efetiva afectação de um prédio urbano a esse fim, com a mera expectativa ou potencialidade de um prédio urbano poder vir a ter uma afectação habitacional, não sendo esta última bastante para enquadrar um prédio na norma de incidência em apreço”*.
- 2.13. Nestes termos, entende a Requerente que *“dúvidas não poderão subsistir de que, in casu, a AT fez uma interpretação da norma de incidência objetiva constante da verba nº 28.1. da TGIS não conforme com a Lei aprovada na Assembleia da República, motivo pelo qual as liquidações de IS sub judice enfermam de vício de violação de lei, em virtude de erro sobre os pressupostos de direito”*, concluindo o seu pedido requerendo que *“sejam tais liquidações declaradas ilegais e, em consequência, anuladas (...) com todas as consequências legais”*.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

- 3.1. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e invocando os seguintes argumentos:

---

<sup>2</sup> Processo nº 288/2013-T, de 30 de Abril e Processo nº 310/2013-T, de 22 de Abril de 2014.

<sup>3</sup> Vide AC STA, Processo nº 01870/13, de 9 de Abril de 2014.

- 3.2. *“É entendimento da AT que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada, têm natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que o acto de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido, por consubstanciar correcta interpretação da verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12”.*
- 3.3. *Com efeito, segundo a Requerida, “a Lei nº 55-A/2012, de 29/10/2012 veio (...) aditar à TGIS a verba 28 e, com esta alteração legislativa, o Imposto do Selo 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 IMI seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00”.*
- 3.4. *“Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional (...) há que recorrer ao Código do IMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a Imposto do Selo (...)” aplicando-se “(...) subsidiariamente o disposto no Código do IMP”.*
- 3.5. *“Ao contrário do propugnado pela Requerente, a AT entende que o conceito de prédios com afectação habitacional, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma”.*
- 3.6. *Ainda segundo a Requerida, “o legislador não refere prédios destinados a habitação, tendo optado pela noção afectação habitacional, expressão diferente e mais ampla, cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6º, nº1, alínea a) do Código do IMP”.*
- 3.7. *Por outro lado, entende a Requerida que “os Planos Directores Municipais estabelecem a estratégia de desenvolvimento municipal, a política municipal de ordenamento do território e de urbanismo e as demais políticas urbanas (...)” pelo*

que “*muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção*”.

- 3.8. “*Relativamente à pretensa violação de princípios constitucionais, não pode a AT deixar de salientar que a CRP, obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante*” pelo que “*entende a AT que a previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional*”.
- 3.9. Na verdade, segundo a Requerida, “*a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes (...), encontra-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável*”.
- 3.10. Assim, conclui a Requerida que “*a liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do Código do Imposto do Selo, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido*”.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado a 31 de Outubro de 2014 pelo que é tempestivo (porque apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT) quanto à terceira prestação (documento nº 2014 ...41) da liquidação de Imposto do Selo em análise (cuja data limite para pagamento voluntário foi Novembro/2014) mas intempestivo quanto à segunda prestação (documento nº 2014

...40) da liquidação de Imposto do Selo em análise (cuja data limite para pagamento voluntário foi Julho/2014).

- 4.2. Com efeito, o Tribunal Arbitral pode, a título oficioso, verificar se procede a caducidade do direito de agir, enquanto questão prévia a decidir, com a conseqüente intempestividade do pedido de pronúncia arbitral relativamente à(s) liquidação(ões) que eventualmente padeçam deste vício.
- 4.3. Em termos gerais, os prazos para a propositura de acções são prazos substantivos, de caducidade, e integram a própria relação jurídica material controvertida, visando determinar o período para o exercício de um direito e prazos peremptórios, pois o seu decurso extingue o próprio direito.
- 4.4. Tratando-se de um prazo substantivo, contam-se nos termos previstos no artigo 279º do Código Civil [por remissão do artigo 20º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)], ou seja, de forma contínua, não se suspendendo no período de férias judiciais.
- 4.5. No âmbito do regime da arbitragem tributária, o artigo 10º, nº 1, do RJAT estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado *“no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico”*.

- 4.6. Nesta matéria, saliente-se que a natureza arbitral deste tribunal e a aplicação do regime de arbitragem tributária não acarretam qualquer modificação relativa à natureza, modalidades e forma de contagem dos prazos, como se extrai da leitura do RJAT, e muito menos no tocante a prazos substantivos, que fazem parte integrante do estatuto material do próprio direito de crédito tributário.
- 4.7. E, se dúvidas houvesse, dispõe o artigo 29º do RJAT a aplicação subsidiária das normas de natureza procedimental (ou processual tributárias), das normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e do Código de Processo Civil (CPC).
- 4.8. Assim, entende este Tribunal que não foi observado o prazo de 90 dias contados da data limite para pagamento voluntário (artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT) relativamente ao prazo para reagir à segunda prestação da liquidação de Imposto do Selo em análise, porquanto se aquela data limite para pagamento voluntário foi a do dia 31 de Julho de 2014, por conseguinte, o prazo de 90 dias acima referido terminou no dia 29 de Outubro de 2014, ou seja, dois dias antes da data de entrada do Pedido de Pronúncia Arbitral no CAAD (31 de Outubro de 2014).
- 4.9. Nestes termos, face ao acima exposto, entende este Tribunal que na data em que a Requerente pediu a constituição deste Tribunal Arbitral (31 de Outubro de 2014) havia já caducado o direito a agir quanto à segunda prestação da liquidação de Imposto do Selo em análise.
- 4.10. Tratando-se a caducidade do direito a agir de uma excepção peremptória, de conhecimento oficioso pelo Tribunal, fica prejudicado o conhecimento do mérito do pedido quanto à referida prestação do imposto, o que determina a absolvição da Requerida quanto à parte do pedido que diga respeito a esta segunda prestação do imposto.

- 4.11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.12. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.13. Não foram suscitadas quaisquer outras exceções de que cumpra conhecer.
- 4.14. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

## 5. MATÉRIA DE FACTO

### 5.1. Dos factos provados

5.2. Consideram-se como provados os factos documentados pelos seguintes documentos juntos aos autos:

5.2.1. A Requerente é proprietária do terreno para construção, inscrito na matriz desde 2009, sob o nº U-00... da Freguesia de ... (080402), cujo VPT, determinado em 2012, ascende a EUR 4.284.269,10 (conforme documento nº 3 anexado com o pedido).

5.2.2. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo que abaixo de identifica, datada de 17 de Março de 2014, cuja data limite de pagamento era, respectivamente, “Julho/2014” (2ª prestação)<sup>4</sup> e “Novembro/2014” (3ª prestação):

Nº DOCUMENTO	ARTIGO MATRICIAL	VPT	COLECTA	PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2014 ...40	U-00...			14.280,89	1
2014 ...41	U-00...	4.284.269,10	42.842,69	14.280,89	2

5.3. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

### 5.4. Dos factos não provados

5.5. Não foi obtida evidência se a Requerente efectuou o pagamento das segunda e terceira prestações respeitantes à liquidação de Imposto do Selo objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral e, caso o tenha feito, se esse pagamento foi efectuado dentro do

---

<sup>4</sup> Quanto a esta segunda prestação, dada a intempestividade do pedido quanto à mesma, não será pois objecto de análise arbitral (vide ponto 4.1. a ponto 4.10.).

prazo, tendo em consideração que é requerido, na conclusão daquele pedido, “*a anulação destes actos, com todas as consequências legais*”.

- 5.6. Contudo, a falta de evidência referida no ponto anterior não prejudica o conhecimento do mérito da causa.
- 5.7. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## 6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. Nos autos, a questão essencial a decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGGIS), na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro, nomeadamente, saber se nessa norma se devem incluir os terrenos para construção e, em concreto, se os terrenos para construção com VPT igual ou superior a EUR 1.000.000 se subsumem, ou não, na espécie prédios urbanos “*com afectação habitacional*”, de modo a determinar se as liquidações de Imposto do Selo objecto do pedido de Pronúncia Arbitral enfermam de vício de violação daquela verba n.º 28.1., por erro sobre os pressupostos de direito, o que justificaria a declaração da sua ilegalidade e respectiva anulação.

6.2. A resposta a esta questão impõe a análise das normas jurídicas aplicáveis ao caso em concreto, de modo a determinar qual a interpretação correcta face ao disposto na Lei e na Constituição, dado que se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto, cuidadosamente protegido pelo princípio da legalidade fiscal, resultante do disposto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

6.3. Com efeito, a Lei n.º 55-A/2012 efectuou várias alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, com a seguinte redacção:

*“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 – sobre o VPT para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%.*

*28.2 – (...).”*

6.4. Não obstante o texto da Lei n.º 55-A/2012 (em vigor desde 30 de Outubro de 2012) não ter procedido à qualificação dos conceitos que constam da referida verba n.º 28, nomeadamente, do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”, se observarmos o disposto no artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo (também aditado pela

referida Lei), verifica-se que "*às matérias não reguladas no presente Código, respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o Código do IMF*"(sublinhado nosso).

- 6.5. Ora, da leitura do Código do IMI, facilmente nos apercebemos que o conceito de "*prédio com afectação habitacional*" remete, naturalmente, para o conceito de "*prédio urbano*", definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.
- 6.6. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 do Código do IMI, "*(...) prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*" (sublinhado nosso).
- 6.7. Ainda de acordo com o nº 2 e 3 do mesmo artigo, "*os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios*", presumindo-se "*o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano*".
- 6.8. Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 4º do Código do IMI, "*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*".
- 6.9. Neste âmbito, entre as várias espécies de "*prédios urbanos*" referidos no artigo 6º do Código do IMI, estão expressamente mencionados os "terrenos para construção" [nº1, alínea c)], acrescentando o nº 3 do mesmo artigo que se consideram "*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"* (sublinhado nosso).

- 6.10. Como se vê pelas normas do Código do IMI acima transcritas, não é possível extrair o que o legislador pretendeu dizer quando refere no texto da lei “*prédios com afectação habitacional*”, porquanto não é utilizado esse conceito na classificação dos prédios, também não se encontrando este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.
- 6.11. Por outro lado, dado que a Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, não tem qualquer preâmbulo, daí resulta que não é possível retirar da mesma a intenção do legislador.
- 6.12. Assim, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de “*prédio com afectação habitacional*” com qualquer outro conceito utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas, devendo ser o texto da lei o ponto de partida da interpretação daquela expressão, pois é com base nele que terá que se reconstituir o pensamento legislativo, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT).

***Da interpretação do conceito de “prédio urbano com afetação habitacional”***

- 6.13. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 9º do Código Civil, *“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 podendo “ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”* (sublinhado nosso).
- 6.14. Nestes termos, poder-se-á afirmar que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr. artigo 9º do Código Civil e artigo 11º da LGT) <sup>5</sup>.
- 6.15. Assim, o conceito mais próximo do teor literal da expressão *“prédio com afetação habitacional”* é manifestamente o de *“prédios habitacionais”*, referido no artigo 6º, nº 1 do Código do IMI (e definido no nº 2 do mesmo artigo), abrangendo os edifícios ou construções licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal os fins habitacionais (sublinhado nosso).
- 6.16. *“Ou seja, para efeitos do Código do IMI, tanto são habitacionais os imóveis licenciados para habitação, mesmo que não estejam a ter essa utilização como, no caso de falta de licença, que tenham como destino normal esse fim”*<sup>6</sup>.
- 6.17. A entender-se que a expressão *“prédio com afetação habitacional”* coincide com o de *“prédios habitacionais”*, é manifesto que as liquidações em análise 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

<sup>5</sup> Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho.

<sup>6</sup> Vide CAAD Decisão Arbitral nº 48/2013-T, de 9 de Outubro.

terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção exigidos para se preencher aquele conceito de “*prédios habitacionais*” (sublinhado nosso).

- 6.18. 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, de facto, ilegais, por não haver, em qualquer dos terrenos, qualquer edifício ou construção.
- 6.19. No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1. da TGIS com a que se extrai do disposto no n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI, aponta no sentido de o legislador não ter pretendido utilizar o mesmo conceito.
- 6.20. Por outro lado, é necessário ter também em consideração que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.<sup>7</sup>
- 6.21. Por último, importará ainda indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28.1. da TGIS e, em obediência ao disposto no artigo 9.º do Código Civil<sup>8</sup>, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.
- 6.22. Com efeito, nesta âmbito, o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação habitacional, tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria (e passou) a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo (sublinhado nosso).

---

<sup>7</sup> Cfr. AC TCAS Processo 5320/12, de 2 de Outubro, AC TCAS Processo 7073/13, de 12 de Dezembro e AC TCAS 2912/09, de 27 de Março de 2014.

6.23. Na verdade, no preâmbulo do projecto de Lei que introduziu as alterações em matérias da verba 28 da TGIS foram apresentados como motivos:

6.23.1. “A prossecução do interesse público, em face da situação económica-financeira do País, exige um reforço da consolidação orçamental que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental”.

6.23.2. “Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento (...) estando o Governo fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho”.

6.23.3. “Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”.

6.23.4. “É criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de Euros” (sublinhado nosso).

6.24. Assim, resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa “uma efectiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas).

---

<sup>8</sup> De acordo com este artigo, a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir o pensamento legislativo, a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação, tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

- 6.25. Por ser demasiado ampla, esta enunciação dos motivos subjacente à adopção das medidas poucos contributos veio trazer para a interpretação do conceito de “*prédio urbano com afetação habitacional*”.
- 6.26. E entendemos ser isso mesmo que também se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República<sup>9</sup>, que esteve na origem da proposta de alterações, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.<sup>1011</sup>
- 6.27. Com efeito, a fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta pois na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo assim incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de Euros*” (sublinhado nosso).
- 6.28. Assim, pode aferir-se que a realidade que se pretendeu tributar foi afinal, em linguagem corrente [e não obstante a imprecisão terminológica da lei com a expressão “*os prédio (urbanos) habitacionais*”], a das “*casas*”, e não quaisquer outras realidades.
- 6.29. Acrescente-se que, a “afetação habitacional” surge sempre no Código do IMI como relativa a “edifícios” ou “construções”, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção que não têm, em si mesmos,

---

<sup>9</sup> Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

<sup>10</sup> Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (nomeadamente, no Processo nº 48/2013-T, de 9 de Outubro).

<sup>11</sup> Tal esclarecimento terá eventualmente surgido nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente que “*o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor (...) sendo 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*”.

condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista.

- 6.30. Deste modo, atendendo a que um terreno para construção (qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida) não satisfaz, só por si, qualquer condição para, como tal, ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos com “*afecção habitacional*” (sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito), não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado nesse terreno.
- 6.31. Pode assim concluir-se que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*”, não podem estes ser considerados como “*prédios urbanos com afecção habitacional*”, para efeitos do disposto na verba n.º 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi conferida pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.<sup>12</sup>
- 6.32. E se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a uma “*habitação*” (seja ela uma casa, uma fracção autónoma, uma parte de prédio com utilização independente ou uma unidade autónoma) sempre que a mesma representar, por parte do seu titular, uma capacidade contributiva acima da média (e, nessa medida, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal), já não fará qualquer sentido se aplicada a um “*terreno para construção*”.
- 6.33. Na verdade, a titularidade de imóveis por uma sociedade imobiliária que detém na sua esfera terrenos para construção que se destinam a realizar o seu objecto social e a desenvolver, nomeadamente, a actividade de promoção imobiliária, não representarão um património de luxo e muito menos uma capacidade contributiva

<sup>12</sup> Vide AC STA 048/14, de 9 de Abril, AC STA 0272/14, de 23 de Abril, AC STA 0505/14, de 29 de Outubro e AC STA 0740/14, de 10 de Setembro.

excepcional, sendo que esses terrenos não são considerados bens de luxo mas antes bens de investimento afectos às operações de promoção imobiliária desenvolvida pela sociedade.

- 6.34. Deste modo, a titularidade destes imóveis não evidenciará, por si só, uma capacidade contributiva superior à média, de modo a legitimar um “*imposto solidário*” como é o caso do Imposto do Selo da verba 28.1. da TGIS, conforme acima já foi amplamente referido.
- 6.35. Nestes termos, não pode a Requerida distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal e os princípios da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, naquele incluídos.
- 6.36. Assim, face ao acima exposto, e em resposta questão acima colocada (vide ponto 6.1.), conclui-se que sobre os “terrenos para construção” não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba nº 28.1. da TGIS na redacção prevista pela Lei nº 55-A/2012 sendo, portanto, ilegal o acto de liquidação relativo à terceira prestação (documento nº 2014 ...41) do Imposto do Selo objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente.
- 6.37. Nestes termos, e na sequência da ilegalidade do acto de liquidação referido no ponto anterior, terá de haver lugar ao reembolso do montante eventualmente já pago pela Requerente, a título do imposto suportado, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.
- 6.38. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 29º do RJAT, “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido

*cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei” (sublinhado nosso).*

6.39. Assim, caso haja ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no ponto anterior, afigura-se que, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT e desde que preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no nº 1, do artigo 43º da LGT), a Requerente terá direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre a quantia eventualmente paga relativamente à terceira prestação da liquidação de Imposto do Selo, datada de 17 de Março de 2014 (e referente ao ano de 2013), os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

## **7. DECISÃO**

7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, *“da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral”*.

7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527º, nº 1 e 2 do CPC).

7.3. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja repartida, pela Requerente e pela Requerida, a responsabilidade por custas, na proporção de 50% a cada.

7.4. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

- 7.4.1. Julgar intempestivo o pedido de pronúncia arbitral, apresentado pela Requerente, no que diz respeito ao pedido de declaração de ilegalidade da segunda prestação (documento nº 2014 ...40) relativa à liquidação de Imposto do Selo (datada de 17 de Março de 2014 e respeitante ao ano de 2013), identificada neste processo, absolvendo-se, a Requerida, desta parte do pedido arbitral, mantendo-se, em consequência, o respectivo acto tributário respeitante àquela segunda prestação de imposto;
- 7.4.2. Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e condenar a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade da terceira prestação (documento nº 2014 ...41) relativa à liquidação de Imposto do Selo, (datada de 17 de Março de 2014 e respeitante ao ano de 2013), identificada neste processo, anulando-se, em consequência, o respectivo acto tributário respeitante àquela prestação de imposto, com as consequências legais daí decorrentes (condenação no reembolso da quantia eventualmente paga pela Requerente, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais);
- 7.4.3. Condenar a Requerente e a Requerida, em partes iguais, no pagamento das custas do presente processo.

\*\*\*\*\*

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em EUR 28.561,78.

**Custas do processo:** Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em

EUR 1.530,00, a cargo da Requerente e da Requerida, em partes iguais, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Abril de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira