

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 251/2013-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Terrenos para construção

I – RELATÓRIO

A -PARTES

A..., S.A., NIF ..., com sede na Rua do ..., ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo,

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos) doravante designada por Requerida ou AT. À data da verificação dos factos, a entidade competente para a emissão das referidas notas de liquidação assumia a designação de “Direção – Geral dos Impostos”.

O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, procedeu à aprovação da nova estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que resultou da fusão da DGCI, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“DGAIEC”) e da Direcção-Geral e Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (“DGITA”), com efeitos a 1 de Janeiro de 2012.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Pretende do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 04-11-2013, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 05-11-2013, conforme consta da respetiva ata,

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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Exmo. Dr. Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 18-12-2013 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.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu ao pedido da requerente, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

No dia 27-02-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, nas quais foi dada a palavra aos representantes da requerente e da requerida.

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 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 (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 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. O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2012 ..., que fixou um imposto a pagar de €11.250,75.

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 em sede de Imposto de Selo, n.º 2012 ..., síntese, o seguinte:
3. O ato de liquidação em crise e manifestamente ilegal por enfermar de manifesto erro nos pressupostos de direito e de falta de fundamentação, pelo que deve ser declarada a sua anulação.

4. O Prédio urbano de que a Requerente é proprietária, corresponde a um terreno para construção, cujo alvará de loteamento que o titula autoriza nele a construção de edifício com doze pisos, sendo duas caves para estacionamento e o rés-do-chão e andares para habitação com 62 fogos, não tendo o referido terreno no seu solo erigida qualquer construção.
5. Indica a Requerente que o terreno é desprovido de qualquer utilização, sem gerar qualquer rendimento para o Contribuinte
6. A Requerente alega que a alteração introduzida pela Lei 55-A/2012 veio alargar a incidência (objetiva) do imposto de selo a (nova) "situação jurídica" que resulta da (nova) Verba 28 da Tabela Geral, ou seja, que os artigos 2º, n.º 4, artigo 3, n.º 3, alínea u), artigo 5º, alínea u), artigo 23º, n.º 7, artigo 46º e artigo 67º do CIS é feita a referencia expressa ao Código do IMI como o diploma de aplicação subsidiária relativamente ao imposto previsto na referida verba n.º 28.
7. Resulta do citado artigo 6º do CIMI que os prédios urbanos podem ter uma das seguintes natureza: i) habitacionais; ii) comerciais, industriais ou para serviços; iii) terrenos para construção; iv) e outros.
8. Entende a Requerente que sempre e em qualquer circunstancia, que terreno para construção e prédio habitacional são de espécie absolutamente distinta. Conforme define o n.º 2 do artigo 6º, os prédios habitacionais correspondem aos edifícios ou construções, o mesmo é dizer-se que tenham uma efetiva utilização (o que pressupõe a sua existência física) habitacional.
9. No seu entender, não faz qualquer sentido sujeitar os terrenos para construção a mais este imposto, sob pena de constituir ele um verdadeiro ato ablativo do direito de propriedade, bem constitucionalmente garantido. E alega mais que a tese da AT em subsumir os terrenos de construção a tal conceito de "prédio com afetação habitacional" a que alude o artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, tal normativo seria manifestamente inconstitucional.
10. Alega a Requerente que é abusiva e ilegal considerar que do objeto da norma em análise faz parte os terrenos para construção, pelo que sempre terá de ser declarar a anulabilidade, por legal, do ato de liquidação posto em crise e, bem assim, ilegal, e por isso anulado, o despacho que indeferiu a Reclamação Graciosa e, por fim, o

indeferimento (tácito) do Recurso Hierárquico. Por enfermar de vício de violação daquela verba n.º 28 da Tabela Geral do IS, por erro nos pressupostos de direito, e que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135º do CPA).

11. Mais diz que a Verba n.º 28 da TGIS viola o princípio da proporcionalidade consagrada constitucionalmente, na medida em que a taxa aplicável no ano de 2012 ascende a 1,8%, sendo a taxa aplicável aos demais anos de 1%, encontrando-se ainda violado o princípio da tipicidade qualitativa uma vez que a cobrança da receita decorrente da tributação prevista na referida verba não foi autorizada pela Lei do Orçamento de Estado para 2012,
12. Alias, e por fim, no sentido da ilegalidade da liquidação do IS relativamente a terrenos para construção, emitidas nos termos do disposto na Verba 28 da TGIS - aditada pela Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, já se pronunciou este Venerando Tribunal em decisão arbitral proferida no âmbito dos processos 48/2013, 49/2013 e 53/2013.
13. Mais sustenta a Requerente o vício do ato de liquidação por manifesta insuficiência da fundamentação, carecendo em absoluto o ato de liquidação em crise de uma exposição de facto (e ate mesmo de direito) que a motivou, no caso, a mesma reduzir-se a permissões genéricas a um diploma legislativo e a uma declaração aposta no documento.
14. A evidencia da falta de fundamentação do ato de liquidação resulta ate da omissão de um elemento essencial da liquidação (ano a que se reporta o imposto, elemento essencial que foi "substituído" por: Lei 55-A/2012 e que a "A liquidação efetuada observa o disposto nas alíneas a) a f) do n.º1 do art. º 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro".
15. Termina a Requerida sustentando, que o dever legal de fundamentação deve responder as necessidades de esclarecimento do destinatário ab initio, no próprio ato de liquidação -, devendo sua omissão acarretar (se as demais vícios acima invocados cujo conhecimento prévio determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da requerente não procederem, o que apenas se admite por cautela de patrocínio), a anulabilidade do ato que dela careça como e o caso dos presentes autos.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

16. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
17. É entendimento da AT que o prédio inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de ... e ..., tem natureza jurídica de prédio com afetação habitacional, pelo que o ato de liquidação objeto da presente pedido de pronuncia arbitral deve ser mantido por consubstanciar correta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/10/12.
18. Com esta alteração legislativa, A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012 veio alterar o art. 1º do CIS, e aditar a TGIS a verba, 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.
19. A requerida entende que o imposto do selo incidiria assim sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papeis e outros factos ou situações jurídicas previstos na tabela geral, incluindo as transcrições gratuitas de bens Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afetação 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. 67º, n.º 2 do CIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012. E que nos termos da referida disposição legal, as matérias não reguladas no Código, respeitantes a verba n.º 28º da TGIS aplica-se subsidiariamente o disposto no CIMI, em especial o n.º 1 do artigo 2º e n.º1 do artigo 6º do CIMI.
20. Mais alega, que a noção de afetação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, a que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.
21. Conforme resulta da expressão " valor das edificações autorizadas", constante do art. 45º, n.º 2 do CIMI a legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de

avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes par consequente aplicável a coeficiente de afetação previsto no art. 41º do CIMI.

- 22.** A requerida sustenta, na sua resposta, que para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afetação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada, valendo neste sentido esta ordem de considerações:
- a. Na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exato sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, de acordo com o disposto no art. 9º do CC, ex vi art. 11º da LGT.
 - b. A afetação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção.
 - c. A própria verba 28 TGIS remete para a expressão "prédios com afetação habitacional", apelando a uma classificação que se sobrepõe as espécies previstas no n.º do art. 6º do CIMI.
- 23.** A AT entende que a previsão da verba 28º da TGIS não consubstancia qualquer violação do princípio da igualdade do art. 13º da CRP.
- 24.** Quanto a alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade, é de referir que a tributação em sede de imposto do selo obedece ao critério da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afetação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.
- 25.** A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação 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.
- 26.** Trata-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

27. A requerente termina a sua resposta, sustentando que as liquidações em crise consubstanciam uma correta 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

28. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, efetuou-se com base na prova documental, e o processo administrativo tributário não impugnados, tendo em conta os factos alegados.
29. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
30. A Requerente é proprietária do prédio urbano correspondente a um terreno para construção, designado por lote n.º ..., sito no Lugar da ..., em ... descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana no ...º (anterior artigo ...), da união de freguesias de ... e ... (anterior freguesia de ...), com o valor patrimonial de € 2 250 150, 00 e não tem nenhuma construção edificada.
31. A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto liquidado e em 31 de Dezembro de 2012, manifestou, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 169º do CPPT, a sua intenção de reclamar contra tal ato de liquidação, requerendo a fixação do valor de garantia a prestar, nos termos do n.º 5 do art.2 199º CPPT.
32. A Requerente que havia sido, entretanto, citada para a execução fiscal onde se peticiona a cobrança coerciva, requereu a dispensa de prestação de garantia nos termos do artigo 52º da LGT e 170º do CPPT.
33. A Requerente apresentou, em 06 de Março de 2013, a competente Reclamação Graciosa, nos termos e prazo legais, que veio a ser autuada com o n.º
34. Em 30/05/2013 foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento daquela Reclamação, com os fundamentos que constam do projeto de decisão que terá sido notificado a Recorrente em 05 de Maio de 2013.
35. A AT decidiu pelo indeferimento da Reclamação apresentada pela Requerente.

36. Em 07.06.2013 a Requerente face ao ato de indeferimento expresso da Reclamação e de liquidação interpôs Recurso Hierárquico, dirigido ao Ministro das Finanças.
37. A entidade recorrida não decidiu no prazo legalmente fixado de 60 dias - n.º 5 do artigo 66º do CPPT-, pelo que se formou, em 06.08.2013, a presunção do indeferimento tácito do mesmo -n.º 5 do artigo 57º da LGT.
38. A Requerente requereu um processo especial de insolvência, que, com o n.º ..., corre termos pelo 3º Juízo Cível do Tribunal Judicial de ..., insolvência que foi já declarada, por sentença transitada em julgado, tendo sido mantida a Administração da Insolvente e apresentado um plano de insolvência, que foi já admitido.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

39. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

40. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas a seguinte, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

A) A alegada pela Requerente, da declaração de ilegalidade declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2012

H- MATÉRIA DE DIREITO

41. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir por este tribunal arbitral consiste em decidir se o ato de liquidação de imposto do selo, no montante de €11.250,75, relativa ao prédio urbano lote n.º 21, site no Lugar da ..., em ... descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana no ...º (anterior artigo ...), da união de freguesias de ... e ... (anterior freguesia de ... padece dos vícios formais,

especificamente o suscitado pela requerida quanto a 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.

42. A matéria de facto está fixada e provada, razão pela qual vamos agora determinar o direito aplicável aos factos controvertidos, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 124.º do CPPT, aos vícios cuja procedência determine uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente.
43. Assim sendo daremos preferência aos erros nos pressupostos de direito da liquidação, em detrimento das possíveis invalidades do ato administrativo, dado que, tal ato, mesmo que inválido, sempre poderia ser renovado pela Requerida no prazo de caducidade do imposto.
44. Os vícios de lei por erro sobre os pressupostos do direito de liquidação, quanto a Questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência do artigo 28.º n.º 1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
45. A alteração do regime quanto a sujeição a imposto do selo dos prédios com afetação habitacional pelo aditamento da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efetuada pelo art.º 4.º 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 afetação habitacional – 1 %;

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5 %."

46. Constanam 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."

47. Sobre a interpretação deste diploma já se pronunciou o acórdão 53/2013-T¹, 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.*"
48. Quanto aos conceitos de prédios, é para tal necessário recorrer aos conceitos de prédios utilizados no CIMI, no qual enumeram-se 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 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 pessoasingular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados

¹ Sobre este assunto os já decidiram os acórdãos do Tribunal Arbitral do CAAD, n.º 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T

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 afectos 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, infraestruturas 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.

49. Sobre a interpretação das Normas tributárias, para o caso sub Júdice, diz-nos o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, o qual estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias, o que o faz nos seguintes termos:

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.

50. 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, são 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.

51. Face a fundamentação de direito já exposta, e atendendo aos artigos transcritos e enunciados, surgem as seguintes hipóteses de interpretação do conceito de «prédio com afetação habitacional», quanto ao Conceito de «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais, e quanto ao Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais».
52. Os artigos 2.º a 6.º CIMI supra transcritas, não é utilizado pelo legislador, na classificação dos prédios o conceito de «*prédio com afetação habitacional*». Igualmente não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.
53. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «*prédio com afetação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem originar várias hipóteses interpretativas.
54. O texto da lei, sendo o ponto de partida para a interpretação da expressão «*prédios com afetação habitacional*», sendo com base nele que há que reconstituir o «pensamento legislativo», como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, já transcritos.
55. Sobre a interpretação do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», é importante citar o acórdão 53/2013-T o qual já se pronunciou sobre esta matéria. Acórdão esse que igualmente sustenta duas hipóteses interpretativas ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*», respetivamente no mesmo sentido da presente decisão, quanto ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como

reportando-se aos prédios habitacionais, e quanto ao Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*»

56. *Escreve o acórdão 53/2013-T, sobre o conceito de «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais,:*
57. *"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.*
58. *A entender-se que a expressão «prédio com afetação habitacional» coincide com o de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enervadas 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».*
59. *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.*
60. *No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito."*
61. *Sobre a interpretação da segunda hipótese: Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais», volta-se a citar o acórdão 53/2013-T, no qual escreve:*

"A palavra «afetação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «ação de destinar alguma coisa a determinado uso». (²)

² Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, I volume, página 102.

«Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e direto das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exato) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento». (³)

A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre atos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

³ BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

Na verdade, embora na «Exposição de Motivos» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (⁴), em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do Governo de «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e ao seu empenho «em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afetação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detetar coerência legislativa na solução adotada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adotada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

À face daqueles significados das palavras «afetação» e «afetar», que são «dar destino» ou «aplicar», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que já estão aplicados a fins habitacionais, pelo que importa indagar se abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados e aqueles cujo destino é desconhecido.

⁴ A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

À face do teor literal da verba n.º 28.1, é de afastar do âmbito de incidência do Imposto do Selo aí previsto os terrenos para construção de algumas Requerentes que ainda não têm definido qualquer tipo utilização, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais. Isto é, os terrenos para construção que não tem utilização definida não podem ser considerados prédios com afetação habitacional, pois não têm ainda nenhuma afetação nem outro destino que não seja a construção de tipo desconhecido. Uma interpretação no sentido de que a verba n.º 28.1 se reporta a prédios cuja afetação é desconhecida não tem o mínimo de correspondência verbal na letra daquela norma, pelo que um hipotético pensamento legislativo desse tipo não pode ser considerado pelo intérprete da lei, em face da proibição que consta do n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

Mas, isto não basta para esclarecer a situação daqueles terrenos para construção que, não estando ainda aplicados a fins habitacionais, já têm um destino determinado, designadamente, na licença de loteamento, o que é o caso dos prédios referidos nas alíneas z) a dd) da matéria de facto fixada.

Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afetado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num ato de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a efetiva atribuição desse destino é concretizada.

Desde logo, o confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afetação efetiva.

Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um prédio habitacional.

Por isso, no pressuposto de que o legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil que se presume), se pretendesse reportar-se a esses prédios já licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto teria utilizado o conceito de «prédios habitacionais», que expressaria perfeita e claramente o seu pensamento, à face da definição dada por aquele n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afetação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efetiva afetação a esse fim.

Que é este o sentido da expressão «afetação», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afetação é concreta, efetiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afeto a ela, o que evidencia que a afetação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante. (5)

⁵ Outras normas do CIMI, deixam perceber que o termo «afetação» é utilizado para referenciar situações já existentes e não meramente futuras, mesmo que previsíveis, como o «destino». É o caso do artigo 9.º do CIMI, que, depois de estabelecer que «o imposto é devido a partir» «do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda» ou «do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda» [alíneas d) e e) do n.º 1], determina que «para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios àqueles fins». A «afetação dos prédios àqueles fins», no contexto deste artigo 9.º, reconduz-se à atribuição concreta aos prédios do fim «para venda», materializado pela sua inventariação, não bastando que tenham sido construídos ou adquiridos tendo em vista a sua venda.

De resto, o texto da lei ao adotar a fórmula «prédio com afetação habitacional», em vez de «prédios urbanos de afetação habitacional», que aparece na referida «Exposição de Motivos», aponta fortemente no sentido de que se exige que a afetação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afetação.

No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os fatores a ponderar na avaliação de terrenos para construção. O que se pondera aí, ao fazer referência ao «edifício a construir» é a ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afetação e ocorre antes desta.

A correção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efetivamente afetos à habitação, se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é também confirmada pela ratio legis perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, no contexto das «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também erige em elementos interpretativos. (6).

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afetação habitacional» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afetação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afetos à atividade económica, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis máximos históricos, com avalanche de encerramento de empresas derivado de insustentabilidade económica.

⁶ Não se tem em mente, nesta abordagem, os casos especiais previstos na verba n.º 28.2, de titularidade dos prédios por pessoas coletivas residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças a que, como em outras normas, se atribui forte penalização tributária, por se tratar de situações normalmente associadas a evasão fiscal.

Tendo em mente esta situação e sendo consabido e público que a reanimação da atividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que não se tomassem legislativamente medidas que dificultassem a atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afeta a competitividade em termos internacionais.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas. "

- 62.** Resulta do exposto que aplicação do regime à situação da Requerente, quanto ao prédio urbano correspondente a um terreno para construção, com alvará de loteamento que o titula autoriza nele a construção de edifício com doze pisos, sendo duas caves para estacionamento e o rés-do-chão e andares para habitação com 62 fogos, não tendo o referido terreno no seu solo erigida qualquer construção.
- 63.** Não se esta no presente caso, perante um prédio com afetação habitacional atual, pelo que não incide sobre esses prédios o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.
- 64.** Reforça esta lógica argumentativa, a alteração introduzida à verba 28.1, pela Lei n.º 83-C/2013 de 29 de Outubro, que sem ter carácter interpretativo, veio sujeitar ao imposto expressamente “os terrenos cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, assumindo deste modo expressamente que esta realidade não estaria sujeita a tributação antes desta alteração.
- 65.** Desta forma, a liquidação sub Júdice, 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).

I -QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO,

66. Face a decisão do presente tribunal arbitral de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2012..., objeto do presente processo, por vício que impede a renovação do ato, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.
67. Tal resulta da aplicação do artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao ato impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.
68. Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelas Requerentes ao ato cuja declaração de ilegalidade pediram.

J- DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

Julgar procedentes o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributário de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2012 ..., por vício de violação de lei quanto a norma constante na verba 28º n.º1º, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Fixa-se o valor do processo em € 11.250,75 do valor da liquidação 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 918,00€. (novecentos e dezoito euros), a cargo da requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do 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, 6 de Março de 2014.

O Árbitro

Paulo Renato Ferreira Alves