

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 579/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção

Processo n.º 579/2014-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Maria Manuela Roseiro e Dr. Sérgio de Matos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02-10-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, NIPC ..., gerido e representado por B... - Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliários, S.A., NIPC ..., com sede em Lisboa, na Avenida ... Lisboa (doravante designado como "Requerente") veio, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 3.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de tribunal arbitral colectivo, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação de Imposto do Selo, relativos cada um deles a um prédio urbano propriedade do Fundo, que constituem parcelas de terreno para construção sitas no concelho do ..., Freguesia união das freguesias do ..., ..., e ..., a saber:

n.º 2014 ..., no valor de 49.231,40 €;

n.º 2014 ..., no valor de 41.906,90 €;

n.º 2014 ..., no valor de 18.121,95 €;

n.º 2014 ..., no valor de 57.686,40 €;

n.º 2014 ..., no valor de 31.699,70 €;

n.º 2014 ..., no valor de 42.449,30 €;

n.º 2014 ..., no valor de 14.179,20 €;
n.º 2014 ..., no valor de 13.594,60 €; e
n.º 2014 ..., no valor de 10.345,10 €.

O Requerente pede ainda o pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias que vier a pagar, relativas às liquidações referidas, e requer a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar-lhe uma indemnização por litigância de má fé.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 30-07-2014 e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 01-08-2014.

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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17-09-2014, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 02-10-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) respondeu, suscitando a questão da inutilidade superveniente da lide, por as notas de cobrança com os n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014... e 20014 ... respeitantes aos artigos matriciais n.ºs 2..., 3..., 4..., 5..., 6..., 7..., 8... e 9... todos da união de freguesias de ..., ... e ... com referência ao ano 2013, terem sido anuladas, tendo os referidos artigos sido eliminados da matriz.

Consequentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu que processo deverá ter apenas por objecto a liquidação referente ao artigo 1..., da União de freguesias do ..., ..., e ..., a que corresponde a nota de cobrança n.º 2014

No que concerne à esta liquidação, a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com a sua absolvição dos pedidos.

O Requerente pronunciou-se sobre a questão da inutilidade superveniente da lide, dizendo que *«nada tem, portanto, a opor à redução do objecto do litígio, decorrente da inutilidade parcial da lide, por revogação dos actos impugnados subsequente ao termo de pagamento voluntários dos mesmos e subsequente ao início da lide, por motivos exclusivamente imputáveis à Requerida. AT, por quem deverão correr as todas as custas e responsabilidades decorrentes desse facto»*.

Por despacho de 23-11-2014 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

As Partes não apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos que se consideram provados

- a) Em 2013, o Requerente era proprietários dos prédios urbanos com os artigos matriciais n.ºs 2..., 3..., 4..., 5..., 6..., 7..., 8... e 9... todos situados na União de freguesias de ..., ... e ...;

- b) No ano de 2013, a Requerente era ainda proprietário do prédio urbano com o artigo matricial n.º 1..., da União de freguesias do ..., ..., e ...;
- c) Em 18-03-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou seguintes liquidações de Imposto do Selo com fundamento na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo relativamente aos prédios referidos, todas relativas ao ano de 2013:
- n.º 2014 ..., no valor de 49.231,40 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 2...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 41.906,90 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 3...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 18.121,95 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 4...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 57.686,40 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 5...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 31.699,70 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 6...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 42.449,30 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 7...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 14.179,20 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 8...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 13.594,60 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 9...; e
 - n.º 2014 ..., no valor de 10.345,10 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 1...; (documentos n.ºs 1 a 9, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- d) As liquidações referidas foram notas ao Requerente com data de pagamento voluntário da 1.ª prestação até ao mês de Abril de 2014 (documentos n.ºs 1 a 9);
- e) Em 29-07-2014, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;

- f) Em 30-10-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira anulou as seguintes liquidações:
- n.º 2014 ..., no valor de 49.231,40 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 2...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 41.906,90 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 3...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 18.121,95 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 4...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 57.686,40 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 5...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 31.699,70 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 6...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 42.449,30 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 7...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 14.179,20 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 8...;
 - n.º 2014 ..., no valor de 13.594,60 €, relativa ao prédio com o artigo matricial 9... (documentos juntos pelo Requerente em 18-11-2014, cujo teor se dá como reproduzido);
- g) O prédio com o artigo matricial n.º 1... era um terreno para construção (documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- h) Em 29-07-2014, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral (sistema informático do CAAD).

2.2. Factos que se consideram não provados

Não se provou que o Requerente tivesse pago as quantias liquidadas.

2.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados para cada um dos pontos, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

3. Matéria de direito

3.1 Questão da inutilidade superveniente da lide quanto às liquidações anuladas.

Como resulta da matéria de facto fixada, as liquidações com os n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 20014 ... respeitantes aos artigos matriciais n.ºs 2..., 3..., 4..., 5..., 6..., 7..., 8... e 9..., foram anuladas pela Autoridade Tributária e Aduaneira já depois da instauração do presente processo arbitral.

Sendo assim, é inútil o prosseguimento do processo em relação às liquidações referidas, pelo que se declara extinta a instância na parte respectiva, absolvendo da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Tendo a anulação ocorrido já depois da constituição do Tribunal Arbitral, a inutilidade superveniente da lide é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira pelo que é ela a responsável pelas custas, respectivas, nos termos do artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 6.º, alínea b), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

3.2. Questão da liquidação da liquidação n.º 2014 ...

A questão que é objecto da presente acção, relativamente à liquidação n.º 2014..., é a de saber se os terrenos para construção, a que foi atribuída, em processo de avaliação, a afectação a "Habitação" se inserem no âmbito de incidência do n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na sua redacção inicial.

3.2.1. Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, 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 valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1 %;

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

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes 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 respectiva Tabela Geral:

- a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012;*
- b) 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;*
- c) 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;*
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;*

e) *O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012;*

f) *As taxas aplicáveis são as seguintes:*

i) *Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*

ii) *Prédios com afectação 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 respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.*

3 – *A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infracção tributária, punida nos termos da lei.*

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 Lei n.º 55-A/2012, um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária, nestes precisos termos, que é o de “*prédio com afectação habitacional*”.

Designadamente no CIMI, que em várias normas do Código do Imposto do Selo 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 com aquela designação.

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, alterou aquela verba n.º 28.1, dando-lhe 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 %

3.2.2. Conceitos de prédios utilizados no CIMI

No IMI, enumeram-se as espécies de prédios nos seus artigos 3.º a 6.º nos seguintes termos:

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 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.

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 fracção 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:

- a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, 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);*
- b) Não tendo a afectação 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 afectação.

3 – São ainda prédios rústicos:

- a) Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;*
- b) 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:

- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*
- c) Terrenos para construção;*
- d) 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, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redacção da Lei n.º 64-A/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 excepção do n.º 3.

3.2.3. Normas sobre interpretação das leis

O artigo 11.º da Lei Geral Tributária estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias nos seguintes termos:

Artigo 11.º

Interpretação

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar,

deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Os 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

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

3.2.4. Hipóteses de interpretação do conceito de «*prédio com afectação habitacional*»

Como se vê pelas normas do CIMI transcritas, não é utilizado na classificação dos prédios o conceito de «*prédio com afectação habitacional*».

Também não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.

Assim, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de «*prédio com afectação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas.

O ponto de partida da interpretação daquela expressão «*prédios com afectação habitacional*» é, naturalmente, o texto da lei, 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.

3.2.5. Conceito de «*prédio com afectação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais

O conceito mais próximo do teor literal desta expressão utilizada é manifestamente o de «*prédios habitacionais*», definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como abrangendo «*os edifícios ou construções*» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

A entender-se que a expressão «*prédio com afectação habitacional*» coincide com o de «*prédios habitacionais*», é manifesto que as liquidações enfeixarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são *terrenos para construção*, sem qualquer *edifício* ou *construção*, exigidos por aquele n.º 2 do artigo 6.º para se preencher aquele conceito de «*prédios habitacionais*».

Por isso, a adoptar-se a interpretação de que «*prédio com afectação habitacional*» significa «*prédio habitacional*», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção.

No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito.

3.2.6. Conceito de «*prédio com afectação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*»

A palavra «*afectação*», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «*acção de destinar alguma coisa a determinado uso*». (¹)

«Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento». (²)

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

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da

(¹) *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*, I volume, página 102.

O *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa* define «*afectação*», num contexto próximo a este, como «*acto que dá destino a um bem público*».

O Grande Dicionário da Língua Portuguesa, de JOSÉ PEDRO MACHADO, indica como «*destinar*» e «*aplicar*» entre os significados de «*afectar*».

(²) BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

Na verdade, embora na «*Exposição de Motivos*» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (³), 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 efectiva 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 afectação 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 detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

À face daqueles significados das palavras «*afectação*» e «*afectar*», que são «*dar destino*» ou «*aplicar*», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que a que ***já foi dado destino para habitação***, 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.

Para tal, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afectado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num

(³) A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em:
<http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

alvará de loteamento ou acto de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a *efectiva atribuição desse destino é concretizada*.

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

Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um *prédio habitacional*, pois nele se dá tal classificação aos «*edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*».

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

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

Que é este o sentido da expressão «*afectação*», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «*estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas*», que evidencia que a *afectação é concreta, efectiva*. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio *pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela*, o que evidencia que a afectação é, a nível da ligação de um prédio a

determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante. (⁴)

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

No caso em apreço, está-se perante uma realidade ainda mais longínqua em relação à afectação habitacional que é a de nem sequer existir nenhum edifício ou construção e, por isso, não se poder considerar existente uma afectação que pressupõe a sua existência.

Por outro lado, a intenção legislativa de não estender o âmbito de incidência a terrenos construção foi expressamente referida pelo Governo ao apresentar no Plenário da Assembleia da República a Proposta de Lei 96-XII ao dizer, pela voz do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais:

«Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013». (⁵)

(⁴) Outras normas do CIMI deixam perceber que o termo «*afectação*» 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 objecto 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 objecto 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 afectação dos prédios àqueles fins*».

A «*afectação 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.

(⁵) Página 32 do *Diário da Assembleia da República*, n.º 9 da 2.ª Sessão Legislativa da XII Legislatura, relativo à Reunião Plenária de 10-10-2012, disponível em:

<http://app.parlamento.pt/darpages/dardoc.aspx?doc=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a79394551564a4a4c305242556b6c42636e463161585a764c7a497>

A referência expressa a «casas» como alvo da incidência do novo tributo não deixa margem para dúvidas sobre a intenção legislativa.

Por outro lado não se encontra na discussão da referida proposta de Lei qualquer referência a «terrenos para construção».

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

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ao contrário do que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, não visou esclarecer o elemento lógico subjacente à redacção inicial da verba n.º 28.1, antes veio confirmar, indirectamente, a interpretação de que ela não abrangia os terrenos para construção.

Na verdade, se a primitiva redacção daquela verba n.º 28.1, ao falar de «*prédio com afectação habitacional*» já pretendesse abranger os edifícios e construções que constituíam «*prédios habitacionais*» (nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do CIMI), e os terrenos para construção para que estivesse autorizada ou prevista habitação, seria natural que se atribuísse à nova redacção natureza interpretativa, à semelhança do que a mesma Lei n.º 83-C/2013 faz noutras disposições [artigo 177.º, n.º 7, relativamente às alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 17.º-A do Código do IRS, e artigo 185.º, n.º 1, relativamente ao artigo 3.º-A do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado] e é usual fazer-se nas leis orçamentais, quando se pretende que as novas redacções se apliquem às situações potencialmente abrangidas pelas anteriores redacções.

Por isso, o facto de não se ter atribuída natureza interpretativa à nova redacção aponta no sentido de que se ter pretendido alterar o âmbito de incidência da referida verba n.º 28.1 da TGIS e não mantê-lo, esclarecendo-o.

Pelo exposto, a liquidação n.º 2014... impugnadas enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação da verba n.º 28.1 da TGIS, que justifica a sua anulação (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo). (⁶)

4. Juros indemnizatórios

O Requerente pede juros indemnizatórios, mas não se provou que tivesse pago qualquer quantia relativa às liquidações cuja declaração de ilegalidade pediu.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

Como resulta do teor expresso desta norma, o direito a juros indemnizatórios depende do pagamento de dívida tributária em montante indevido.

Não se tendo provado que o Requerente tenha pago qualquer quantia relativa às liquidações cuja declaração de ilegalidade pediu, não se verifica, assim, o pressuposto do direito a juros indemnizatórios que é o pagamento, pelo que improcede o pedido respectivo.

5. Condenação por litigância de má fé

O Requerente pede a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira por litigância de má fé.

O artigo 104.º da LGT estabelece que *«sem prejuízo da isenção de custas, a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre litigância de má fé em caso de actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu*

(⁶) Neste sentido tem vindo a decidir o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos acórdãos de 09-04-2014, proferidos nos processos n.ºs 01870/13 e 048/14, e de 23-04-2014, proferidos nos processos n.ºs 0271/14, 0270/14 e 0272/14, disponíveis em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/2eae0bd4de5026e80256b480065970d?CreateDocument..>

procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas» e que «o sujeito passivo poderá ser condenado em multa por litigância de má fé, nos termos da lei geral».

No artigo 542.º do CPC prevê-se o regime geral da litigância de má fé, considerando-se que tal ocorre quando uma parte tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar, tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa, tiver praticado omissão grave do dever de cooperação ou tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a ação da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão.

Em todos os casos, a condenação por litigância de má fé reporta-se a actuações «*em juízo*» comportamentos do sujeito passivo ou da Administração Tributária ocorridos *no processo judicial* e não na fase administrativa que o antecedeu.

No caso em apreço, o pedido de condenação é formulado pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral, pelo que se reporta necessariamente, à actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira *anterior ao processo arbitral*, pois quando o formulou, a Autoridade Tributária e Aduaneira ainda não tinha levado a cabo qualquer actuação processual.

Assim, é forçoso concluir que não se está perante qualquer das situações em que a lei admite a condenação por litigância de má fé, pelo que tem de improceder o pedido formulado.

De qualquer modo, não existia lei expressa que afastasse os terrenos para construção do âmbito de incidência do Impostos do Selo previsto na verba n.º 28-1 da TGIS, na redacção vigente em 2013, pelo que não se verifica o pressuposto em que o Requerente assenta o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira por litigância de má fé.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações com os n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 20014 ... e absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira, na parte respectiva;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de declaração de ilegalidade da liquidação n.º 2014 ..., no valor de 10.345,10 €, relativa ao prédio com o artigo matricial... e anular esta liquidação;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios;
- d) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira por litigância de má fé.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 299.º e 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 279.214,55**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 5.202,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, em face de ter ficado vencida e de ser responsável pela inutilidade superveniente da lide parcial (artigos 528.º, n.º 1, e 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 6.º, alínea b), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Lisboa, 06 de Janeiro de 2015



Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Maria Manuela Roseiro)

(Sérgio de Matos)