

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 581/2014 –T

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

Decisão Arbitral

1. Relatório

A... - PLANEAMENTO, GESTÃO E EXECUÇÃO DE OBRAS, LDA., NIPC ..., matriculada sob o mesmo número na Conservatória do Registo Comercial de Loures, com o capital social de € 1.000.000,00 e sede na Rua ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do correspondente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, para apreciação da legalidade da liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2013, verba 28.1 da TGIS, com data de 18/03/2014 e relativa a um prédio urbano inscrito na matriz sob o art. ... da União das Freguesias de ... e ..., concelho de ..., no montante de € 12.253,08.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 29-07-2014, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD a 30 desse mesmo mês e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira no dia um do subsequente mês de Agosto.

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, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 06-10-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta.

Por despacho de 9 de Janeiro do ano em curso, contendo sugestão do árbitro designado a que as partes não se opuseram, foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações das partes.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas. (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).

O processo não enferma de nulidades.

2. Objecto do litígio

A questão dos autos corresponde à aplicação da nova tributação em Imposto do Selo (IS) incidente sobre prédios urbanos com afectação habitacional e VPT igual ou superior a um milhão de euros, introduzida em 2012 para reforço das medidas de controlo orçamental pelo lado da receita, num quadro de estado de emergência financeira.

Como é bem sabido, esta tributação tem suscitado fortes dúvidas e elevada contestação. Isto não apenas para casos pontuais da sua aplicação (*e.g.*, propriedade vertical, terrenos para construção ou sua aplicação ao ano de 2012), como também em termos gerais, pela sua eventual inconstitucionalidade (ver Luís Menezes Leitão, Sobre a Tributação em Imposto de Selo dos Imóveis de Luxo (verba 28.1 TGIS), *in* Arbitragem Tributária nº1, págs. 44 e ss).

Ora, a Requerente vem, precisamente, contestar a aplicação da dita tributação decorrente da aplicação a nova verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos correspondentes a terrenos para construção, pedindo a anulação (se não mesmo a declaração de nulidade) do dito acto de liquidação do Imposto do Selo.

A liquidação foi efectuada ao abrigo do disposto da verba 28.1 da Tabela anexa ao Código do Imposto do Selo, sendo que a Requerente entende não se verificarem os pressupostos legais exigidos para aplicação do tributo previsto na citada verba, relativamente ao prédio em causa.

A Requerente defende, em suma, que o prédio é um terreno para construção, não estando por isso abrangido pela verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, vigente em 2013, que estabelece «*Por prédio com afectação habitacional – 1 %*».

Mais detalhadamente a Requerente vislumbra os seguintes vícios no acto tributário em crise:

- a) ausência de autor do acto, pois não foi dado a conhecer à Requerente o acto tributário de liquidação, mas tão somente as primeira e segunda notas de cobrança, sendo que delas não consta a indicação da autoridade que praticou a liquidação em crise;
- b) ausência de fundamentação do acto;
- c) ausência de audição prévia da Requerente;
- d) erro de direito acerca dos factos, porquanto o pressuposto seria uma dada figura jurídica, mas os factos efectivamente existentes não materializariam essa figura, tal como o agente (tributário) erradamente considerou que se verificava, pelo que a AT fez uma errada interpretação do art. 1.º, n.º 1, do CIS e da Verba 28.1 da TGIS, bem como do art. 6.º, n.º 1, alínea f) (i), da citada Lei n.º 55-A/2012;
- e) duplicação de colecta, dado o IMI incidir igualmente sobre o valor patrimonial tributário dos prédios, ser anual, sendo devido por quem for proprietário, usufrutuário ou superficiário, a 31 de Dezembro do ano a que respeitar, tal como sucede

com a verba 28.1, pelo que ambos os impostos, IMI e IS (verba 28.1), tributariam a mesma situação fáctica ou, por outras palavras, a mesma capacidade económica;

f) inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça e da igualdade e do princípio da capacidade contributiva que decorre deste, bem ainda como do princípio da imparcialidade e também do princípio da proibição de aplicação de lei fiscal retroactiva, neste último caso se for considerada aplicável a nova redacção da verba em causa dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014);

- Concluindo dever o pedido ser julgado procedente, por provado, declarando-se nula ou anulando-se a liquidação, por violação dos preceitos legais e princípios constitucionais que cita, sendo devidos juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira contestou, refutando pontualmente todos os vícios assacados ao acto, concluindo 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 CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido, devendo igualmente improceder o pedido ao direito a juros indemnizatórios.

Para o efeito a Requerida invoca a natureza de actos tributários de massas inerente às liquidações do novo tributo e sustenta que as correspondentes liquidações de Imposto do Selo quando incidentes sobre terrenos para construção de habitação, incidem sobre prédios com a natureza jurídica de prédios com afectação habitacional, pelo que os actos de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem uma correcta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29 de Dezembro.

Alega ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira que a interpretação da referida verba por si sustentada é conforme à Constituição.

Ademais invoca a AT que aquando da entrada do pedido, o terceiro acto tributário relativo ao imposto devido no ano e que se corporizará na terceira nota de cobrança, a emitir, não havia sido ainda notificado à Requerente, nem tinha expirado ainda o prazo de pagamento voluntário, razão pela qual nessa parte o pedido da Requerente é prematuro, devendo ser desconsiderado e, se for o caso, posteriormente objecto de pedido autónomo.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

a) No ano de 2013 a Requerente era proprietária do prédio que deu lugar à liquidação de Imposto do Selo relativo ao ano de 2013, no montante de € 12.253,08, datada de 18/03/2014 e relativa a um prédio urbano inscrito na matriz sob o art. ... da União das Freguesias de ... e ..., concelho de ...;

b) Essa liquidação deu lugar, pelo menos, a duas notas de cobrança, correspondente uma à primeira prestação e outra à segunda prestação, com os números 2014... e 2014 ..., tendo como limite de pagamento voluntário, respectivamente, Abril e Julho de 2014;

c) O prédio correspondia a um terreno para construção, sendo a construção prevista parcialmente destinada a habitação;

d) A liquidação fundamenta-se na verba 28.1 da TGIS;

e) A Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação já em processo executivo (com n.º ...2014...), o que fez em 18/07/2014, tendo desembolsado o montante (parcial) do imposto e acrescidos (juros de mora no montante de € 37,16 e custas no valor de € 67,81), perfazendo assim tudo o total de € 4.191,33;

f) Em 29-07-2014 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

3.2. Factos não provados

Inexistem factos não provados com relevo para a decisão da causa.

3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nas alegações das partes e nos documentos oferecidos, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

4. Matéria de direito

A questão objecto da presente acção é a de saber se os terrenos para construção, nos quais esteja autorizada a edificação de prédio destinado (mesmo que parcialmente) a habitação que deva ser considerado na avaliação do seu valor patrimonial tributário, se inserem ou não no âmbito de incidência do n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na sua redacção inicial, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

4.1. 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 %.

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 CIS 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 %.

4.2. 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.*

4.3. 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.

4.4. Objecto dos autos e ordem de conhecimento dos vícios invocados

Preliminarmente há que definir o âmbito dos autos. Concretamente há que saber se os mesmos respeitam à integralidade do acto de liquidação, integralidade essa entendida como correspondendo às primeira a terceira prestações do imposto. Ou se, diversamente e

como sustenta a AT, os autos devem reportar-se apenas às duas primeiras prestações, por não ter ainda decorrido o prazo para pagamento voluntário da terceira prestação, nem o correspondente documento de cobrança ter sido, ao tempo, notificado à Requerente.

Para o efeito alega a AT que o “pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a anulação da liquidação de Imposto do Selo no montante global de € 12.253,08 relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o art.º ..., sito no Concelho do ..., União de Freguesias de ... e ...” e que “ao referido pedido de anulação, a Requerente vem associar o pedido de anulação das notas de cobrança nºs 2014 ... (1.ª prestação, no montante de € 4.084,36) e 2014 ... (2.ª prestação, no montante de €4.084,36)”, bem assim como também (sendo este o ponto controverso), a “nota de cobrança a emitir no futuro para pagamento da 3.ª prestação, também no montante de € 4.084,36”. Refere ainda a AT que o tribunal arbitral já se pronunciou sobre situação similar, “no aresto proferido no processo n.º 180/2013-T”, tendo determinado que “à data da entrada do pedido de pronúncia arbitral a Requerente não havia sido notificada da terceira prestação do imposto relativo a 2012, pelo que não podia solicitar a anulação da liquidação respeitante a Novembro, que, salvo melhor opinião deverá ser objecto de pedido autónomo de anulação“. A AT sustenta que esta solução deverá ser igualmente acolhida nos presentes autos, concluindo que, pelo menos nesta parte, deve a pretensão da Requerente improceder, razão pela qual se reporta, posteriormente, apenas às notas de cobrança nºs 2014 ... e 2014

A verba 28.1. do IS corresponde a um imposto anual. No caso presente o acto de liquidação respeita ao ano de 2013 e tem data de 2014-03-18, como decorre dos documentos de cobrança (não de liquidação) das primeiras e segunda prestações, com os números 2014 ... e 2014 ... e que foram notificados à Requerente (aliás, esta não foi notificada de outros dados).

Ainda assim, destes documentos resulta, claramente, que o acto de liquidação incide sobre o prédio U-... da freguesia de ..., respeita à nova verba 28.1 da Tabela anexa ao CIS, sendo que ao dito prédio é imputado um VPT no valor de € 1.225.308,25, pelo que sendo de 1% a taxa aplicável àquele valor de incidência, o imposto liquidado (e devido) ascende ao montante de € 12.253,08. Segue-se ainda a indicação do valor da primeira (e depois segunda) prestação a pagar, com códigos de pagamento por intermédio

de multibanco e demais dados relevantes para efeitos de administração e intendência. Mas não subsistem dúvidas, portanto, que o acto tributário que se encontra subjacente à nota de cobrança é um único acto tributário, correspondente ao imposto do ano, e que é precisamente contra esse acto tributário que a Requerente se pretende insurgir.

Nestes termos, não assiste razão à Requerida quando pretende vislumbrar na cobrança da nova verba três actos de liquidação de imposto, como se o imposto fosse quadrimestral e não anual, aí se estribando para sustentar ser prematura a pretensão da Requerente, no que respeitaria a um terceiro mas ainda inexistente acto tributário. Assim não deve confundir-se liquidação (uma) de imposto, com o prazo e correspondentes prestações de pagamento (três) do imposto liquidado.

E também não lhe assiste razão quando pretende imputar à Requerente o pedido de anulação (ou declaração de nulidade) de três diversos actos tributários, um deles ainda não praticado. É que dúvidas não restam que é o acto tributário (único) acima descrito que a Requerente pretende ver erradicado da ordem jurídica, pois muito claramente conclui o seu Requerimento Inicial pedindo a procedência do pedido, “declarando-se nula ou anulando-se a Liquidação, por violação dos preceitos legais e princípios constitucionais citados”. Ou seja, é claramente peticionada a nulidade ou anulação da “liquidação” e não das liquidações, como o seria se a AT, quando entende que a Requerente peticiona a anulação de três diversos actos tributários, tivesse adesão à realidade.

Conclui-se pois que o pedido de pronúncia arbitral se refere ao acto de liquidação da verba 28.1 de IS relativo a 2013, o qual corresponde de facto a um único acto tributário, já emitido, ainda que objecto de pagamento em prestações sucessivas, pelo que se mantém o âmbito do pedido, tal como formulado pela Requerente.

Por outro lado, o tribunal não se encontra vinculado à ordem de apresentação de vícios pelas partes, podendo iniciar a análise pelos que melhor tutelem os interesses em confronto. Por essa razão, julga-se útil tentar obviar às questões suscitadas pelos actos tributários massificados e pela eventual inconstitucionalidade da norma. Começar-se-à assim a análise pelo alegado erro nos pressupostos e conseqüente vício de violação de lei, voltando aos anteriores apenas caso tal se revele necessário, isto é, se o acto tributário superar este primeiro teste de validade.

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

Das normas do CIMI acima transcritas, decorre que o conceito de «*prédio com afectação habitacional*» não é utilizado na classificação dos prédios. Nem este conceito se encontra, com esta terminologia, em qualquer outro diploma. Assim, dada a falta de correspondência terminológica exacta entre o conceito de «*prédio com afectação habitacional*» e qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas.

Como é já jurisprudência consolidada¹ o ponto de partida da interpretação daquela expressão «*prédios com afectação habitacional*» será o texto da lei, para se reconstituir com base nele o «*pensamento legislativo*», tal como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável *ex vi* do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT.

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

O conceito mais próximo do teor literal da expressão utilizada («*prédio com afectação habitacional*») 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 enfermarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são *terrenos para construção*, sem qualquer *edifício* ou *construção*, exigidos por aquele n.º 2 do artigo 6.º para se preencher aquele conceito de «*prédios habitacionais*».

¹ Segue-se, alias, de muito perto, o texto do acórdão proferido no Processo n.º 442/2014-T árbitros em que foram árbitros os Dr.s Jorge Manuel Lopes de Sousa e Luís Máximo dos Santos, bom como o signatário.

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.

4.7. 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*». (²)

«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». (³)

Ora, 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

(²) *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*».

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

património, sobre actos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, o qual reclama a coerência global deste.

Além disso, a reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é ainda particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, incluída à margem do Orçamento do Estado para 2013, num quadro de generalizado agravamento fiscal, ditado por urgentes e imperiosas razões orçamentais, pela pressão dos credores institucionais internacionais (representados pela «*troika*») e também em decorrência da fiscalização do Tribunal Constitucional às sucessivas normas destinadas a alargar a receita e a reduzir a despesa públicas.

Assim, ainda que na «*Exposição de Motivos*» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (⁴), na qual se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à 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 que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar de modo acrescido apenas certos prédios com afectação habitacional e não também os prédios que não tenham tal afectação, não logra atingir aquele desiderato de equitativo alargamento das bases tributáveis.

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

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

prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados, designadamente em alvará de loteamento.

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 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. (⁵)

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.

Mais, nem sequer se extrai do texto normativo qual o grau de afectação (habitacional) relevante para efeitos de incidência da nova verba: todo o prédio, apenas parte dele e, na segunda possibilidade, haverá um mínimo necessário para tornar relevante para efeitos tributários essa “afectação” meramente parcial, ou será ela relevante por mínima que seja?

Acresce ainda que a intenção legislativa de confinar o âmbito de incidência aos “*prédios urbanos ... habitacionais*” com exclusão dos terrenos para 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:

(⁵) 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.

«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». (⁶)

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, invocado pela Requerida por aí se encontrar o fundamento da “afecção”, 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 afecção e ocorre antes desta.

Por outro lado, acresce ainda que a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro veio confirmar, ao menos indirectamente, a interpretação de que a verba em causa na sua redacção inicial não abrangia os terrenos para construção.

Na verdade, se a primitiva redacção daquela verba n.º 28.1, ao falar de «prédio com afecção habitacional» já pretendesse abranger os edifícios e construções que constituíam «prédios habitacionais» (nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do CIMI), e ainda os terrenos para construção para que estivesse autorizada ou prevista habitação, seria natural que se atribuisse à nova redacção natureza interpretativa, à semelhança do que a mesma Lei n.º

(⁶) 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=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a79394551564a4a4c305242556b6c42636e463161585a764c7a497577716f6c4d6a42545a584e7a77364e764a5449775447566e61584e7359585270646d44576524546534c556b744d4441354c6e426b5a673d3d&nome=DAR-I-009.pdf>

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 liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida pela Requerente enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação da verba n.º 28.1 da TGIS, o que justifica a sua anulação (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo).

4.8. Juros indemnizatórios

A Requerente efectuou o pagamento da 1.ª prestação do imposto, acrescido de juros de mora e de custas, pelo que procedendo o presente pedido de anulação do acto tributário, deve a AT ser condenada a reembolsá-la, pelo imposto pago indevidamente, bem como juros de mora e custas, tudo no montante total de € 4.191,33, acrescido ainda de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento (18/07/2014).

Com efeito, no caso dos autos, como tem sido igualmente jurisprudência pacífica, não se vê como não imputar à AT o erro pela interpretação que ela própria criou. É pois evidente serem devidos juros indemnizatórios nos termos referidos, sendo que imposto e acrescidos deverão considerar-se “dívida tributária” para efeitos do n.º 1 do art. 43º e 100º da LGT e 24º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT, contando-se os juros nos termos do art. 61º do CPPT.

5. Dispositivo

De harmonia com o exposto, decide-se julgar procedente o pedido e, em consequência, anular o acto de liquidação acima identificado, com fundamento em vício de violação de lei, mais se declarando o direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia desembolsada e desde a data do seu desembolso, até processamento da correspondente nota de crédito em que se incluíam.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 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 € 12.253,08.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, regendo-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com versos em branco e revisto pelo árbitro signatário.

Lisboa, 31-01-2015

O árbitro
(Jaime Carvalho Esteves)