

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 756/2014-T

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

Processo n.º 756/2014-T

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 31 de outubro de 2014, a “A... S. A.”, NIPC ..., com sede na Avenida, n.º ..., ...º A, Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade e a anulação de diversos atos de liquidação de Imposto do Selo, efetuados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo (doravante, *TGIS*), com referência ao ano de 2013 e aos prédios urbanos inscritos sob os artigos ..., ..., ... e ... na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Portimão, distrito de Faro, todos da propriedade da Requerente.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

A Requerente juntou 12 (doze) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

No essencial e em breve síntese, a Requerente alegou o seguinte:

É proprietária de quatro prédios urbanos, todos classificados, em sede de IMI, como “terreno para construção”, sitos na freguesia de ..., concelho de Portimão. Nesses terrenos não existem quaisquer edificações ou construções.

Em 17 de março de 2014, tendo por base a verba 28.1 da TGIS, a AT procedeu à liquidação de Imposto do Selo relativo ao ano de 2013, sobre os referidos prédios urbanos, no montante total de € 33.222,84.

Constitui entendimento da Requerente que as referidas liquidações de Imposto do Selo enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, pelo que devem ser anuladas. Porquanto, os elementos interpretativos consagrados quer na LGT quer no Código Civil, nomeadamente as “circunstâncias em que a lei foi elaborada” e as “condições específicas do tempo em que é aplicada”, apontam no sentido de não ter sido pretensão do legislador subsumir no âmbito de aplicação objetiva da verba 28.1 da TGIS as situações de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção.

Assim, neste caso concreto, a AT fez uma interpretação errada da norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS, motivo pelo qual as liquidações de Imposto do Selo em apreço enfermam de vício de violação de lei, pelo que devem ser declaradas ilegais e, conseqüentemente, anuladas.

A Requerente remata o pedido de pronúncia arbitral com a formulação dos seguintes pedidos:

«a) A declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IS n.º 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., todos de 17.03.2014, no valor total de 33.222,84, referentes às 2.ª e 3.ª prestações do exercício de 2013;

b) A anulação destes atos, com todas as conseqüências legais.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 5 de novembro de 2014.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 6.º e da alínea a) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor

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

4. Em 19 de dezembro de 2014, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas *b)* e *c)*, do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 8 de janeiro de 2015.

6. No dia 11 de fevereiro de 2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas.

A Requerida não juntou aos autos o processo administrativo por o mesmo consistir, tão somente, nos atos tributários em causa neste processo (que na esfera da AT apenas existem em suporte informático), sendo que os documentos que os corporizam foram integralmente carreados para os autos pela Requerente, conjuntamente com o pedido de pronúncia arbitral.

No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua contestação:

A AT entende que os prédios sobre os quais recaem as liquidações de Imposto do Selo impugnadas, têm a natureza jurídica de “*prédio com afetação habitacional*”, pelo que os atos de liquidação que são objeto deste processo devem ser mantidos, por resultarem da correta interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de dezembro.

O conceito de “*prédios com afetação habitacional*”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificadas quer os terrenos para

construção, atento, desde logo, o elemento literal da norma. O legislador não refere “*prédios destinados a habitação*”, tendo antes optado pela noção “*afetação habitacional*”, expressão que é diferente e mais ampla e cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das mencionadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI.

A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar o valor do imóvel em causa, razão de ser da norma constante do artigo 45.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno.

Por outro lado, atento o disposto no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação e o conteúdo típico dos Planos Diretores Municipais, é possível apurar e determinar a afetação do terreno para construção, antes da efetiva edificação do prédio.

Noutra parametria, a Requerida afirma que a verba 28 da TGIS incide sobre o valor do imóvel e é uma norma geral e abstrata, aplicável indistintamente a todos os casos em que se verifiquem os respetivos pressupostos de facto e de direito. Ademais, a diferente valoração e tributação de um prédio constituído em propriedade horizontal face a um prédio em propriedade total radica nos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras. Acresce que a diferente aptidão dos imóveis sustenta o diferente tratamento fiscal, tendo constituído opção do legislador, por razões de natureza política e económica, afastar da incidência do Imposto do Selo os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais.

A Requerida sustenta, em conclusão, 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»*.

7. Em 11 de fevereiro de 2015, a Requerida veio aos autos propor que fosse dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por a mesma se afigurar desnecessária, podendo assim o Tribunal Arbitral conhecer desde logo do pedido.

Notificada para se pronunciar quanto ao conteúdo desse requerimento, a Requerente veio aos autos manifestar a sua adesão àquela posição da AT.

Atentas as posições convergentes assumidas pelas Partes, foi pois dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e não houve lugar à produção de quaisquer alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

Admite-se a cumulação de pedidos em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto – radicadas na propriedade da Requerente sobre dois prédios urbanos – e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito – *in casu*, da verba 28.1 da TGIS (*cf.* artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não há exceções ou outras questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* art. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Nesta parametria, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental produzida, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. A Requerente é proprietária dos seguintes prédios urbanos, todos classificados, em sede de IMI, como “terreno para construção”, sitos no..., Lotes A1, A2, B e K, freguesia de ..., concelho de Portimão, distrito de Faro, com os valores patrimoniais tributários a seguir indicados [cf. documentos n.ºs 9 a 12 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo)]:

Lotes	Artigo matricial	VPT
A1	...	1.336.820,00
A2	...	1.456.820,00
B	...	1.141.380,00
K	...	1.048.410,00

2. Nos mencionados prédios urbanos não existem quaisquer edificações ou construções – factualidade aceite por acordo.

3. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, referente ao ano de 2013, incidente sobre os prédios urbanos identificados no facto provado 1., tendo sido concretamente notificada das seguintes liquidações referentes às segunda e terceira prestações de Imposto do Selo [cf. documentos n.ºs 1 a 8 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo)]:

Artigo matricial	Liquidação	Data	Valor	Prestação IS	Data de pagamento
...	2014 ...	17.03.2014	4.456,06	2. ^a	julho/2014
...	2014 ...	17.03.2014	4.856,06	2. ^a	julho/2014

...	2014	17.03.2014	3.804,60	2. ^a	julho/2014
...	2014 ...	17.03.2014	3.494,70	2. ^a	julho/2014
...	2014 ...	17.03.2014	4.456,06	3. ^a	novembro/2014
...	2014 ...	17.03.2014	4.856,06	3. ^a	novembro/2014
...	2014 ...	17.03.2014	3.804,60	3. ^a	novembro/2014
...	2014 ...	17.03.2014	3.494,70	3. ^a	novembro/2014

4. As mencionadas liquidações de Imposto do Selo resultaram da aplicação da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos identificados no facto provado 1. [*cf.* documentos n.ºs 1 a 8 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo)].

5. Em 31 de outubro de 2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo – *cf.* sistema informático de gestão processual do CAAD.

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nas afirmações feitas nos articulados, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, e nos documentos juntos aos autos, conforme referências feitas em relação aos diversos pontos.

*

III.2. DE DIREITO

A questão a apreciar e decidir neste processo é a de saber se a verba 28.1 da TGIS – na redação introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro e, portanto, em vigor em 2013 –, tem ou não aplicabilidade aos terrenos para construção.

Esta mesma questão já foi objeto de tratamento em múltiplas decisões quer arbitrais (entre outras, *vide*, as proferidas nos processos n.ºs 48/2013-T, 53/2013-T, 288/2013-T e 310/2013-T, todas disponíveis em www.caad.pt) quer judiciais (entre outros, *vide*, acórdãos do STA proferidos nos processos n.ºs 048/14, 01870/13, 0270/14, 0272/14 e 0676/14, todos disponíveis em www.dgsi.pt), as quais firmaram jurisprudência no sentido de que os *terrenos para construção* não podem ser considerados, para efeitos da norma de incidência do Imposto do Selo contida na verba 28.1 da TGIS (na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro), como *prédios urbanos com afetação habitacional*.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente, pelo que, no essencial, limitar-nos-emos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito na decisão arbitral proferida no processo n.º 53/2013-T, a cujos fundamentos de direito aderimos sem quaisquer reservas:

«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 efeitos de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%;

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residente 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 retido 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:

- 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 efetuada 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 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 seja 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.

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 previsto 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, 46.º e 67.º do CIS], não é utilizado um conceito definido naqueles termos.

(...)

No CIMI 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 diretamente afetos 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.

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 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”.

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.

(...)

A palavra “afecção”, neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de “acção de destinar alguma coisa a determinado uso” [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 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” [Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182].

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

(...)

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 “afecção” e “afectar”, 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.

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 (...) que ainda não têm definido qualquer tipo de utilização, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais [como sucede no caso sub judice]. Isto é, os terrenos para construção que não têm utilização definida não podem ser considerados prédios com afecção habitacional, pois não têm ainda nenhuma afecção 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 afecção 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 (...).

Por isso, 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 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 o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta, manifestamente, 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.

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 “preditos 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.

De resto, o texto da lei ao adoptar a fórmula “prédio com afectação habitacional”, em vez de “prédios urbanos de afectação habitacional”, (...), 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 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 correcção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efetivamente afectos 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 afectação 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.

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos “prédios com afectação habitacional” deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afectos à actividade económica, (...)

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 afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas.»

Esta linha argumentativa resulta reforçada pela «alteração introduzida à verba 28.1 pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro [Lei do Orçamento do Estado para 2014], 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» (decisão arbitral de 22.04.2014, processo n.º 310/2013-T).

Ainda na mesma perspetiva, importa chamar à colação a intervenção do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, na Assembleia da República, aquando da apresentação e discussão da proposta de lei que deu origem à Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª), que então afirmou o seguinte (DAR I Série n.º 9/XII/2, de 11.10.2012, p. 32):

«... o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os 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 2013.»
(sublinhados nossos)

Destas palavras proferidas por aquele membro do Governo com responsabilidade direta sobre a área dos impostos extrai-se, com meridiana clareza, que a realidade a tributar que foi tida em vista pelo Governo e aprovada pelos deputados na Assembleia da República foi, afinal, «*os prédios (urbanos) habitacionais*», em linguagem corrente “*as casas*”, e não outras realidades» (acórdão do STA de 09.04.2014, processo n.º 048/14).

Dito isto, volvendo ao caso dos autos, verificamos que todos os prédios urbanos propriedade da Requerente são terrenos para construção, sobre os quais não se mostram erigidas quaisquer edificações ou construções (*cf.* factos provados 1. e 2.).

Por isso, atento o que se deixou transcrito e dito, não estamos perante prédios com afetação habitacional, pelo que sobre esses mesmos prédios urbanos não incide o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.

Consequentemente, é mister concluir que as liquidações de Imposto do Selo em causa nestes autos, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que conduz inelutavelmente à declaração da sua ilegalidade e sequente anulação.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das seguintes liquidações de Imposto do Selo, por erro sobre os pressupostos de direito, com a sua consequente anulação:
- liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 4.456,06;
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 4.856,06;
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 3.804,60;
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 3.494,70;
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 4.456,06;
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 4.856,06;
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 3.804,60; e
 - liquidação n.º 2014 ..., datada de 17.03.2014, no valor de € 3.494,70.
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO:

Em conformidade com o disposto nos arts. 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 das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 33.222,84 (trinta e três mil duzentos e vinte e dois euros e oitenta e quatro cêntimos).

*

CUSTAS:



Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

*

Lisboa, 20 de março de 2015.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)