

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 86/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção; incompetência do tribunal arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA., com sede na Rua da ..., ..., ..., titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade e a consequente anulação do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo (IS), referente ao ano de 2012, no montante global de € 16.176,90, bem como a condenação da AT no reembolso à Requerente do valor do imposto do selo pago e no pagamento de juros indemnizatórios até ao reembolso da quantia devida.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente foi notificada do acto liquidatário de imposto do selo relativo ao ano de 2012;
- b) A liquidação a que se alude na alínea anterior diz respeito a um terreno para construção propriedade da Requerente, inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de ..., sob o artigo ...;
- c) Tal liquidação foi efectuada ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS);

- d) O prédio urbano objecto de liquidação é constituído por um “terreno para construção”, não se tratando, de “um prédio com afectação habitacional”;
- e) A realidade material do terreno em causa encontra-se reflectida na descrição matricial do mesmo: “lote de terreno destinado a construção urbana”;
- f) Um “lote de terreno para construção” não é um “prédio com afectação habitacional”, nem do ponto de vista material, nem do ponto de vista jurídico;
- g) A norma constante da verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, aplica-se única e exclusivamente a prédios urbanos com afectação habitacional, caindo os terrenos para construção fora do seu âmbito de aplicação;
- h) O artigo 41.º do CIMI não é aplicável à situação em apreço na medida em que refere que “o coeficiente de afectação (C_a) depende do tipo de utilização dos prédios edificados”;
- i) Um terreno para construção não é um prédio edificado;
- j) *In casu*, a afectação do terreno não é habitacional porque se trata de um terreno sem qualquer edificação e, como tal, insusceptível de habitação;
- k) A liquidação do imposto do selo é ilegal e não pode manter-se na ordem jurídica, por violação do princípio da legalidade tributária, consignado no artigo 103.º da CRP;
- l) Apesar de ter sido considerado, para efeitos de cálculo do valor patrimonial tributário, o coeficiente de afectação para habitação, não poderá presumir-se a existência de qualquer habitação;
- m) O terreno para construção, sobre cuja propriedade incidiu a liquidação de Imposto do Selo em crise, não cabe na previsão da verba 28.1 da TGIS.

A Requerente juntou catorze (14) documentos, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 1 do RJAT, foi designado pelo Conselho

Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 20 de Abril de 2015.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

Por excepção:

- a) A Requerente não impugna um acto tributário, mas antes o pagamento de três prestações constantes das notas de cobrança n.ºs 2013 ..., 2013 ... e 2013 ...;
- b) O objecto do processo é anulação não de um acto tributário, mas sim dessas notas de cobrança;
- c) Tal matéria não consta da norma que delimita a competência dos tribunais arbitrais, nomeadamente do artigo 2.º do RJAT;
- d) O pedido de pronúncia arbitral extravasa a competência do tribunal arbitral, sendo este tribunal incompetente para a apreciação da legalidade de uma mera nota de cobrança;
- e) A Requerente identifica como actos impugnados os documentos de cobrança n.ºs 2013 ..., 2013 ... e 2013 ...;
- f) O Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS é liquidado anualmente, não passando o pagamento em prestações de mais do que uma técnica de arrecadação do imposto;
- g) Existindo uma única liquidação e sendo o seu pagamento concretizado em prestações, não é permitida a impugnação de uma só prestação ou documento de cobrança nesse valor parcelar;
- h) Pelo exposto, os documentos de cobrança não são impugnáveis de *per si*.

Por impugnação:

- a) É entendimento da AT que o prédio em causa nos presentes autos tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional;

- b) Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, em sede de imposto do selo, há que recorrer ao disposto no CIMI, designadamente ao disposto nos artigos 2.º e 6.º daquele Código;
- c) A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis;
- d) A afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção;
- e) O conceito de “*prédios com afectação habitacional*”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção;
- f) O legislador não refere “*prédios destinados a habitação*”, tendo optado antes pela noção de “*afectação habitacional*”;
- g) A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel;
- h) Os actos tributários impugnados não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

Em resposta às excepções suscitadas pela AT, veio a Requerente alegar que requereu a apreciação da legalidade das notas de liquidação do imposto do selo, constituídas pelos documentos n.ºs 1, 2 e 3 do requerimento inicial, por terem sido estes os únicos documentos que formalizaram o acto liquidatário cuja apreciação de legalidade e anulação se requer e dos quais foi notificada, razão pela qual conclui pela improcedência das excepções suscitadas.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, tendo as partes apresentado alegações escritas, nas quais mantiveram as posições inicialmente defendidas.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

III. QUESTÕES A DECIDIR:

Nos presentes autos as questões a decidir são:

- a) Conhecer da excepção de incompetência do tribunal arbitral;
- b) Conhecer da excepção de inimpugnabilidade das notas de cobrança;
- c) Determinar se, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, na redacção em vigor à data dos factos, um terreno para construção é considerado como um prédio com afectação habitacional.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados:

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. Encontra-se inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., a favor da Requerente, o prédio urbano sito na Rua de ..., ...-... ..., freguesia e concelho da;

2. O prédio a que se alude em 1 anterior tem o valor patrimonial tributário de € 1.617.690,00, encontra-se inscrito na matriz como um “terreno para construção” e descrito como “lote de terreno destinado a construção urbana”;
3. Em 21/03/2013, a AT liquidou, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, imposto do selo sobre o referido imóvel, relativamente ao ano de 2012, no valor total de € 16.176,90;
4. A Requerente foi notificada das três prestações a pagar do IS liquidado pela AT, correspondentes aos documentos de cobrança n.ºs 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., no valor de € 5.392,30, cada uma;
5. Notificada da 1ª prestação de imposto do selo, a Requerente apresentou, em 29/04/2013, no Serviço de Finanças da ..., reclamação graciosa, à qual veio a ser atribuída o número ... 2013 ..., tendo requerido a anulação do acto tributário de liquidação;
6. Por ofício datado de 21/05/2013, foi a Requerente notificada do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa e para, querendo, exercer o direito de audição prévia;
7. Em 17/06/2013, a Requerente exerceu direito de audição;
8. Por ofício datado de 20/06/2013, foi a Requerente notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, proferido em 19/06/2013;
9. Em 24/07/2013, a Requerente apresentou recurso hierárquico da decisão de indeferimento do pedido de anulação da liquidação de imposto do selo, proferida no âmbito do processo de reclamação graciosa ... 2013 ...;
10. Notificada da 2ª prestação de imposto do selo, a Requerente apresentou, em 17/10/2013, no Serviço de Finanças da ..., reclamação graciosa, à qual veio a ser atribuída o número ... 2013 ..., tendo requerido a anulação do acto tributário de liquidação;
11. Por ofício de 27/11/2013, foi a Requerente notificada do projecto de decisão de rejeição liminar da reclamação graciosa ... 2013... e para, querendo, exercer o direito de audição;

12. Em 18/12/2013, a Requerente exerceu o direito de audição prévia, no âmbito do processo de reclamação graciosa ... 2013 ...;
13. Notificada da 3ª prestação de imposto do selo, a Requerente apresentou, em 26/12/2013, no Serviço de Finanças da ..., reclamação graciosa, à qual veio a ser atribuída o número ... 2014 ..., tendo requerido a anulação do acto tributário de liquidação;
14. Em 30/12/2013, foi proferido despacho de rejeição liminar da reclamação graciosa apresentada no âmbito do processo ... 2013 ...;
15. Por ofício de 16/01/2014, foi a Requerente notificada do projecto de decisão de rejeição liminar da reclamação graciosa ... 2014 ... e para, querendo, exercer direito de audição;
16. Em 05/02/2014, a Requerente exerceu direito de audição prévia, no âmbito do processo de reclamação graciosa identificado no ponto anterior;
17. Por ofício de 06/02/2014, foi a Requerente notificada do despacho de rejeição liminar da reclamação graciosa apresentada no âmbito do processo identificado no ponto 15 anterior;
18. Em 08/01/2015 foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento que recaiu sobre o recurso hierárquico apresentado;
19. A Requerente pagou o imposto liquidado, acrescido de juros de mora e custas, no valor global de € 16.809,99.

b. Factos não provados:

Com interesse para os autos, não existe qualquer factualidade não provada.

c. Fundamentação da matéria de facto:

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos, cuja autenticidade e adesão à realidade não foi questionada pela Requerida.

V. DO DIREITO:

a. Da matéria de excepção:

Uma vez que, apesar de a Requerida autonomizar as excepções invocadas, verifica-se que os factos invocados para fundamentar uma e outra são os mesmos, pelo que serão aqui simultaneamente apreciadas.

Assim,

A AT fundamenta a sua pretensão, no que à excepção de incompetência do tribunal diz respeito, no facto de não ter sido impugnado um acto tributário, mas antes o pagamento de três prestações de imposto do selo consubstanciadas nas notas de cobrança n.ºs 2013 ..., 2013 ... e 2013

O objecto de processo corresponde, assim, na óptica da AT, não à anulação de um acto tributário, mas sim de notas de cobrança.

Ora, segundo a AT, tal matéria não se subsume no âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários, prevista no artigo 2.º do RJAT, extravasando o objecto do concreto pedido de pronúncia arbitral o âmbito de competência do tribunal arbitral.

Por seu turno, quanto à inimpugnabilidade, defende a AT que, sendo o imposto do selo liquidado anualmente e consistindo num único acto, a lei não permite a impugnação de uma só prestação ou documento de cobrança, considerando-se, por via disso, os documentos de cobrança juntos pela Requerente inimpugnáveis.

Em resposta às excepções suscitadas, rebate a Requerente, por um lado, alegando que o objecto do pedido é o acto de liquidação do imposto e não as notas de cobrança e, por

outro lado, invocando não ter sido notificada de qualquer outro documento que formalizasse o acto de liquidação cuja apreciação de legalidade e anulação se requer, para além das referidas notas de cobrança, razão pela qual conclui pela improcedência de ambas as questões prejudiciais levantadas.

Vejamos.

Prescreve a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Por seu turno, quanto à vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais, dispõe o n.º 1 do artigo 4.º do citado regime que esta depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.

A competência da instância arbitral encontra-se, assim, delimitada, pela portaria de vinculação da Administração Tributária à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Nos termos do disposto no artigo 2.º da indicada Portaria, a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), nas quais expressamente se incluem as pretensões de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Conclui-se, assim, que o processo arbitral tributário tem por objecto, mediato ou imediato, o acto tributário de liquidação, enquanto acto de determinação do quantitativo do imposto a pagar (colecta), por aplicação de uma taxa à matéria colectável.

A apreciação das excepções suscitadas depende, por isso, da questão de saber se a Requerente impugna o acto de liquidação de imposto do selo ou se, ao invés disso, se limita a impugnar cada uma das prestações de imposto do selo de *per si*.

Ora, nos casos em que o imposto deva ser pago em prestações, a liquidação é notificada ao sujeito passivo conjuntamente com a notificação para pagamento de cada uma das prestações, apenas podendo ser impugnada na sua totalidade e não prestação a prestação¹.

A este respeito, elucida o ilustre Professor José Casalta Nabais² “A liquidação *lato sensu*, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) O lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) O lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) A liquidação *stricto sensu* traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta.”.

Para cada facto tributário haverá, em princípio, uma única liquidação, pela qual se determinará a colecta a pagar.

Nestes termos, dispõe o n.º 7 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo que “*tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente (...)*” aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMF’.

No mesmo sentido, dispõe ainda o n.º 5 do artigo 44.º do CIS que “*havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere a verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMF’*.”.

Ou seja, nos termos do n.º 2 do artigo 113.º do CIMI, “*a liquidação (...) é efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte*”, devendo o imposto ser pago, em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro, atento o seu quantitativo – cfr. al. c), n.º 1 do artigo 120.º do CIMI.

Da conjugação das disposições legais *supra* citadas retira-se que o imposto do selo é liquidado anualmente, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de

¹ Cfr. decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 27/2015-T, disponível em www.caad.org.pt.

² In “DIREITO FISCAL”, 3ª Edição, Almedina, 2005, pág. 318 *apud* decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 736/2014-T, disponível em www.caad.org.pt.

arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial, tal como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 408/2014-T, disponível em www.dgsi.pt, citada pela AT.

Desta feita, a liquidação é só uma e só ela constitui acto lesivo, susceptível de ser impugnado.

Dito isto,

Da análise do requerimento inicial resulta que a Requerente requer a constituição do tribunal arbitral singular com vista “à *declaração da ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto do Selo emitido com os números 2013/... (Doc. 1); 2013/... (Doc. 2) e 2013/... (Doc. 3) relativos, respectivamente, à 1.ª, 2ª e 3ª prestações do referido Imposto do Selo*”, peticionando, a final, a “*declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo sub judice*” e a sua consequente anulação.

Ou seja, requer-se a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, a que correspondem as respectivas prestações de pagamento.

Do exposto resulta que, ao contrário do que refere a AT, o objecto do pedido de pronúncia arbitral é o acto tributário de liquidação e não cada uma das prestações de imposto do selo individualmente consideradas.

Tanto assim é que a própria Requerente, na delimitação do objecto da acção arbitral, circunscreve a instauração do respectivo processo à anulação do acto liquidatário de imposto do selo relativo ao ano de 2012, indicando como valor da utilidade económica do pedido o valor global da liquidação de imposto do selo (€ 16.176,90).

Assim, muito embora a Requerente associe o acto tributário de liquidação às três prestações de imposto do selo, procedendo à sua junção e identificação, o certo é que a mesma não circunscreve o objecto do pedido de pronúncia arbitral a nenhuma das prestações de imposto do selo em particular, mas sim à liquidação do imposto do selo considerada no seu cômputo.

Soçobra, por isso, a argumentação invocada pela AT relativamente à incompetência do tribunal arbitral, bem como à inimpugnabilidade dos actos, alicerçada na alegada impugnação por parte da Requerente de meras notas de cobrança e não do próprio acto tributário de liquidação.

Em face do exposto, e sem necessidade de mais considerações, julgam-se improcedentes as excepções de incompetência material do tribunal arbitral e de inimpugnabilidade dos actos.

b. Do mérito:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o Direito aplicável.

Invoca a Requerente que os terrenos para construção estão fora do âmbito de aplicação da norma constante da Verba 28.1 da TGIS, não podendo um “lote de terreno para construção” considerar-se, para efeitos da sujeição a IS, um “prédio com afectação habitacional”, por serem realidades material e juridicamente distintas.

Pelo que, não se tratando “um terreno para construção” de um prédio com afectação habitacional, tal como consta na referida norma de incidência tributária, o acto liquidatário não tem enquadramento na previsão da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS.

Em sentido contrário, alega a Requerida que o prédio sobre o qual incidiu a liquidação tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, na medida em que o conceito de “prédios com afectação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, compreende quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção.

Neste sentido, pugna a AT pela manutenção do acto de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Cumpre decidir.

Quanto à incidência objectiva, dispõe o número 1 do artigo 1.º do CIS que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral.

O artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro aditou à TGIS, anexa ao CIS, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 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 %.”.

Dito isto,

Na verba 28.1 da TGIS aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, utilizou-se um conceito inovador, que não é utilizado por mais nenhuma legislação tributária: o conceito de prédio com afectação habitacional.

Nem no CIMI, indicado pela referida Lei n.º 55-A/2012 como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo introduzido pelo aditamento da verba 28 à TGIS, é utilizado qualquer conceito assim definido.

Com efeito, o CIMI define o conceito de prédio, define os vários tipos de prédios e identifica as espécies dos prédios urbanos.

Assim,

Nos termos do artigo 2.º do CIMI, *“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.”*

Os prédios dividem-se em rústicos (artigo 3.º), urbanos (artigo 4.º) ou mistos (artigo 5.º), subdividindo-se os prédios urbanos em 4 espécies: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção e outros (artigo 6.º).

O número 3 do artigo 6.º do CIMI esclarece que se consideram terrenos para construção *“os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.”*

Conjugados os indicados preceitos, verifica-se não existir, em nenhuma das indicadas normas, qualquer referência a prédio com afectação habitacional.

Pelo que, para se determinar o que seja um prédio com afectação habitacional terá de ser feito um exercício de interpretação, recorrendo às regras gerais de hermenêutica jurídica constantes do artigo 9.º do Código Civil.

Assim, a actividade interpretativa terá de começar pela análise da letra da lei, a qual constitui o limite da interpretação, não podendo considerar-se uma interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Ora, conforme resulta das disposições legais já citadas, o conceito de prédio com afectação habitacional é absolutamente inovador no CIS, não existindo em qualquer outra lei fiscal.

O conceito mais próximo é o de “prédio habitacional”, definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como sendo o edifício ou construção para tal licenciado ou, na falta de licença, que tenha como destino normal este fim.

A verdade, porém, é que o legislador, na verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS não utilizou a expressão *“prédio habitacional”* mas sim *“prédio com afectação habitacional”*.

Pelo que, partindo do princípio – que se tem como certo – de que o legislador se soube expressar em termos adequados, não poderá defender-se terem estas expressões distintas o mesmo significado. Ao invés, e por via da aplicação dos princípios consagrados nos números 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil, tem necessariamente de se defender que, ao utilizar expressões distintas, o legislador pretendeu abarcar realidades diferentes.

Atentemos, pois, no vocábulo “afecção”, substantivo do verbo “afectar”.

Este conceito já foi exaustivamente analisado por diversa e douta jurisprudência proferida por este centro arbitral³, pelo que nos dispensaremos de dissecar tal conceito, aceitando e defendendo consistir na acção de destinar alguma coisa a determinado uso.

Assim, prédio com “afecção habitacional” será aquele que se destina a habitação.

Aliás, a tal conclusão se chega igualmente através da reconstituição do pensamento legislativo, tendo 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 tal como imposto pelo indicado artigo 9.º do Código Civil.

Antes de mais, importa ter em consideração que a introdução desta verba 28 na TGIS aconteceu numa altura em que, havendo absoluta necessidade de fazer face à crise instalada, se impunha arrecadar o máximo de receita possível, o que se pretendia alcançar, designadamente, através da tributação dos imóveis ditos de “luxo”.

Pretendeu-se, pois, com a introdução da tributação prevista na verba 28 da TGIS, tributar a riqueza, exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos “de luxo”, com afecção habitacional.

Que apenas se incluem nesta nova tributação os prédios com afecção habitacional resulta de forma expressa da Exposição de Motivos da Proposta de Lei nº 96/XII, na qual se refere que, com vista a reforçar o “*princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento*”, o diploma legal a aprovar “*alarga a tributação dos rendimentos do capital e*

³ Veja-se, entre outras, as decisões proferidas no âmbito dos processos 48/2013-T; 50/2013-T e 132/2013-T, todas disponíveis em www.caad.org.pt.

da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”.

Assim, pode ler-se ainda na referida Exposição de Motivos que é “*criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros*” (sublinhado nosso).

Já no âmbito da discussão na generalidade da indicada proposta de Lei, pode ler-se:

“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” (sublinhado nosso).

Dúvidas não restam, pois, que a intenção do legislador foi tributar casas, prédios urbanos habitacionais, propriedades destinadas à habitação, isto é, prédios que já se encontrem efectivamente destinados a fim habitacional.

Assente que está o conceito de “prédio com afectação habitacional” como prédio efectivamente destinado a, afecto a habitação, importa agora analisar o efectivo alcance de tal conceito. Por outras palavras, impõe-se verificar se tal afectação habitacional, para efeito da aplicação do disposto na verba 28.1 da TGIS, tem de ser presente ou poderá ser futura, isto é, se abrangerá apenas os prédios que já se encontrem efectivamente afectos a habitação ou também os prédios que, sendo terreno para construção, não têm ainda qualquer destino definido.

A distinção assume especial acuidade se atentarmos que um terreno para construção pode destinar-se a construir, no futuro, uma ou mais habitações, pelo que, se se incluir no conceito de “afectação habitacional” as futuras afectações que possam vir a ser dadas ao prédio, poderá, neste caso, defender-se a aplicação da verba 28.1 da TGIS aos terrenos para construção.

Este entendimento, no entanto, não tem qualquer aderência, quanto a nós, à letra e ao espírito da lei.

Com efeito, analisado o teor literal da verba 28.1 da TGIS parece manifesto ser de afastar a sua aplicação aos prédios cujo destino é desconhecido, pois que estes, manifestamente e sob qualquer ponto de vista, não se podem considerar destinados a fim habitacional.

É que, não sendo conhecido o destino do prédio em causa, tanto pode este destinar-se a habitação, como a comércio, indústria ou serviços, sendo certo que a verba 28.1 apenas será aplicável a prédios com afectação habitacional e já não a prédios com qualquer outra afectação, designadamente económica.

No caso dos autos, analisados os factos provados – cfr. ponto 2 -, verifica-se que o prédio em causa é um terreno para construção que se encontra descrito na respectiva matriz e caderneta predial como um “lote de terreno destinado a construção urbana”, pelo que é manifesto não ser de aplicar a verba 28.1 da TGIS.

Ainda que o seu destino seja conhecido, do mesmo não se retira que o mesmo seja destinado a construção habitacional, mas apenas e só a construção urbana, podendo esta ser dirigida a futuras unidades comerciais, industriais ou de serviços.

Mas ainda que o prédio em causa nos presentes autos fosse destinado à possível construção de habitações, não se encontraria este abrangido pela aplicação da verba 28.1 da TGIS.

Isto porque, da conjugação das normas ínsitas na verba 28.1 da TGIS e no n.º 3 do artigo 6.º do CIMI, resulta, sem qualquer margem para dúvidas, que a afectação tem de ser efectiva e não apenas futura ou provável.

Em suma, um terreno para construção cujo destino, ainda que conhecido não é efectivo, como é o caso do prédio em causa nos presentes autos, não pode ser considerado como prédio com afectação habitacional para efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS.

Nem se diga, como faz a Requerida, que a identidade jurídica, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, entre terrenos para construção e prédios com afectação habitacional

resulta de forma clara do facto de o legislador determinar a aplicação aos terrenos para construção a metodologia de avaliação dos prédios em geral.

É certo que o artigo 45.º do CIMI determina a aplicação aos terrenos para construção dos mesmos métodos de avaliação aplicáveis aos prédios em geral.

No entanto, não pode deixar de se referir que tal identidade se resume à metodologia de avaliação e não à sua classificação.

No que diz respeito à avaliação, não há dúvidas de que o legislador manda aplicar as mesmas regras quer aos terrenos para construção, quer aos prédios habitacionais.

Mas já quanto à classificação do prédio, nada na lei nem no pensamento legislativo em geral nos permite concluir pela existência de tal identidade.

Aliás, conforme, a nosso ver, bem se refere em aresto proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça, *“estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI)”*⁴.

Por isso, e seguindo de perto jurisprudência já fixada por este centro arbitral⁵, 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 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas”*, como é o caso dos autos.

Mas não só a jurisprudência deste centro tribunal arbitral se tem pronunciado neste sentido. Em acórdãos proferidos recentemente, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu que *“não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação*

⁴ Acórdão de 09/04/2014, processo n.º 1870/13, disponível in www.dgsi.pt.

habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI – subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional”⁶.

E que assim é resulta de forma clara do facto de, na última alteração operada à verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, terem sido aqui expressamente incluídos os terrenos para construção. Note-se, porém, que mesmo com esta alteração, nem todos os terrenos para construção ficam sujeitos a tributação por efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, mas apenas e só os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

Não se tratando da indicada LOE 2014 de qualquer lei interpretativa, parece evidente que, se o legislador sentiu necessidade de incluir nesta verba 28.1 os terrenos para construção, é porque anteriormente tais terrenos não estavam incluídos na mesma.

Qualquer outra interpretação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, não tem o mínimo acolhimento legal, não podendo ser defendida.

Verifica-se, assim, que a liquidação em causa nos presentes autos é claramente ilegal, por não ter qualquer fundamento ou sustentação legal.

Assim, não constando da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, os terrenos para construção, nem podendo estes classificar-se, para este efeito, como prédios com afectação habitacional, parece evidente não poderem estes ser objecto de tributação ao abrigo desta verba.

⁵ Processo n.º 53/2013-T, disponível in www.caad.org.pt.

⁶ Acórdãos de 23/04/2014, processo n.º 0272/14, e de 09/04/2014, processos n.ºs 1870/13, já citado, e 48/14, todos in www.dgsi.pt.

Pelo que, não havendo fundamento legal para os actos de liquidação efectuados, impõe-se a sua anulação *tout court*.

VI. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedente a excepção dilatória de incompetência material deste tribunal arbitral;
- b) Julgar improcedente a invocada excepção dilatória de inimpugnabilidade das notas de cobrança de imposto do selo;
- c) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação do Imposto do Selo no valor global de € 16.176,90, com a consequente anulação do mesmo e das guias de pagamento emitidas;
- d) Julgar procedente o pedido de condenação da AT no pagamento do reembolso do imposto pago pela Requerente, bem como de juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor do processo em € 16.176,90, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 3 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida por ser a parte vencida.



Registe e notifique.

Lisboa, 25 de Setembro de 2015.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.