

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 125/2015-T

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

Decisão Arbitral

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Maria Alexandra Mesquita e Fernando Borges Araújo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

I – Relatório

1. A contribuinte A... – ..., S.A., NIPC ... (doravante "Requerente"), apresentou, no dia 24 de Fevereiro de 2015, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "AT" ou "Requerida").
2. O Requerente vem pedir a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (doravante "IS") no montante global de €123.960,50, alegando violação do art. 1º do Código do Imposto do Selo (doravante "CIS") e da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante "TGIS"), solicitando a anulação das referidas liquidações e o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante global referido a contar da data do pagamento do imposto, calculados à taxa legal.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT) em 26 de Fevereiro de 2015.

4. 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, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 15 de Abril de 2015.
5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 30 de Abril de 2015; foi-o regularmente e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5º, 6º, n.º 1, e 11º, n.º 1, do RJAT (com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
6. Nos termos dos n.os 1 e 2 do art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 4 de Maio de 2015, para apresentar resposta.
7. A AT apresentou a sua resposta em 5 de Junho de 2015, acompanhada de um requerimento no qual solicitava a dispensa da realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT.
8. Nessa resposta a AT alega, em síntese, a total improcedência do pedido da Requerente.
9. Por seu lado, a Requerente apresentou em 9 de Junho de 2015 um requerimento no qual igualmente solicita a dispensa da realização da reunião a que alude o art. 18º do RJAT, e declara aceitar a dispensa de alegações finais.
10. O Despacho Arbitral de 19 de Junho de 2015 determinou a dispensa tanto da reunião referida no art. 18º do RJAT como da apresentação de alegações pelas partes, fixando em 30 dias o prazo para a prolação da decisão final no processo.
11. Por despacho de 11 de Agosto de 2015 foi determinada a junção aos autos do PA, que se constatou estar em falta, tendo o mesmo sido junto pela AT a 21-09-2015.
12. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões, prévias ou subsequentes, prejudiciais ou de excepção, que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

14. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados

- a) A Requerente recebeu os documentos n.ºs 2012..., 2013..., 2013..., 2013..., 2014..., 2014... e 2014..., emitidos pela AT, do qual constam liquidações de IS relativas ao artigo matricial art. ... da Freguesia de ... (...), Concelho de ... e Distrito do Porto, depois art. ... da União de Freguesias de ... e
- b) Essas liquidações, no montante global de €123.960,50, foram emitidas ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS, para o período transitório previsto no art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e para os anos de 2012 e 2013.
- c) Os actos tributários correspondentes aos documentos n.ºs 2012..., 2013..., 2013... e 2013... foram objecto de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, que foram totalmente indeferidos ou extintos por inutilidade.
- d) A Requerente é dona e legítima proprietária do prédio que foi objecto das liquidações de IS ora em apreço.
- e) O referido prédio, no período a que se referem aquelas liquidações, encontrava-se inscrito na matriz predial respectiva como “terreno para construção”.
- f) O montante global do imposto liquidado foi pago, na íntegra, pela Requerente.

II.B. Factos que ainda não se consideram provados/ ou provados.

Inexistem

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição da Requerente

- a) A Requerente sustenta que, sendo o imóvel em causa um terreno para construção e não um prédio com afectação habitacional, não se pode aplicar a verba 28.1 da TGIS na sua redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2013 – ou seja, no texto em vigor à data das liquidações contestadas.
- b) A Requerente sublinha que o terreno tem um valor patrimonial tributário que permite a subsunção à verba 28 da TGIS, mas não à verba 28.1, dada a não-verificação do requisito da "afectação habitacional".
- c) Adicionalmente, a Requerente aponta para o facto de a mudança de redacção operada na verba 28.1 da TGIS, a partir de 1 de Janeiro de 2014, por força do artigo. 194º da Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ser reveladora da consciência do próprio legislador de que a redacção anterior não era suficiente para fundamentar uma incidência tributária que as liquidações ora contestadas presumiram existir – por alegado erro sobre os pressupostos de facto.
- d) Por outro lado, a Requerente contesta, invocando o artigo. 103º, 3 da Constituição e o artigo 12º, 1 da Lei Geral Tributária, qualquer possibilidade de aplicação retroactiva dessa nova redacção introduzida, a partir de 1 de Janeiro de 2014, na verba 28.1 da TGIS; e mobiliza ainda em seu apoio jurisprudência arbitral e judicial, doutrina, e até os trabalhos preparatórios das normas (estes como indiciadores da "mens legislatoris").
- e) Por outro lado ainda, a Requerente afasta a interpretação segundo a qual um mero "terreno para construção" poderia entender-se como exibindo uma "afectação habitacional", para efeitos de subsunção à anterior redacção da verba 28.1 da TGIS – mormente porque, como alega, tal "afectação" constituirá, quando muito, uma realidade futura e incerta, não uma utilização ou disponibilidade actuais, efectivas.
- f) Pelo facto de ter pago já a totalidade do imposto liquidado, a Requerente sustenta, por fim, o seu direito à devolução do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios, em consequência da condenação da AT no pedido.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua resposta, a AT mantém o entendimento de que o prédio sobre que recaem as liquidações impugnadas tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que a verba 28.1 da TGIS se aplicava já plenamente nos períodos considerados, não ocorrendo qualquer erro, irregularidade, ilegalidade ou inconstitucionalidade – devendo portanto ser mantidos os actos tributários.
- b) Em reforço desse entendimento, a AT analisa as circunstâncias do surgimento da verba 28 da TGIS, por força da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, e o modo como a definição dos conceitos empregues foi remetida (pelo art. 67º, 2 do CIS) para o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), e nomeadamente para os coeficientes de afectação nele previstos (mormente os artigos. 41º e 45º do CIMI).
- c) A Requerida convoca em apoio do seu entendimento o regime de licenciamento das operações urbanísticas (em especial o art. 77º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, RJUE) e os instrumentos de gestão territorial, regional e nacional, que todos eles levam já alegadamente em conta a afectação, habitacional ou outra, dos terrenos, muito antes de qualquer edificação ou uso efectivo.
- d) Além disso, a Requerida não deixa de sublinhar que a expressão "afectação habitacional" significou, na versão original da verba 28.1 da TGIS, a vontade de especificar precisamente um certo tipo de imóveis para efeitos de incidência do IS, excluindo todos aqueles imóveis que não preenchessem aquele requisito – um critério normativo de demarcação do universo de incidência tributária que nada tem de ilegítimo, ou de ilegal ou inconstitucional.
- e) Rematando a AT com a posição de que a presente acção deve ser julgada improcedente, sendo absolvida do pedido.
- Vejamos então.

III.C. Enquadramento

III.C.1. Cumulação de Pedidos

No caso em apreço a Requerente é proprietária de dois terrenos para construção já anteriormente identificados e pretende ver apreciada a questão da incidência sobre esses terrenos das liquidações de IS previstas na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4º da

Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro e do artigo 6º da mesma Lei pelo que estando em causa a aplicação das mesmas circunstâncias de facto e as mesmas regras de direito, é legítimo o pedido de cumulação de pedidos efectuado pela Requerente, nos termos n.º 1 do artigo 3º do RJAT.

III.C.1.2 Direito pertinente

Transcrição das normas aplicáveis à matéria *sub judice* com vista à decisão sobre as controvertidas noções de *prédio com afectação habitacional (AT) versus terreno para construção* (Requerente) na interpretação da verba 28.1 da TGIS da versão legislativa da Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro que introduz as verbas 28 e 28.1 no CIS.

Esta lei que alterou vários artigos do CIS e da TGIS, aditou, especialmente, um número 2 ao artigo 67º do CIS que vem dispor, *que as matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n. 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI¹*, pelo que iremos transcrever as normas em causa da Lei citada e as que nos interessam do CIMI.

A Lei 55-A/2012 de 29 de outubro

O artigo 6º da citada Lei em sede de *Disposições transitórias*, expressamente refere:

1. *Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:*

a) *O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;*

b) *O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo² na data referida na alínea anterior;*

¹ No CIS o número 6 do artigo primeiro já determina que o conceito de *prédio* é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

² Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, são sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8º do CIMI. Redacção aditada pela Lei do Orçamento do Estado n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

A Lei 83-C/2013, lei do OE para 2014, veio pôr fim a esta controvérsia alterando a redacção da verba 28.1 no sentido da jurisprudência unânime da quer do STA quer da jurisdição arbitral tributária do CAAD.

Artigo 194.º

Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo. A verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, passa a ter a seguinte redacção: «28.1 — Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista (o sublinhado é nosso), seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

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** (sublinhado nosso);*

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 2012³;*

f) *As taxas aplicáveis são as seguintes:*

i) ***Prédios com afetação habitacional** (o sublinhado é nosso) avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*

ii) *Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;*

iii) *Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.*

2 - *Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.*

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

Aditamento à TGIS

Artigo 4º

Aditamento à Tabela Geral do Imposto do selo

É aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto de selo, aprovado pela Lei 159/99, de 11 de Setembro, a verba 28, com a seguinte redacção:

28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujos 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 do IMI:

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%

28.2 – *Por prédio, quando os sujeitos passivos 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%.*

Aquelas subalíneas i) e ii) do diploma e a verba 28 da TGIS, assim como o n.º 6 do artigo 1º do CIS, apelam ainda à aplicação subsidiária do CIMI no que toca ao conceito de prédios com afectação habitacional, normas que transcrevemos:

As normas do CIMI

Este código, enumera nos artigos, 2º, o conceito de prédio, no artigo 3º fixa o conceito de prédios rústicos, no artigo 4º fixa o conceito de prédio urbano, no artigo 5º enumera o conceito de prédios mistos e por fim o artigo 6º consagra o que se entende por prédio urbano as suas tipologias e espécies.

Artigo 2º

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 (sublinhado nosso), 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 3º

³ A primeira prestação do ano de 2012 referente ao ano 2011, que resulta da Lei sindicada.

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 agropecuários, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores; (Redação da lei n.º 83-C/2013 - 31/12)

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 4º

Prédios urbanos

Prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

Artigo 5

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 6º

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 dada pelo artigo 93.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro)**

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.

III. D Questões a decidir

III.D.1 Questões que ao Tribunal cumpre apreciar

Sumariamente:

1. A Requerente vem afirmar na sua petição inicial que os terrenos descritos são *terrenos para construção*, para efeitos fiscais e **por isso não têm afectação habitacional, para efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS, não sendo portanto susceptíveis de tributação em Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1, na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2013** e estrutura a sua posição citando abundante jurisprudência quer do Tribunal Arbitral, quer do Supremo Tribunal Administrativo, que deste acórdão fazem parte integrante, terminando por requerer a declaração da ilegalidade dos atos de liquidação do Imposto de Selo ora em causa, no montante total de € 123 960,50 tendo todas as questões sido fixadas no ponto III.A. deste Relatório - Posição da Requerente.
2. A Resposta da AT mantém o entendimento de que o prédio sobre que recaem *as liquidações impugnadas tem natureza de prédio com afectação habitacional previsto na verba 28.1 da TGIS*, não ocorrendo erro, irregularidade, ilegalidade ou inconstitucionalidade⁴, nas liquidações ora controvertidas.
3. Refuta ainda que a previsão da verba 28 da TGIS constitua violação de qualquer comando constitucional, uma vez que incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito, o qual seria apenas censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável, o que não se verifica, pelo que partindo do pressuposto de que as liquidações em crise consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padece assim de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, por consequência julgar-se improcedente a pretensão aduzida pela Requerente, tendo todas as questões sido fixadas no ponto III.B deste relatório - Posição da Requerida.

⁴ Mencionando-os mas não conhecendo os vícios invocados pela Requerente.

III.D 1.2 Apreciação das questões que ao Tribunal cumpre solucionar

Importa começar por referir que a questão nuclear do presente processo não é nova, tendo sido objecto de apreciação quer na jurisdição arbitral, quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sempre ao contrário ao pretendido pela Administração Tributária. Seguiremos de perto os Acórdãos 49/2013-T de 18 de Setembro de 2013, 53/2013-T de 2 de outubro, 231/2013-T de 3/2/2014, 56/2014-T de 31 de julho, 210/2014-T de 30 de julho, todos, do CAAD e o Acórdão do STA de 9 de abril de 2014, P1870/2013, a que se seguiram vários outros de teor semelhante, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

Os conceitos da Lei ora em causa - *prédios com afectação habitacional, terrenos para construção e prédios habitacionais*

As subalíneas i) e ii) da alínea f) do artigo 6º da Lei 55/2012 de 29 de Outubro e a verba 28.1 da TGIS utilizaram um termo que não é usado em qualquer outra legislação tributária – *prédio com afectação habitacional* - e que veio a dar origem a litigiosidade abundante, que culminou em decisões quer para o STA, quer para a Jurisdição Arbitral, sempre no sentido de que, não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional” e resultando do artigo 6º do CIMI – subsidiariamente aplicável ao IS previsto na nova verba n.º 28 da TGIS – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção” não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do IS, verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, como *prédios urbanos com afectação habitacional*, com a consequente anulação da liquidação com o fundamento de erro sobre os pressuposto de direito em que a mesma assenta.

Esta Lei sem preâmbulo que “ilumine” a sua interpretação e regular aplicação, só terá algum sentido e compreensão, após a apreciação, sucinta, da proposta de lei que foi discutida pelos senhores deputados no Parlamento, tendo para tal que deitar mão à *mens legislatoris* da Lei citada, nos termos do. n.º 3 do artigo 9º do Código Civil, que dispõe: *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 mais adequados e das normas, quer da Lei 55-A/2012 de 29 de outubro, quer do CIMI. Vejamos.*

1. Da leitura das normas do CIMI, cfr. artigos 2º, 3º 4º 5º e 6º, acima transcritos, não se vislumbra nos vários conceito de “prédios”, o conceito de “*prédio com*

afecção habitacional” consagrado na controversa verba 28.1 da TGIS ora em questão.

O ponto de partida da expressão “prédios com afecção habitacional” é naturalmente o texto da Lei 55/2012 de 29 de outubro, sendo com base nele que se há-de reconstituir o pensamento legislativo, como impõe o artigo n.º 3 do artigo 9º do Código Civil, aplicável às situações tributárias por força do disposto no artigo 11, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) para a determinação do sentido das normas fiscais em causa.

2. “O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos **classificados como terrenos para construção** (sublinhado nosso) se deve levar em conta a afecção que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI)⁵, não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como *“prédios com afecção habitacional”*, **porquanto a afecção habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados**”.
3. Ora tal não sucede no caso dos *terrenos para construção, que é uma das espécies de prédios urbanos previsto na alínea c) do artigo 6º do CIMI*, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista, e nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas uma das outras espécies de **prédios urbanos – e que são os, a) habitacionais”, “b) comerciais, industriais ou para serviços”, ou “outros, previsto no código e artigo citado.**

⁵ **Artigo 45.º**

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - O valor patrimonial tributário dos **terrenos para construção** (sublinhado nosso) é o somatório do valor da área de implantação do **edifício a construir** (sublinhado nosso), que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

4. Esta controvérsia acerca da Lei ora sindicada de *prédios com afectação habitacional* e a propósito da posição da AT ao invocar os artigos 41º (*o coeficiente de afectação (CA) depende dos tipo de utilização dos prédios edificados*) e o artigo 45º do CIMI que refere, para o que nos interessa, *o valor da implantação de edifícios a construir, valor das edificações autorizadas ou previstas, coeficiente de localização (CL)*), como fundamento do conceito na Lei 55-A/2012, a Decisão no processo 53/2013-T a esse propósito refere que este artigo 45º não tem qualquer relação com a classificação de prédios, servindo apenas para indicar **os factores a ponderar na avaliação dos terrenos para construção** e citamos: “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”.
5. A Decisão Arbitral 49/2013-T de 18/9/2013, no que ao conceito de **terreno para construção** diz respeito, refere: “Um terreno para construção - que é o caso ora *sub judice* - qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo ora controvertida, a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno”.
6. Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da TGIS 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 edificadas (artigo 41.º do Código do CIMI)⁶.

7. Fixada que está a incongruência literal do *conceito coeficiente de habitação da verba 28.1*, reconstituindo o pensamento legislativo a partir da articulação dos textos da lei anteriormente citados, teremos ainda de indagar as circunstâncias em que a Lei foi elaborada para podermos concluir se o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.
8. A *mens legis* “apreensível na Exposição de Motivos da Proposta de Lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) “nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza mais poupadas” no passado à voragem do fisco do que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer”.
9. E o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao defender esta Proposta de Lei 96.XII, em sede parlamentar referiu: *Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação desta taxa adicional especial para tributar **prédios urbanos habitacionais***

⁶ Artigo 41.º

Coeficiente de afectação

*O coeficiente de afectação (Ca) depende do tipo de utilização dos **prédios edificadas**, (sublinhado nosso) de acordo com o seguinte quadro:*

Coeficientes

Comércio 1,20

Serviços 1,10

Habitação 1,00

Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados 0,70

Armazéns e actividade industrial 0,60

Comércio e serviços em construção tipo industrial 0,80

Estacionamento coberto e fechado 0,40

Estacionamento coberto e não fechado 0,15

Estacionamento não coberto 0,08

Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade 0,45

Arrecadação e arrumos 0,35

(sublinhado nosso) de mais elevado valor. É a primeira vez em Portugal que é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa que será de 0,5 a 0,8 em 2012, e de 1% em 2013, 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.

10. Sem relutância pode ser interpretado o sentido da *mens legislatoris* que o que foi proposto aos deputados e estes aprovaram foi a criação de uma tributação do património imobiliário de luxo, no qual não se incluem os terrenos para construção ou, nas palavras mais esclarecedoras do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, *uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação e uma tributação especial que incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão, ou seja, uma tributação sobre os prédios habitacionais referidos no n.2 do artigo 6º do CIMI.*
11. O conceito mais próximo do teor literal desta expressão, prédio com afectação habitacional, é manifestamente o de prédios habitacionais, definido no n.º 2 do artigo 6º do CIMI, como abrangendo os edifícios e construções licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

E assim tem sido decidido,

12. Como se refere na Decisão Arbitral 231/2013-T de 3/2/2014, “a reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso da 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 implementado sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores internacionais (representados pela “troika”) e da fiscalização do Tribunal Constitucional <...> Neste contexto não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar a coerência legislativa na solução adoptada na referida verba 28.1 ou o acerto ou desacerto da

solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos face ao n.º 3 do artigo 9 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 9º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

13. Aliás, o conceito introduzido pela Lei 55-A/2012, provavelmente mercê da sua imprecisão – “facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28.1 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do CIMI”. Não já coeficiente de habitação mas, *prédio habitacional ou terreno para construção* cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI. E aqui se dando por terminada a controvérsia legal como a presente ora sindicada.
14. Assim, concorrendo que todos os elementos de interpretação da lei no sentido de que prédio com afectação habitacional significava prédio habitacional, é manifesto que as liquidações ora impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da verba n.º 28.1 pela requerente, são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de prédios habitacionais.
15. A entidade Requerida convoca ainda em apoio do seu entendimento o Regime de Licenciamento das Operações Urbanísticas (em especial o art. 77º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, RJUE). Por não ter nada a ver com a matéria sindicada, assim como com a solução encontrada pelo legislador de 2013 com a nova redacção dada à verba 28.1 para a Lei do OE para 2014 a que já fizemos referência, torna-se inútil a discussão em tais termos.

16. De referir, por último que são devidos juros indemnizatórios à Requerente, previstos nos termos articulados do n.º 5 do artigo 24º do RJAT, n.º 4 do artigo 43º da LGT e n.º 4 e 5 do artigo 61º do CPPT.
17. Como consequência resulta do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações objecto do presente processo, ficando prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que são imputados pela Requerente.
18. Com efeito o artigo 124º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do n.º 1 do artigo 29º do RJAT ao estabelecer uma ordem de conhecimentos de vícios, *pressupõe que julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos da impugnante, não é necessário conhecer dos restantes, pois se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao ato, seria indiferente a ordem do seu conhecimento*”

Nestes termos as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida enfermam de vício de violação daquela verba 28.1 da TGIS, introduzida pelo artigo 6º da Lei 55/2012 de 29 de outubro, por erro nos pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação, nos termos previstos no artigo 163º do Novo Código do Procedimento Administrativo.

IV - Decisão

Nestes termos julgando a pretensão da Requerente inteiramente procedente, decide-se em Tribunal Arbitral colectivo, o seguinte:

- a) Anular os atos de liquidação do Imposto do Selo identificados;
- b) Determinar a devolução do Imposto de Selo no valor de 123 960,50, acrescido de juros indemnizatórios a contar do pagamento do imposto, à taxa legal;

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 123.960,50€, nos termos do disposto no artigo. 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas a cargo da entidade Requerida dado que o presente pedido foi julgado procedente, no montante de € 3 060 nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Outubro de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Maria Alexandra Mesquita - Relatora)

O Árbitro Vogal

(Fernando Borges Araújo)