

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 322/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Terreno para construção; Incompetência do Tribunal Arbitral

Decisão Arbitral

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Hélder Faustino e Francisco Carvalho Furtado (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 10-08-2015, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. A Requerente A..., Lda., pessoa colectiva n.º..., com sede na Av..., ..., em Lisboa, tendo sido notificada do indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de Imposto do Selo (“IS”) relativas ao ano de 2012, ao abrigo da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (“Tabela Geral”), aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, no montante global de € 68.444,49, vem apresentar, ao abrigo da alínea a), do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação daqueles actos.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

3. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na anulação daqueles actos, a par da condenação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago.

3.1. A Requerente peticiona:

- a) a declaração de ilegalidade e a consequente anulação das liquidações de IS, relativas ao ano de 2012 (factos tributários verificados a 31 de Outubro de 2012 e a 31 de Dezembro de 2012); e
- b) a condenação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

4.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do prazo.

4.2. Em 24-07-2015, as partes foram notificadas da designação dos árbitros não tendo arguido qualquer impedimento.

4.2. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 10-08-2015.

4.3. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

5. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

- a) A Verba n.º 28 da Tabela Geral, na redação em vigor até 31 de Dezembro de 2013, apenas sujeitava a IS:
 - os prédios com afectação habitacional: 0,5% para os factos tributários verificados a 31 de Outubro de 2012 e 1% no caso dos factos tributários verificados a 31 de Dezembro de 2012 e 31 de Dezembro de 2013 (Verba n.º 28.1 da Tabela Geral);
 - os prédios cujos proprietários 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% (Verba n.º 28.1 da Tabela Geral).

- b) Estando perante “terrenos para construção”, as liquidações que se discutem não têm base legal;
- c) O Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) autonomiza claramente os prédios urbanos “terrenos para construção” dos prédios urbanos habitacionais, comerciais ou industriais, não existindo fiscalmente um tipo de prédio urbano designado “terreno para construção” com afectação habitacional;
- d) De acordo com o Código do IMI, os prédios urbanos são habitacionais ou são terrenos para construção;
- e) O prédio em questão foi classificado como “terreno para construção”;
- f) O destino habitação apenas aparece mencionado em sede de tipo de coeficiente de localização;
- g) Nesta medida, os “terrenos para construção”, embora sendo considerados prédios urbanos, não podem ser considerados afectos a qualquer fim que não o da construção;
- h) Considerando que a Verba 28.1 da Tabela Geral estabelece claramente a incidência de IS sobre prédios com afectação habitacional, os “terrenos para construção” não estão abrangidos por esta norma de incidência, pelo que as liquidações efectuadas estão feridas de ilegalidade;
- i) Com efeito, um “terreno para construção” não pode ser considerado afecto à habitação, uma vez que não constitui nem possui as características de um prédio habitável;
- j) Por outro lado, a licença de construção não é garantia de que a construção venha a concretizar-se, sendo apenas uma licença para realizar a construção;
- k) Sucede que a mesma pode nunca suceder, não se verificando a respectiva afectação;
- l) Não basta, pois, uma mera licença de construção de prédio com destino à habitação para poder concluir-se que o terreno está afecto à habitação;
- m) Ademais, aquando da emissão da licença, não existe qualquer edifício susceptível de afectação, susceptível de ser utilizado para habitação;
- n) Ora, a classificação dos prédios urbanos depende da sua afectação.

- o) O legislador foi bastante claro ao identificar os diferentes tipos de prédio urbano classificados de acordo com a respectiva afectação, a saber: (i) habitacionais, (ii) comerciais, industriais ou para serviços, (iii) terrenos para construção e (iv) outros;
- p) Contudo, o conceito de afectação dos prédios, para efeitos do Código do IMI, apenas surge no âmbito das regras de avaliação dos prédios, onde se fixam os coeficientes de ajustamento, afectação e localização em função do tipo de utilização / destino dos mesmos;
- q) Nesta medida, não pode a AT por necessitar de ficcionar uma afectação para efeitos de avaliação dos prédios considerar com afectação habitacional aqueles prédios em cuja avaliação foi considerada a referida afectação;
- r) Esta interpretação da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral é contrária à lei e ao seu espírito, conquanto não pode ter sido a intenção do legislador, ao aditar a referida Verba, tributar os terrenos para construção;
- s) De facto, o aditamento da referida Verba, tal como anunciado pelo Governo consubstancia mais uma medida de tributação das manifestações de fortuna, com enfoque nas designadas “casas de luxo”;
- t) Nesta medida, não pode ter sido intenção do legislador penalizar, entre outros, o sector da construção civil, que é o maior detentor de terrenos para construção;
- u) É, assim, de concluir que os terrenos para construção consubstanciam um tipo de prédio urbano autónomo, não susceptível de afectação a algo que não a própria construção, pelo que terá de se concluir pela ilegalidade das liquidações de IS.

6. A AT apresentou resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

Por excepção:

- a) A Requerente não impugna o acto tributário de liquidação, mas antes o pagamento das prestações constantes das notas de cobrança n.º 2013 ..., n.º 2013..., n.º 2013 ... e n.º 2013...;
- b) O objecto do processo é anulação não de um acto tributário, mas sim dessas notas de cobrança;

- c) Esta 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 impugna as prestações relativas ao pagamento de um valor unitário de imposto;
- f) O IS a que se refere a Verba n.º 28.1 da Tabela Geral é liquidado anualmente, não passando o pagamento em prestações de mais do que uma técnica de arrecadação do imposto liquidado;
- 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*;
- i) O Tribunal Arbitral, não tem competência para apreciar as pretensões relativas a decisões do procedimento de revisão, pelo que o prazo de interposição do pedido de pronúncia arbitral não se pode contar, como defende a Requerente a partir da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- j) Nesta medida, encontra-se há muito caducado o direito a interposição do presente pedido de pronúncia arbitral;

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 IS, há que recorrer ao disposto no Código do IMI, 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 n.º 28 da Tabela Geral, 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 n.º 28 da Tabela Geral 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 Código do IMI, 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.

7. Em resposta às excepções suscitadas pela AT, veio a Requerente alegar que requereu a apreciação da legalidade das liquidações de IS na sua globalidade, sendo efetuada referência ao pagamento das prestações apenas na descrição dos factos, solicitando, ainda, a condenação da AT como litigante de má-fé. Exercido o contraditório, concluiu a AT que deve ser julgada improcedente a condenação por litigância de má-fé.

8. Não tendo sido requerida a produção de prova constituenda, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido designado o dia 09-02-2016 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

9. As Partes não apresentaram alegações.

10. A Requerida requereu, ainda, a junção aos autos do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015 de 11 de Novembro de 2015, nos termos do qual entendeu o Tribunal Constitucional não julgar inconstitucional a norma da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/20121, de 29 de outubro, na medida em que impõe a

tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

11. A Requerente não se opôs ao requerimento apresentado pela AT, defendendo, no entanto, que o referido Acórdão não tem relevância para o processo.

II. Saneamento

10.1. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

10.2. O tribunal é competente, como será analisado mais adiante, e encontra-se regularmente constituído.

10.3. O processo não enferma de nulidades.

10.5. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

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) Conhecer a excepção da caducidade do direito de acção;
- d) Determinar se a Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, na redacção em vigor à data dos factos, é aplicável aos “terrenos para construção”; e,
- e) Conhecer do pedido de condenação da Requerida como litigante de má-fé.

IV. Mérito

IV.1. Matéria de facto

11. Factos provados

11.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é proprietária de um prédio urbano inscrito da matriz predial urbana, na freguesia do..., distrito e concelho de Lisboa, sob o artigo matricial..., correspondente ao anterior artigo matricial ... da extinta freguesia de...;
- b) O prédio em causa tem o valor patrimonial tributário de € 4.618.611,85, encontra-se inscrito na matriz como um “terreno para construção” tendo-lhe sido atribuído o coeficiente de localização correspondente a habitação;
- c) Em 14-07-2013, a AT liquidou, ao abrigo da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, IS sobre o referido imóvel, relativamente ao ano de 2012 (facto tributário verificado a 31 de Outubro de 2012), no valor total de € 22.258,37;
- d) Em 31-12-2013, a Requerente procedeu ao pagamento da mencionada liquidação, numa única prestação, através do Documento Único de Cobrança (“DUC”) n.º...;
- e) Em 22-03-2013, a AT liquidou, ainda, ao abrigo da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, IS sobre o referido imóvel, relativamente ao ano de 2012 (facto tributário verificado a 31 de Dezembro de 2012), no valor total de € 46.186,12;
- f) A Requerente foi notificada das três prestações a pagar do IS liquidado pela AT, correspondentes aos documentos de cobrança n.º 2013 ..., n.º 2013...e n.º 2013 ..., no(s) valor(es) de € 15.395,38, € 15.395,37 e € 15.395,37, respectivamente;
- g) Em 30-04-2013, a Requerente procedeu ao pagamento da nota de cobrança referente à 1.ª prestação, através do DUC n.º...;
- h) Em 31-07-2013, a Requerente procedeu ao pagamento da nota de cobrança referente à 2.ª prestação, através do DUC n.º...;
- i) Em 29-11-2013, a Requerente procedeu ao pagamento da nota de cobrança referente à 3.ª prestação, através do DUC n.º...;
- j) Não concordando com as mencionadas liquidações de IS, a Requerente apresentou, em 29-08-2014, um pedido de revisão oficiosa das mesmas, solicitando a respectiva anulação e o conseqüente reembolso do imposto pago;

- k) Em 09-09-2014, por decisão da Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, do Imposto Único de Circulação e Contribuições Especiais (Direcção de Serviços do IMT), o pedido de revisão oficiosa em causa foi dividido em vários processos distintos que foram remetidos para apreciação dos Serviços de Finanças da área da localização dos prédios;
- l) Por Ofício de 25-03-2015, a Requerente foi notificada do projecto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em causa e notificada para o exercício do direito de audição;
- m) A Requerente não exerceu o competente direito de audição, tendo posteriormente sido notificada, por Ofício de 21-04-2015, do indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- f) Em 21-05-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

11.2. Fundamentação da matéria de facto

A factualidade provada teve por base os documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

11.3. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

IV.2. Matéria de Direito

Da matéria de excepção

Pese embora a AT 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 Arbitral diz respeito, no facto de não ter sido impugnado um acto tributário, mas antes o pagamento das prestações de Imposto do Selo consubstanciadas nas notas de cobrança acima indicadas.

O objecto de processo corresponde, assim, na óptica da AT, não à anulação de um acto tributário, mas sim de notas de cobrança para o pagamento da 1.^a, 2.^a e 3.^a prestações.

Ora, segundo a AT, esta matéria não se subsume no âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais tributários, prevista no artigo 2.º do RJAT, extravasando, assim, o objecto do 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 tributário, a lei não permite a impugnação de per si dos documentos de cobrança.

Em resposta às excepções suscitadas, rebate a Requerente, por um lado, alegando que o objecto do pedido é o acto de liquidação do Imposto do Selo e não as notas de cobrança e, por outro lado, invocando impugnar os actos de liquidação do Imposto do Selo na sua globalidade e não alguma ou algumas das suas prestações, razão pela qual conclui pela improcedência de ambas as excepções invocadas.

Vejamos.

Estabelece 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 AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, dispõe o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT que esta depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.

Nesta medida, a competência da instância arbitral encontra-se, assim, delimitada, pela portaria de vinculação da AT à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.¹

¹ Cfr. a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Nos termos do disposto no artigo 2.º da referida Portaria, a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (actual AT) 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, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do 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.

Ora, a apreciação da excepção suscitada depende, por isso, da questão de saber se a Requerente impugna o acto de liquidação de Imposto do Selo ou se, pelo contrário, se limita a impugnar cada uma das prestações de Imposto do Selo de *per si*.

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 prestação.²

A este respeito, sustenta JOSÉ CASALTA NABAIS que “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.”³

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

Dispõe, ainda, 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 nº 28 da Tabela Geral, o imposto é

² Cfr. decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 27/2015-T, disponível em www.caad.org.pt.

³ Cfr. “Direito Fiscal”, 3.ª Edição, Almedina, 2005, pág. 318 por força da decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 736/2014-T, disponível em www.caad.org.pt.

liquidadado anualmente (...)” aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”.

No mesmo sentido, estabelece o n.º 5 do artigo 44.º do Código do Imposto do Selo 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 CIMI”*.

Ou seja, à luz do disposto no n.º 2 do artigo 113.º do Código do IMI, *“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, respectivamente, em função do seu quantitativo.⁴

Em suma, da conjugação das disposições legais acima referidas é possível concluir que o Imposto do Selo é liquidado anualmente, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial.⁵

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

Dito isto,

Da análise ao pedido de pronúncia arbitral resulta que a Requerente requer a constituição do Tribunal Arbitral com vista *“(...) à anulação de liquidações de IS (...)”*, *peticionando, a final, a declaração de “(...) ilegalidade e a consequente anulação das liquidações de IS, efetuadas em 2013 (...)”*.

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.

Por todo o 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 dos actos de liquidação de IS relativos ao ano de 2012, indicando como valor da utilidade económica do pedido o valor global da liquidação no montante de € 68.444,49.

⁴ Cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 120.º do Código do IMI.

⁵ Neste sentido, veja-se a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 408/2014-T, disponível em www.caad.org.pt.

Assim, pese embora a Requerente associe o acto tributário de liquidação às 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 conjunto.

Soçobra, por isso, a argumentação invocada pela AT relativamente à incompetência do tribunal arbitral, bem como à inimpugnabilidade dos actos, pelo que se julga improcedente a verificação das excepções em apreço.

Por fim, importa aludir à excepção invocada pela Requerida, de caducidade do direito de agir. A Requerida considera que, à luz do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do RJAT o Tribunal Arbitral carece de competência para conhecer as pretensões relativas a decisões tomadas em procedimento de revisão oficiosa. Neste pressuposto, o termo inicial do prazo para dedução do pedido de pronúncia arbitral não corresponderia à data da notificação da decisão da revisão oficiosa proferida. Não parece, contudo, assistir razão à Requerida.

A competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária é duplamente limitada, quer pelo RJAT (artigo 2.º, n.º 1), quer pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Analisadas as disposições legais de ambos os diplomas não se vislumbra qualquer limitação à competência do Tribunal para “*apreciar as pretensões relativas a decisões do procedimento de revisão*”. Mas mais, da Lei de autorização legislativa (Lei 3-B/2010, de 28 de Abril), que subjaz ao RJAT, resulta uma equiparação de competências entre o processo de impugnação judicial e o processo arbitral. Esta equiparação é patente artigo 124.º n.º 2 da referida Lei de autorização legislativa em que se determina que “*O processo arbitral tributário deve constituir um meio judicial alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.*”. Ora, se inexistem dúvidas que a impugnação judicial é meio processual idóneo para conhecimento da legalidade de actos de liquidação de imposto na sequência da prolação de decisão em procedimento de revisão oficiosa, também o será o pedido de pronúncia arbitral, por força da referida equiparação.

Neste mesmo sentido Jorge Lopes de Sousa sustenta que os actos que decidem reclamações graciosas e recursos hierárquicos das decisões sobre reclamações graciosas serão, neste contexto, “*Os actos de segundo e terceiro graus, respectivamente, em que pode ser apreciada a legalidade de actos de liquidação, que são actos de primeiro grau. O mesmo se poderá dizer relativamente aos actos que procedam à revisão dos actos de liquidação de tributos, no âmbito do artigo 78.º da LGT*”. (Sousa, Jorge Lopes de; Guia de Arbitragem Tributária, 2013, CAAD, Almedina, p. 121)

Em face do exposto, julga-se improcedente a excepção em apreço.

Do mérito

A questão central a decidir prende-se com a interpretação da norma de incidência contida na Verba n.º 28 da Tabela Geral, na redacção à data dos fatos em vigor, designadamente saber se a mesma inclui na sua previsão realidades caracterizáveis como “terrenos para construção”.

Vejamos:

A Verba n.º 28 da Tabela Geral foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, determinando-se a incidência deste imposto sobre “*28 — Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, 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 %;*”.

O Código do Imposto do Selo foi também alterado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, estatuinto-se no n.º 2 do artigo 67.º que “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIM*”.

Atentas as interpretações jurídicas em confronto e, bem assim, as normas legais relevantes, importa desde logo, verificar a existência de uma definição legal de prédio com afectação habitacional. Da análise, quer do Código do Imposto do Selo, quer da respectiva

Tabela Geral constata-se que o legislador não circunscreveu o conceito de “prédio com afectação habitacional”. Assim, e atenta a remissão constante do artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo, importa verificar se o aludido conceito consta do Código do IMI.

O artigo 4.º do Código do IMI, sob a epígrafe “Prédios urbanos”, define-os como sendo “*todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos*”.

O conceito legal de Prédio Urbano (que encontra a realidade a definir por exclusão) é pormenorizado no artigo 6.º do Código do IMI nos seguintes termos:

- a) Do n.º 1, resulta que os prédios urbanos se dividem em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e, residualmente, outros;
- b) No n.º 2, prevê-se que os prédios urbanos 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;
- c) No n.º 3, prevê-se que os terrenos para construção serão “*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*”.
- d) No n.º 4, determina-se que os prédios “outros” são os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem classificados como prédios rústicos e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não fins habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços e ainda 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.

Em face do que se deixa exposto, é forçoso concluir que o Código do IMI também não contém uma definição específica de “prédios com afectação habitacional”.

Neste enquadramento importa, pois, fazer apelo às normas de hermenêutica jurídica de forma a determinar qual o sentido e alcance da norma legal em apreço – a Verba 28 da Tabela Geral.

O artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária determina que *“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.”*

Assim, e na esteira do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, nos termos do qual *“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”*, importa promover a análise dos elementos interpretativos possíveis, designadamente o gramatical e o lógico (Pires de Lima e Antunes Varela *“Noções Fundamentais de Direito Civil I”*, 5.ª edição revista e ampliada, Coimbra Editora, 1961, pág. 150).

Do elemento gramatical resulta que o legislador utilizou, na Verba n.º 28 da Tabela Geral a expressão “prédios com afectação habitacional”. Ora, a escolha que o legislador efectuou pela utilização, na expressão em causa, indicia que estão em causa os prédios habitacionais, tal como são definidos no artigo 6.º, n.º 2 do CIMI, ou seja, aqueles que são como tal licenciados ou que estão destinados a esse fim, porque apenas estes poderão ter uma verdadeira “afectação habitacional”. Com efeito, atentos os significados possíveis das palavras “afectação”, que será “dar destino” ou “aplicar”, a redacção da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, abrange, manifestamente, apenas, os prédios a que já foi dado destino para habitação, os prédios que já estão “aplicados” a fins habitacionais. Aliás, no caso dos terrenos para construção a realidade nem sequer à enquadrável na afectação habitacional dado que nem sequer existe edifício ou construção e, por isso, não se poder considerar existente uma afectação que pressupõe a sua existência.

Outro elemento interpretativo a ter em consideração será, como referido, o elemento lógico o qual integra, em si mesmo, três categorias distintas de aspectos ou “sub-elementos”

a considerar: o aspecto ou elemento racional, o sistemático e, por último, o histórico, de cujo conjunto ressaltará a *ratio legis*.

A *ratio legis* da Verba n.º 28 da Tabela Geral parece ressaltar com clareza das declarações do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao apresentar no Plenário da Assembleia da República a Proposta de Lei 96-XII e em que afirmou:

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

A utilização, do vocábulo “casas”, pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, como alvo da incidência do novo tributo não deixa margem para dúvidas sobre a intenção legislativa – estavam em causa obras edificadas, as únicas, aliás, que podem ser utilizadas (afectas) a fins habitacionais.

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

De igual modo, a alteração legislativa introduzida com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2014, à qual não foi conferida natureza interpretativa, constitui um argumento a favor do entendimento segundo o qual, na redacção original da Verba n.º 28 da Tabela Geral, o conceito de “prédio com afectação habitacional” não integrava os terrenos para construção.

Se assim não fosse, o legislador não teria necessidade de indicar que, para além dos “prédios habitacionais” – que mais não serão do que os “prédios com afectação habitacional”, previstos no artigo 6.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do CIMI – passam também a estar abrangidos por aquela regra de incidência os terrenos para construção.

Por tudo o que se deixa exposto perfilhamos o entendimento segundo o qual o preenchimento do conceito legal de “prédio com afectação habitacional”, previsto na Verba n.º 28.1. da Tabela Geral (na redacção em vigor à data da ocorrência dos factos e análise), implica a efectiva afectação de um prédio urbano a esse fim, estando subjacente à criação

daquele conceito a correspondência com o conceito de “prédio urbano habitacional” e não, como defende a Requerida, com o conceito de prédio cujo valor patrimonial tributário é determinado de acordo com um coeficiente de localização correspondente à afectação para habitação, interpretação esta que não parece ter qualquer correspondência legal.

Nesta medida, ao contrário do que pretende a Requerida, os terrenos para construção não integram a expressão “prédios de afectação habitacional”, prevista na redacção em vigor à data dos factos, na medida em que não possuem licença de utilização para habitação e não estão, sequer, edificados. Concluimos, pois, que o conceito de “prédio com afectação habitacional”, previsto na Verba 28.1. da Tabela Geral, corresponde ao conceito de “prédio urbano habitacional”, previsto no artigo 6.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do CIMI onde não se integram as realidades caracterizáveis como terrenos para construção.

Destarte, impõe-se declarar a ilegalidade o acto de liquidação de Imposto do Selo em apreço, anulando-o, por erro sobre os pressupostos de direito.

Da má-fé processual

Sustenta a Requerente, no âmbito do último requerimento por si oferecido, que a entidade requerida deve ser condenada como litigante de má-fé.

Em exercício do contraditório, invoca, a AT, que tal pretensão carece de fundamento. Cumpre decidir.

O regime da litigância obedece, em sede tributária, a regime especial, no essencial constante do art. 104.º da Lei Geral Tributária, nos termos do qual:

“1 - Sem prejuízo da isenção de custas, a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má-fé em caso de actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas.

2 - O sujeito passivo poderá ser condenado em multa por litigância de má-fé, nos termos da lei geral.”

As regras, de natureza especial, assim relevantes neste domínio respeitam, exclusivamente, à entidade ora requerida.

Incumbirá, porém, ao Sujeito Passivo, alegar e provar a factualidade susceptível de concretizar o conteúdo da norma em causa (n.º 1 do referido art. 104.º da LGT).

Na presente acção, porém, a Requerente não enunciou, nem fez prova, da existência de quaisquer informações vinculativas, de sentido diverso, que a Autoridade Tributária e Aduaneira houvesse anteriormente prestado aos interessados, nem invocou situações idênticas em que aquela tenha adoptado procedimento diverso daquele que adoptou no processo em análise.

Invoca, o referido Sujeito Passivo, diferentemente, por apelo à lei geral, que a entidade Requerida se encontra “a pretender fazer dos meios processuais de defesa um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objectivo ilegal impedindo a descoberta da verdade e entorpecendo a acção da justiça”.

Tal alegação reproduz o conteúdo da primeira parte, da al. d), do n.º 2 do art. 542.º do Código de Processo Civil (regulador do regime de responsabilidade no caso de má-fé).

A possibilidade de efectiva responsabilização de uma parte processual com base no enunciado tipo de fundamento, não se basta, contudo (nos termos gerais), com a mera invocação de conceitos de direito ou com a reprodução literal da lei. Pressupõe, ao invés, que sejam invocados factos concretizadores de tais conceitos normativos, bem como que deles seja feita prova.

Não logrou, porém, a Requerente, cumprir esses ónus, não se enquadrando, a factualidade que invoca, no âmbito da hipótese contida na norma. Com efeito, das circunstâncias factuais que o Sujeito Passivo invoca (invocação, pela Requerida, da incompetência do CAAD e da inimpugnabilidade dos actos objecto do processo, bem como defesa do entendimento de que os terrenos para construção se encontravam abrangidos pela Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, antes da alteração pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12/2013), decorre tão só que a Requerida sustenta posição divergente da propugnada pela Requerente e cujo mérito foi já objecto de apreciação nos pontos antecedentes do presente acórdão. Dela não se extrai, porém, o uso manifestamente reprovável de meios processuais, nem a intenção de prossecução de objectivo ilegal, de impedimento de descoberta da verdade ou de entorpecimento da acção da justiça.

A pretensão formulada pela Requerente carece, assim, de fundamento.

Nestes termos, julga, o Tribunal, improcedente o pedido, formulado pela Requerente, no sentido da condenação da Requerida como litigante de má-fé, sendo esta absolvida de tal pedido.

V. Decisão

Termos em que acorda o presente Tribunal Arbitral em julgar:

- a) Improcedentes as exceções invocadas pela Requerida;
- b) Procedente o pedido formulado pela Requerente, declarando a ilegalidade e anulando o acto de liquidação de Imposto do Selo em apreço (com o conseqüente direito ao reembolso do valor indevidamente pago);
- c) Improcedente o pedido de condenação da Requerida como litigante de má-fé.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º e no n.º 2 do artigo 297.º, ambos do Código do Processo Civil, da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 68.444,49 (sessenta e oito mil, quatrocentos e quarenta e quatro euros e quarenta e nove cêntimos).

VII. Custas

De acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 22.º, no n.º 2 do artigo 12.º, ambos do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 2.448.00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito

euros), a pagar pela Requerente e pela Requerida na proporção do decaimento que se fixa em 5% para a Requerente e 95% para a Requerida.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2016.

Os árbitros,

Fernanda Maçãs
(Árbitro Presidente)

Hélder Faustino (Relator)
(Árbitro Vogal)

Francisco Carvalho Furtado (Relator)
(Árbitro Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.