

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 619/2015-T

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

Decisão Arbitral

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 11 de Dezembro 2015, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A...**, com o número de identificação fiscal..., doravante designado por “Requerente”, requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de imposto do selo melhor identificado sob os documentos de cobrança emitidos com o número 2014..., no valor de € 3.706,00, 2014..., no valor de € 3.706,00, e 2014..., no valor de € 3.706,00, efectuados ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, referente ao ano de 2013. Adicionalmente a Requerente peticiona o reembolso do imposto pago alegadamente indevido e o pagamento de juros indemnizatórios.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, os seguintes vícios:

- (i) Entende que a liquidação *sub judice* não se encontra fundamentada, nos termos do disposto nos artigos 77.º, e seguintes, da Lei Geral Tributária, devendo por conseguinte ser anulada nos termos dos artigos 135.º, do CPA, aplicável por remissão da alínea d), do artigo 2.º, do CPPT.
- (ii) Que a referida liquidação não remete para qualquer parecer ou informação do qual conste a fundamentação de facto e de Direito que levou à emissão da mesma.
- (iii) Entendendo que a fundamentação da liquidação em apreço não existe, pelo que, o acto de liquidação em causa nos presentes autos é manifestamente ilegal.
- (iv) Por outro lado, vem aduzir que em 2013, ano do imposto a que se refere a presente liquidação, não há incidência objectiva que sustente a mesma.
- (v) Pelo que sempre se terá que concluir que, *in casu*, não ocorreu o facto tributário.
- (vi) Não existindo facto tributário, em virtude dos terrenos para construção não integrarem a norma de incidência material objectiva, é inequívoco que a liquidação *sub judice* se mostra ilegal.
- (vii) E que pretensão de tributar os terrenos para construção escapa assim inelutavelmente ao excludente domínio da tipicidade ou delimitação fechada do tipo tributário.
- (viii) Vem, também, sustentar que o valor patrimonial do imóvel perfaz o montante global de €1.111.800,00 (cfr. artigo 38.º, n.º 2, do Código do IMI), mas apenas se somadas as duas destinações: comércio e habitação.

- (ix) E que a, ao tempo, a parte do terreno destinado, futuramente, a habitação não perfazia o exigível pela norma de incidência, dado ficar aquém de € 1.000.000,00 (um milhão de euros).
- (x) Até porque se mostra incontroverso que a parcela afecta a comércio não integrava a previsão da verba 28.1 da TGIS.
- (xi) E que a Requerida tributou indiscriminadamente pelo valor global do imóvel, sem atender à referida separação.
- (xii) Nestes termos, conclui, também com base neste fundamento, que a liquidação de Imposto do Selo em crise nos autos se mostra ilegal, o que determina a sua anulação, por total falta de preenchimento dos pressupostos legais de tributação.
- (xiii) Pugna, no pedido, pelo reembolso do imposto pago e que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, respondeu, em síntese, como segue:

- (i) Vem suscitar matéria de excepção, por caducidade do direito à acção, sustentando que se mostra ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação do acto tributário de liquidação em causa nos autos.
- (ii) E que tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação directa (ou seja, do acto primário), a “tempestividade” do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do acto de liquidação onde tivesse sido prolatada decisão a negar/indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí

formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um acto de segundo grau).

(iii) E que, sustenta, resulta, clara e inequivocamente do requerimento inicial, a impugnação directa do acto de liquidação em causa nos autos, pelo que deve o pedido formulado (conducente à declaração de ilegalidade do acto e, consequentemente à sua anulação) ser declarado improcedente, por intempestivo e, consequentemente, ser absolvida da instância.

(iv) Vem, também, responder por Impugnação, alegando que inexistente qualquer vício de falta de fundamentação, porquanto defende que a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

(v) E que resulta demonstrado que o Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance das liquidações, como resulta do próprio exercício jurídico-argumentativo que faz nos autos arbitrais.

(vi) Por isso, diz, o pedido de pronúncia arbitral, e a fundamentação apresentada pelo Requerente, é uma evidência de que este apercebeu-se do iter cognoscitivo e valorativo.

(vii) Vem, de igual modo, sustentar que o conceito de prédios com “afecção habitacional”, com a redacção em vigor à data dos factos tributários, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, abrange os terrenos para construção, enquanto prédios urbanos afectos à habitação.

(viii) E que o artigo 6.º do CIMI classifica os prédios em função do seu licenciamento ou destino normal e não em função da sua afecção (conceito inerente à respetiva avaliação).

- (ix) Por todo o exposto, alega que a liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolvê-la do pedido.
- (x) Quanto às diferentes afectações do terreno vem dizer que, não obstante o prédio em apreço ter duas afectações distintas, e tendo a avaliação calculado separadamente o valor de cada uma delas, a verdade é que se trata, tão só e apenas, de somente um prédio,
- (xi) pelo que, tendo em conta que o prédio objecto do pedido de pronúncia arbitral é maioritariamente afecto a habitação, é essa, diz, a afectação relevante para efeitos de avaliação e inscrição matricial, pelo que se verificam os pressupostos objectivos e subjectivos da sujeição a imposto de selo, em concreto da verba 28.1 da TGIS.
- (xii) Conclui pela manutenção do acto de liquidação, alegando, de igual modo, não serem devidos juros indemnizatórios.

1.5. Entendeu o Tribunal, dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT, o que não mereceu qualquer oposição das partes. Foi identificada uma excepção que será apreciada e decidida na presente decisão. Foram as partes notificadas para apresentar alegações, querendo, tendo ambas decidido fazê-lo, reforçando, no essencial, as posições anteriormente expressas. Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao dia 10 de Março de 2016.

* * *

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. QUESTÕES A DECIDIR

Na petição arbitral, o Requerente apresenta as seguintes questões:

1. O acto de liquidação de imposto do selo em causa nos autos sofre do vício de falta de fundamentação e, conseqüentemente, deve ser anulado por ilegal?
2. Um terreno para construção pode ser qualificado como “*prédio com afectação habitacional*” e, em caso afirmativo, enquadrável no âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro?
3. Pode a AT tributar um prédio, na sua integralidade, em sede da verba 28.1 da TGIS, ainda que o mesmo tenha diferentes afectações?

Na Resposta, a Requerida vem suscitar uma questão prévia, em matéria de excepção, de caducidade do direito à acção.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) A Requerente é proprietária de um lote de terreno para construção, inscrito na matriz predial sob o actual artigo matricial..., da União das freguesias de..., ... e ..., concelho do ..., distrito de (cfr. Documento n.º 4 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral).

B) A Requerente foi notificada das liquidações do imposto de selo n.º 2014..., respeitante à primeira prestação, no montante de € 3.706,00 (três mil setecentos e seis euros), n.º 2014..., respeitante à 2.ª prestação, no montante de € 3.706,00 (três mil setecentos e seis euros), e n.º 2014..., respeitante à 3.ª prestação, no montante de € 3.706,00 (três mil setecentos e seis euros), todas referentes ao ano de 2013, perfazendo o total de € 11.118,00 (onze mil cento e dezoito euros) - (cfr. Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral e Documentos juntos pela Requerente em resposta a Despacho Arbitral datado de 02 de Março de 2016).

C) A Requerente procedeu ao pagamento das quantias em causa, no âmbito das liquidações de imposto de selo identificadas nos autos e descritas no ponto supra (cfr. Documentos juntos pela Requerente em resposta a Despacho Arbitral datado de 02 de Março de 2016).

D) Com referência a 2013, o terreno em causa nos autos tinha, de acordo com o projecto de viabilidade de construção fornecido pela Câmara Municipal do..., aprovação afectação de Comércio e Habitação. (Cfr. Documento n.º 4 e Documento n.º 5 juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral).

E) O terreno em causa nos autos tem o valor patrimonial tributário de € 1.111.800,00 (um milhão, cento e onze mil e oitocentos euros), cujo valor se encontra dividido nos seguintes termos:

- € 534.357,62 (quinhentos e trinta e quatro mil, trezentos e cinquenta e sete euros e sessenta e dois cêntimos), apurados por referência a comércio e,

- € 577.436,06 (quinhentos e setenta e sete mil, quatrocentos e trinta e seis euros e seis cêntimos), apurados por referência a habitação.

(Cfr. Documento n.º 4 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral).

F) O valor patrimonial tributário (VPT) foi determinado pela AT em 15 de Fevereiro de 2013. (cfr. Documento n.º 4 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral).

G) Em 12 de Fevereiro de 2015, o Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa contra a liquidação identificada no ponto B) da matéria de facto, pugnando pela sua anulação. (cfr. Documentos n.º 4 e 5 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e Processo Administrativo junto pela Requerida).

H) Em 29 de Junho de 2015 foi a Requerente notificada do indeferimento do processo de revisão oficiosa que tramitou sob o n.º ...2015... (cfr. Documento n.º 3 junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e Processo Administrativo junto pela Requerida).

I) O identificado prédio urbano, classificado como um terreno para construção, não tinha qualquer edificação ou construção erigida sobre o seu solo à data dos factos (2013), sendo o seu respectivo valor patrimonial tributário à data dos factos superior a € 1.000.000,00, cifrando-se, mais concretamente, em:

Identificação do prédio	Valor Patrimonial (€)
... .. (U-...)	1.111.800,00

– *cfr.* os correspondentes actos de liquidação juntos ao pedido de pronúncia arbitral e caderneta predial urbana, respectivamente, Documento n.º 1 e Documento n.º 4 juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e Documentos juntos pela Requerente em resposta a Despacho Arbitral datado de 02 de Março de 2016).

J) A AT, considerando o Valor Patrimonial Tributário atribuído ao terreno para construção *supra* identificado, entendeu estarem verificados os pressupostos objectivos para a liquidação do Imposto do Selo, decorrentes do aditamento à TGIS da verba n.º 28 previsto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

K) No dia 28 de Setembro de 2015, a Requerente apresentou requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – *cfr.* requerimento electrónico no sistema do CAAD.

4. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

6. DO DIREITO

De acordo com as questões enunciadas, que constam do ponto n.º 2 da presente Decisão, e tendo em conta a matéria de facto fixada no ponto n.º 3, importa agora determinar o Direito aplicável.

Desde logo cumpre, primeiramente, apreciar a **questão de excepção** aduzida pela AT na sua resposta, atinente à excepção de caducidade do direito de acção.

Invoca a Requerida que o termo do prazo para o pagamento era Abril de 2014 e que tendo o pedido de pronúncia arbitral sido deduzido em 28 de Setembro de 2015, havia já decorrido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1 do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, verificando-se a excepção, logo o pedido formulado seria intempestivo e o Tribunal dele não pode conhecer, devendo ser absolvida da instância.

Desde já se diga que a Requerida não tem razão.

A Requerida teria razão caso a Requerente tivesse impugnado, directamente, o acto tributário de liquidação, sem fazer qualquer referência ao designado acto administrativo imediato ou directo, *in casu*, o indeferimento do acto de revisão oficiosa.

Sucedo, no entanto, que tal não aconteceu atentas as circunstâncias concretas dos autos.

A Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral em 28 de Setembro de 2015.

Mas fê-lo na sequência da notificação feita pela AT, em 03 de Junho de 2015, de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado.

Tal decorre, inquestionavelmente, da prova junta com os autos.

E do próprio objecto do pedido, como tal formulado pela própria Requerente na petição arbitral (cfr. artigos 1.º e 2.º da petição arbitral).

Dando, assim, cumprimento ao disposto na alínea b), do n.º 2, do artigo 10.º do RJAT.

Nestes termos, o prazo para deduzir o pedido de constituição do Tribunal Arbitral não teve o seu início no termo do prazo de pagamento voluntário do imposto, mas outrossim, na data de indeferimento do pedido de revisão tributária, como, e bem, vem dizer a Requerente, sendo tempestivo o pedido de constituição destes autos arbitrais.

Assim sendo, e sem necessidade de mais comentários adicionais, indefere-se a excepção de caducidade suscitada pela Requerida.

Entrando na **matéria de impugnação**, no que se refere às questões colocadas pela Requerente, e não tendo esta estabelecido qualquer prioridade (que não de índole argumentativa) entre aquelas questões que submeteu a juízo, considerando-se, até, o próprio pedido formulado, cumprirá conhecer em primeiro lugar do vício cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, conforme prescreve o n.º 2 do artigo 124.º do CPPT.

Assim, começar-se-á por analisar a segunda das questões colocadas ao Tribunal, respeitante a matéria de incidência objectiva, já que, procedendo a mesma, obterá a Requerente, desde logo, uma tutela mais eficaz e estável dos seus interesses.

6.1. Do âmbito de incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS

As liquidações que constituem o objecto imediato desta acção arbitral têm a sua origem na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, tendo como pressuposto essencial estar-se perante imóveis que sejam enquadráveis no conceito de “*prédios com afectação habitacional*”.

Uma vez que na situação sob escrutínio **o imóvel em causa é exclusivamente um terreno para construção, desprovido de qualquer edificação**, importa determinar o

sentido da expressão “*prédios com afectação habitacional*” de modo a concluir se abrange, ou não, os terrenos para construção.

A matéria em análise foi já objecto de extensa jurisprudência arbitral tributária. Referimo-nos designadamente, sem preocupações de exaustividade, às decisões proferidas nos processos seguintes: 42/2013-T, de 18-10-2013; 48/2013-T, de 09-10-2013; 49/2013-T, de 18-09-2013; 53/2013-T, de 02-10-2013; 75/2013-T, de 01-11-2013; 144/2013-T, de 12-12-2013 e 158/2013-T, de 10-02-2014.

Tendo os Tribunais Judiciais igualmente se pronunciado sobre esta mesma questão. Referimo-nos às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) nos processos seguintes: 048/14, de 09-04-2014 e 0270/14, de 23-04-2014.

Quer a jurisprudência arbitral citada, como a jurisprudência judicial citada, que acompanhamos, considera que os terrenos para construção estão fora do âmbito da previsão da verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, nos termos que seguidamente se explicitam, começando por se analisar o contexto legislativo no qual ocorreu o aditamento da verba 28 à TGIS.

A. Contexto da aprovação da verba 28.1 da TGIS e respectivo regime

Na discussão no Parlamento da Proposta de Lei n.º 96/XII (2.^a), que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, que aditou a verba 28 à TGIS, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou que:

“(…) Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os contribuintes e incida sobre todos os tipos de rendimento, abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria, recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional (...).

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre os rendimentos do capital sobre as mais-valias mobiliárias; e o reforço das regras de combate à fraude e à evasão fiscais.

*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 2013” (realçado nosso) – cf. Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XXII-2, de 11 de Outubro de 2012, pp. 31-32.*

Quer as **casas**, quer os **prédios urbanos habitacionais** aqui referidos não se reconduzem a terrenos para construção. Nota-se que os prédios urbanos habitacionais são um dos conceitos classificatórios constantes do artigo 6.º do Código do IMI claramente distinto dos terrenos para construção. Com efeito, dispõe o citado n.º 1 do artigo 6.º que:

“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

- (i) Habitacionais;**
- (ii) Comerciais, industriais ou para serviços;**
- (iii) Terrenos para construção;**
- (iv) Outros.”** (realçado nosso)

Assim, **prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção são, para efeitos de IMI** (cuja aplicabilidade, por remissão, ao Imposto do Selo é, como adiante se verá, de

convocar), **duas categorias distintas**, com classificações e definições legais próprias constantes do mencionado artigo 6.º do Código do IMI¹.

À face do exposto e como salienta a decisão arbitral no processo n.º 75/2013-T, de 1 de Novembro de 2013, afigura-se claro que *“no espírito da Proposta da Lei que originou a Lei n.º 55-A/2012 não estava a tributação dos terrenos para construção, não existindo, por outro lado, qualquer evidência em sentido diferente proveniente dos Deputados que aprovaram a lei”*.

Fixado o contexto, cabe referir que o regime em causa veio a ser aprovado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e, de entre várias alterações que promoveu ao Código do Imposto do Selo, aditou a verba 28 à TGIS, 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 %”. (realçado nosso)

¹ Os n.ºs 2 a 4 do artigo 6.º do Código do IMI definem os conceitos em apreço:

“2 – Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

3 – Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (redacção da Lei n.º 64-A/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.”

B. O conceito de “*prédio com afectação habitacional*”

Importa, assim, interpretar o disposto na verba 28.1 da TGIS e determinar o seu sentido e alcance, atenta a **ausência de uma definição legal do conceito de prédio com afectação habitacional** (noção fundamental ao recorte da incidência objectiva), seja no próprio Código do Imposto do Selo seja em qualquer outro diploma, incluindo o Código do IMI aplicável por remissão.

Com efeito, como salientado no Acórdão Arbitral relativo ao processo n.º 53/2013-T, de 2 de Outubro de 2013, o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” não é empregue pela demais legislação tributária, em particular, no que ao caso releva, no Código do Imposto do Selo e no Código do IMI, este último, de aplicação subsidiária no âmbito da verba 28 da TGIS, conforme previsto nos artigos 2.º, n.º 4; 3.º, n.º 3, alínea u); 5.º, alínea u); 23.º, n.º 7; 46.º, n.º 5 e 67.º, n.º 2, todos do Código do Imposto do Selo.

No mesmo sentido, refere a decisão Arbitral no processo n.º 144/2013-T, de 12 de Dezembro de 2013, que este conceito usado pela verba 28.1 (de prédio com afectação habitacional) “*não só não surge definido em qualquer disposição do Código do Imposto do Selo, como tão-pouco é usado no Código do IMI, diploma para que expressamente remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS quando estejam em causa matérias não reguladas no CIS relativamente à verba 28.*”

As normas fiscais devem ser interpretadas como quaisquer outras, estando ultrapassada a concepção de que lhes assistiria o carácter excepcional que outrora lhes foi assinalado.

De notar a este respeito que o artigo 9.º do Código Civil marca a prevalência do espírito sobre a letra da lei, embora tenha colocado expressamente a letra como limite à

busca do sentido². O artigo 9.º do Código Civil representa a emanção de um princípio geral hermenêutico, assistindo-lhe, por essa razão, validade intrínseca. Dispõe este preceito que:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

A LGT, no seu artigo 11.º, veio, no campo específico das leis tributárias, consagrar um conjunto de regras de interpretação nos seguintes moldes:

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

² *Veja-se Oliveira Ascensão, Interpretação de leis. Integração de lacunas. Aplicação do princípio da analogia”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 57 – III, Lisboa, Dezembro 1997, pp. 913-941.*

Afigura-se que o texto da LGT nada acrescenta, remetendo para as regras e princípios gerais, para além de incorporar princípios distintos de difícil compatibilização.

Como se viu acima, o Código do IMI utiliza (no seu artigo 6.º, n.º 1) a noção de prédios urbanos habitacionais, que consagra como uma categoria autónoma e distinta da dos terrenos para construção, mas não prevê o conceito de “*prédio com afectação habitacional*”, cuja interpretação agora se impõe.

Neste ponto, recorreremos, de novo, à jurisprudência arbitral e ao Acórdão proferido no processo n.º 53/2013-T, acima referenciado, que aqui se sufraga e de que se transcreve o seguinte excerto:

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

O conceito mais próximo do teor literal desta expressão utilizada é manifestamente o de «prédios habitacionais», definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como abrangendo «os edifícios ou construções» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

A entender-se que a expressão «*prédio com afectação habitacional*» coincide com [a] de «*prédios habitacionais*», é manifesto que as liquidações enervarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são ***terrenos para construção***, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «*prédios habitacionais*».

Por isso, a adoptar-se a interpretação de que «prédio com afectação habitacional» significa «prédio habitacional», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção.

No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito.

3.2.6. Conceito de «prédio com afectação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais»

A palavra «afectação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «acção de destinar alguma coisa a determinado uso»¹.

«Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento»².

A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre actos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do

Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional. (...)

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

*À face daqueles significados das palavras «afecção» e «afectar», que são «dar destino» ou «aplicar», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que **já estão aplicados a fins habitacionais**, pelo que importa indagar se abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados e aqueles cujo destino é desconhecido.*

*À face do teor literal da verba n.º 28.1, é de afastar do âmbito de incidência do Imposto do Selo aí previsto os terrenos para construção de algumas Requerentes que **ainda não têm definido qualquer tipo utilização**, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais. Isto é, os terrenos para construção que não tem utilização definida não podem ser considerados prédios com afecção habitacional, pois não têm ainda **nenhuma afecção** nem outro destino que não seja a construção de tipo desconhecido. Uma interpretação no sentido de que a verba n.º 28.1 se reporta a prédios cuja afecção é desconhecida não tem o mínimo de correspondência verbal na letra daquela norma, pelo que um hipotético pensamento legislativo desse tipo não pode ser considerado pelo intérprete da lei, em face da proibição que consta do n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.*

*Mas, isto não basta para esclarecer a situação daqueles terrenos para construção que, **não estando ainda aplicados** a fins habitacionais, **já têm um destino determinado**, designadamente, na licença de loteamento (...).*

*Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afectado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num acto de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a **efectiva atribuição desse destino é concretizada**.*

Desde logo, o confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afectação efectiva.

*Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um **prédio habitacional**.*

Por isso, no pressuposto de que o legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil que se presume), se pretendesse reportar-se a esses prédios já licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto teria utilizado o conceito de «prédios habitacionais», que expressaria perfeita e claramente o seu pensamento, à face da definição dada por aquele n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

*Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afectação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), **tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim**.*

Que é este o sentido da expressão «afecção», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «estejam afectos ou, na falta de concreta afecção, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afecção é concreta, efectiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela, o que evidencia que a afecção é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante⁴.

De resto, o texto da lei ao adoptar a fórmula «prédio com afecção habitacional», em vez de «prédios urbanos de afecção habitacional», que aparece na referida «Exposição de Motivos», aponta fortemente no sentido de que se exige que a afecção habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afecção.

No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os factores a ponderar na avaliação de terrenos para construção. O que se pondera aí, ao fazer referência ao «edifício a construir» é a ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afecção e ocorre antes desta.

A correcção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efectivamente afectos à habitação, se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é também confirmada pela ratio legis perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afecção habitacional, no contexto das «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também erige em elementos interpretativos⁵.

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afecção habitacional» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência

*do imposto os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os **prédios afectos à actividade económica**, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis máximos históricos, com avalanche de encerramento de empresas derivado de insustentabilidade económica.*

Tendo em mente esta situação e sendo consabido e público que a reanimação da actividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que não se tomassem legislativamente medidas que dificultassem a actividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afecta a competitividade em termos internacionais.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas⁶.”

Neste âmbito, pelas razões acabadas de expor, não pode proceder o entendimento preconizado pela AT de que a noção de afectação (habitacional) de um prédio urbano se deve ir buscar ao regime de avaliação dos imóveis constante do artigo 45.º do Código do IMI (que tem em consideração o coeficiente de afectação previsto no artigo 41.º do mesmo Código).

De facto, como bem refere a decisão do processo arbitral n.º 144/2013-T, “*Se o sentido primacial de “afectação”, como deixámos dito, sugere um destino efectivo, directo, dado a um determinado bem, não vemos como possa este entendimento ser infirmado pela constatação de que o legislador, no âmbito da avaliação de terrenos para construção,*

autoriza (a admitir que autoriza) o uso do coeficiente de afectação, tendo em vista o que nele pode vir a ser construído.

C. O caso *Sub Judice*

De acordo com a matéria de facto, que resulta consensual, o imóvel subjacente às liquidações de Imposto do Selo efectuadas, aqui impugnadas, consubstancia um terreno para construção, desprovido de qualquer edificação.

Tomando como correcto e válido (como tomamos) o entendimento segundo o qual a verba 28.1 da TGIS, com a redacção vigente à época do facto tributário em causa nos autos, postula a necessidade de uma efectiva afectação habitacional de um prédio urbano e não meramente potencial, um terreno para construção não pode considerar-se incluído naquela verba, pois não permite, pela sua própria natureza, ter uma afectação habitacional efectiva e actual.

Assim, na situação vertente não estamos perante um prédio com afectação habitacional actual, pelo que não pode incidir sobre o mesmo o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, padecendo a liquidação controvertida de erro nos pressupostos, consubstanciado na violação da referida verba 28.1, devendo a mesma ser anulada (*cf.* artigo 163.º do CPA, de aplicação subsidiária *ex vi* artigos 2.º alínea d) do CPPT e 29.º, n.º 1, alíneas a) e d) do RJAT).

Diga-se que o exposto não conhece qualquer alteração por virtude da entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE 2014) que alterou a verba 28.1 da TGIS, passando a tributar os terrenos para construção, porquanto, não foi atribuída a esta lei natureza interpretativa, o que obsta à sua aplicação aos factos tributários ocorridos em data anterior à sua entrada em vigor, como sucede no caso dos autos.

A procedência da invalidade em causa, conferindo uma tutela segura e eficaz dos interesses da Requerente, prejudica o conhecimento da primeira e terceira questões colocadas, motivo pelo qual não se procederá ao conhecimento da mesma.

6.2 Do reembolso da quantia paga e do pedido de Juros Indemnizatórios

A Requerente vem pedir o reembolso da quantia paga ao abrigo dos actos de liquidação em crise nos autos, no montante total de € 11.118,00, acrescido de juros indemnizatórios pelo pagamento indevido deste montante.

No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, pelas razões que melhor se expenderam nesta decisão, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro nos autos que a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto impugnados é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) das normas jurídicas ao caso concreto.

Consequentemente a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios deverão ser pagos à Requerente desde a data em que efectuou os respectivos pagamentos das liquidações de imposto do selo em causa nos autos até ao integral reembolso dos montantes pagos, à taxa legal.

Termos em que procede o pedido da Requerente.

7. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a anulação das liquidações de Imposto do Selo, melhor identificadas nos autos sob os números 2014..., 2014 ... e 2014..., no valor total de € 11.118,00, com as legais consequências.

- Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida a reembolsar à Requerente a quantia paga a título de imposto do selo, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efectuado até à data do integral reembolso do mesmo.

* * *

Fixa-se o valor do processo em **Euro 11.118,00**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **Euro 918,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Março de 2016.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

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