

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 542/2016-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Terrenos para Construção.**

## **DECISÃO**

### **I. RELATÓRIO**

A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na..., n.º..., ...-... Lisboa, aqui em representação do B...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado (doravante “Requerente”), com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, vem, 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 apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado contra os actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2012 ... e n.º 2012..., emitidos pela AT ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), relativos ao ano 2012, no valor de €10.657,35.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 26.09.2016 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 25.11.2016.

A AT respondeu, defendendo a improcedência do pedido, pugnando pela manutenção dos actos de liquidação por consubstanciar correcta interpretação da verba 28 da TGIS.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

Não ocorrem quaisquer nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

Com base nos elementos que constam do processo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** O Requerente é, no âmbito da sua actividade, proprietário de diversos prédios, incluindo prédios habitacionais, comerciais e terrenos para construção;
- B.** Em 2012, o Requerente foi notificado dos actos liquidação de Imposto do Selo n.º 2012 ... e n.º 2012..., emitidos ao abrigo da verba 28.1 da TGIS (documentos 2 e 3);
- C.** O acto de liquidação de IS n.º 2012 ... incidiu sobre o prédio da propriedade do Requerente sito no Lugar ..., ..., em ..., inscrito na matriz sob o artigo matricial ..., descrito na conservatória de registo predial de ..., sob o número..., encontrando-se classificado como terreno para construção, com o valor patrimonial tributário de €1.009.200 (documento 4);

- D.** O acto de liquidação de IS n.º 2012 ... incidiu sobre o prédio da propriedade do Requerente sito Lugar ..., ..., em ..., inscrito na matriz sob o artigo matricial..., descrito na conservatória de registo predial de ..., sob o número..., encontrando-se classificado como terreno para construção, com o valor patrimonial tributário de €1.065.720 (documento n.º 5);
- E.** O Requerente procedeu ao pagamento do montante subjacente aos actos de liquidação de IS, no valor de €10.657,35 (documento n.º 6);
- F.** A 30 de Março de 2016, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de IS *sub judice* (PAT);
- G.** A 12 de Maio de 2016, através do Ofício n.º..., o Requerente foi notificado do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado (documento n.º 1).

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber se a verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que prevê a tributação de prédios de valor igual ou superior a €1.000.000 abrange ou não os terrenos para construção.

Neste sentido defende a Requerente, em síntese, o seguinte:

- 1.** A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro de 2012 promoveu diversas alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, ao Código do

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ao Código do Imposto do Selo e à Lei Geral Tributária, pretendendo “alargar a tributação do capital e da propriedade”, por forma a garantir “uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento”.

2. Entre outras alterações, a referida Lei aditou à TGIS a respectiva verba 28, nos termos da qual o Imposto do Selo passou a incidir sobre: “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:

28.1 - Por prédio com afectação habitacional - 1 %;

28.2 - Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam residentes em país, ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças - 7,5%”.

3. A redacção da citada verba 28.1 foi posteriormente alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014), com efeitos a 1 de Janeiro de 2014, passando a mesma a ter a seguinte redacção: “28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1 %”, a qual não tem aplicação face aos actos tributários *sub judice*;

4. De facto, a verba 28.1 da TGIS deve abranger unicamente prédios que estejam efectivamente afectos a fins habitacionais, i.e. prédios que tenham (já) uma afectação habitacional;

5. Assim, atento o teor literal da verba 28.1 da TGIS, o respectivo âmbito de incidência não poderá incluir prédios que tenham outra utilização – que não habitacional – ou prédios que não tenham qualquer tipo de utilização definida, dado os mesmos não estarem efectivamente afectos a fins habitacionais;

6. Atenta a análise supra expandida, resulta evidente que o âmbito de aplicação da verba 28.1 da TGIS, na sua versão original, não incluía prédios que não tenham uma utilização definida ou que estejam afectos a outros fins que não habitacionais. De facto, tais prédios não poderão ser considerados “prédios com afectação habitacional”.
7. Neste sentido, os prédios inscritos na matriz enquanto “terrenos para construção” não poderão ser objecto da tributação especial consagrada na referida verba 28.1 da TGIS.
8. Ora, as liquidações de IS *sub judice* respeitam a prédios que se encontram inscritos na matriz como “terrenos para construção”, nos termos do artigo 6.º do Código do IMI.
9. Os prédios em análise não se encontram edificados, não sendo possível, no seu estado actual, conferir qualquer “utilização habitacional” aos mesmos.
10. De facto, ainda que exista a expectativa de que, no futuro, tais prédios venham a ser edificados e que, nesse momento, os mesmos passem a reunir as condições necessárias a uma “utilização habitacional”, actualmente tais prédios não estão afectos àquela utilização, nem poderiam estar.
11. Assim, e nos termos do que ficou acima expandido, os prédios em análise não configuram prédios com “afectação habitacional” e, como tal, não podem os mesmos ser incluídos no âmbito de aplicação da verba 28.1 da TGIS do Código do IS.
12. Deste modo, ao contrário do que resulta da decisão da AT, as liquidações de IS *sub judice* não resultam da aplicação da lei, sendo ao invés as mesmas manifestamente ilegais.

- 13.** A título subsidiário, e sem prejuízo do quanto foi expandido *supra*, entende o Requerente que a tributação consagrada na verba 28 da TGIS é contrária ao princípio basilar da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e, em paralelo, contrária ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3 do mesmo compêndio.
- 14.** De facto, por um lado, a tributação especial em análise incide unicamente sobre uma parcela do património imobiliário de valor superior a €1.000.000,00, i.e. o património imobiliário destinado à habitação – e, de acordo com a redacção em vigor desde 1 de Janeiro de 2014, terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação –, estando excluído todo o património de elevado valor mas destinado a outros fins.
- 15.** A norma, não sujeitando a tributação os prédios urbanos que não estejam afectos a habitação – ainda que os mesmos tenham um valor patrimonial tributário muito superior a €1.000.000,00 – diferencia os contribuintes sem atender à respectiva capacidade contributiva (cf. artigo 104.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa).
- 16.** Por outro lado, esta tributação especial, nos moldes em que foi implementada – ao incidir sobre prédios urbanos, isoladamente considerados – não logra “penalizar” ou “agravar” de forma efectiva todos os proprietários que têm um património imobiliário de elevado valor e que, como tal, demonstram uma “capacidade contributiva” superior.
- 17.** De facto, atenta a solução tributária preconizada na verba 28 em análise, caso um proprietário detenha apenas um único prédio urbano e o mesmo tiver um valor patrimonial superior a €1.000.000,00, o mesmo será sujeito a tributação especial; diversamente, caso um proprietário detenha múltiplos prédios urbanos de valor unitário inferior a €1.000.000,00, mas que no seu total perfazem um valor muito superior, não será sujeito a esta tributação especial.

- 18.** A aplicação da verba em análise gera, assim, situações em que é conferido um tratamento desigual de situações de facto iguais, atentando contra o princípio geral da igualdade e contra o princípio da capacidade contributiva, pressuposto e critério da tributação.
- 19.** Atento o que ficou expendido supra, deve a verba 28 da TGIS – aditada pelos artigos 4.º e 6.º da Lei n.º 55-A/2012 – ser desaplicada *in casu* porque manifestamente inconstitucional e, em consequência, devem as liquidações de IS *sub judice* ser anuladas.
- 20.** Os actos de liquidação em análise são manifestamente ilegais nos termos acima expendidos, pelo que deve o Requerente ser ressarcido do valor do IS liquidado com base nas mesmas, porque não devido.
- 21.** O Requerente mais requer que, sendo julgada procedente a decisão arbitral ora requerida, lhe sejam pagos, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e dos artigos 43.º e 100.º, ambos da LGT, os respectivos juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de parte dos actos tributários em análise.

Por sua vez, a AT defende, em síntese, o seguinte:

- 1.** 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 Código do IMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS;
- 2.** Nos termos do disposto no n.º1 do artigo 2.º do Código do IMI, “prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com caracter de permanência desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações,

edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”;

3. Por sua vez, o artigo 6.º, n.º 1 do Código do IMI dispõe sobre as espécies de prédios urbanos, considerando que se integram neste conceito os terrenos para construção, isto é, 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;
4. A alusão a prédios com afectação habitacional constante da verba 28 da TGIS do Código do IS deverá ser entendida de forma ampla, abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção, desde logo pela própria redacção da norma e do conceito utilizado.
5. Assim, a tributação em sede de IS haverá de obedecer ao critério da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza evidenciada no valor dos imóveis.
6. Os actos tributários impugnados consubstanciam, em termos de substância, uma interpretação e aplicação de acordo com a lei e a Constituição da República Portuguesa, devendo ser mantidos.

Vejamos o que deve ser entendido.

A questão do enquadramento dos terrenos para construção, no âmbito da norma de incidência prevista na verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, já foi objecto de várias decisões arbitrais e, também, judiciais, que acompanhamos, no sentido de que aquela norma apenas abrange os prédios de afectação habitacional e não os terrenos para construção.<sup>1</sup>

Vejam os fundamentos do enquadramento jurídico propugnado.

### **1. Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro**

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, efectuou várias alterações ao Código do IS e aditou à TGIS a verba 28, com a seguinte redacção:

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito d IMI:

28.1 – Por prédio com afetação 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 %.”

---

<sup>1</sup> Vide decisões do CAAD in [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt) e acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 9.04.2014, proferido no âmbito do processo n.º 1870/13, do processo n.º 1876/13, do processo 1876/13; de 14.05.2014 proferido no processo n.º 1871/13; de 2.07.2014, proferido no processo n.º 467/14; de 14.05.14, proferido no processo n.º 317/14, entre outros.

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras atinentes à liquidação do imposto previsto naquela verba:

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

- a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;
- b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo (doravante Código do IS) na data referida na alínea anterior;
- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;
- f) As taxas aplicáveis são as seguintes:
  - i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;
  - ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;
  - iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares 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.”

## **2. Interpretação da Lei**

Atendendo aos princípios de interpretação da Lei, será necessário determinar qual é o âmbito do conceito de prédio com afectação habitacional, no sentido de determinar se ali cabem ou não os terrenos para construção.

O artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias nos seguintes termos:

### **“Artigo 11.º**

#### **Interpretação**

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.
2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.
3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.
4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”

Os princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

**“Artigo 9.º**

**Interpretação da lei**

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.
2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.
3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Para procedermos à interpretação da verba 28 da TGIS, aqui em discussão, será necessário determinar o que é que deve entendido por prédio com afectação habitacional, procurando-se no Código do IMI a sua definição.

No Código do IMI, enumeram-se as espécies de prédios nos seus artigos 2.º a 6.º nos seguintes termos:

**“Artigo 2.º**

**Conceito de prédio**

- 1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as

águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

### **Artigo 3.º**

#### **Prédios Rústicos**

1 - São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano, exceto os que sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, e os que tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais, desde que:

- a) Estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas e silvícolas;

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 ou silvícolas e estejam a ter, de facto, esta afetação.

3 - São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas ou silvícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

b) As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º.

4 - Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.

5 - A qualificação dos rendimentos referidos no presente diploma é aquela que é considerada para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

#### **Artigo 4.º**

##### **Prédios urbanos**

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

### **Artigo 5.º**

#### **Prédios mistos**

1. Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.
2. Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido misto.

### **“Artigo 6.º**

#### **Espécies de prédios urbanos**

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) Habitacionais;
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros.

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

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

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.”

Do exposto resulta que, na classificação dos prédios constante do Código do IMI, o conceito de “prédio com afectação habitacional” não tem cabimento, não sendo conhecida a utilização deste conceito em qualquer outra disposição jurídica.

Assim, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de “prédio com afectação habitacional” com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas.

O ponto de partida da interpretação daquela expressão “prédios com afectação habitacional” é, naturalmente, o texto da lei, sendo com base nele que há que reconstituir o “pensamento legislativo”, como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT.

Conforme resulta da decisão do CAAD, proferida no âmbito do processo n.º 53/2013-T:

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

A entender-se que a expressão «prédio com afectação habitacional» coincide com o de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enfeixarão 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.»

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

(...)

A palavra «afecção», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de “acção de destinar alguma coisa a determinado uso”. (<sup>1</sup>)

«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». (<sup>2</sup>)

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.

Na verdade, embora na «Exposição de Motivos» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.<sup>a</sup> ( <sup>3</sup> ), em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do Governo de «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e ao seu empenho «em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afectação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

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.ºç 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 «afectação» 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 afectação habitacional, pois não têm ainda nenhuma afectação 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 afectação 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.

(...)

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 Código do IMI, 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 afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afectação é concreta, efectiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela, o que evidencia que a afectação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante.

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

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

A correcção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam 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 afectação habitacional, no contexto das «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também erige em elementos interpretativos.

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

imposto os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afectos à actividade económica, 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.

(...)

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

Assim, tendo em conta o exposto e considerando que o prédio, objecto dos actos de liquidação de IS *sub judice*, constitui um terreno para construção, não tendo sido alegada nem provada a sua afectação habitacional efectiva, tal prédio não pode ser entendido como um prédio com afectação habitacional actual, pelo que não incide sobre esse prédio o IS previsto na verba 28.1 da TGIS.

Deste modo, os actos de liquidação de IS enfermam de vício de violação de Lei, por erro sobre os pressupostos de direito, sendo, portanto ilegais.

#### **IV.DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A)** Julgar procedente, por provado, o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência declarar ilegal e anular o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado e os actos de liquidação de IS identificados nos autos;

B) Julgar procedente, por provado, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, condenando a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária em conjugação com o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

C) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €10.657,35.

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Janeiro de 2017

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi 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, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)