

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 411/2017-T

Tema: IS - Terrenos para construção - Verba 28.º da TGIS.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A...- Fundo de Investimento Imobiliário Aberto, com sede sita na ..., n.º..., ... -... Lisboa, portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC: ..., representado pela sociedade gestora B...- Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Mobiliário, SA, (NIPC...), doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria E Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi notificada a Autoridade Tributária em 2017-07-17.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2017-08-30, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2017-09-17, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, no dia 2017-09-17 conforme consta da respetiva ata.

B – PEDIDO

1. A ora Requerente, peticiona a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, números 2015..., 2015..., 2015..., que fixou um imposto a pagar de € 44.071,76 (quarenta e quatro mil, setenta e um euros e setenta e seis cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, o seguinte:
 - a. A Requerente é proprietária, à data a que se reporta a liquidação subjacente aos presentes autos (2014), do prédio atualmente artigo matricial..., da União de Freguesias de ..., ... e ..., concelho e distrito do Porto.

- b. O prédio à data dos factos, encontrava-se inscrito na respetiva matriz como terreno para construção.
- c. O prédio inscrito na respetiva matriz como terreno para construção não pode ser subsumível no conceito de "*prédio com afetação habitacional*" e, por conseguinte, não se encontra incluído no âmbito de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS.
- d. Alega a Requerente que o prédio em causa no presente pedido, não tinha em 2014 uma "*edificação, autorizada ou prevista*" para "*habitação*" conforme exigido pela verba 28.1 da TGIS.
- e. Nestes termos, atenta a situação do prédio em análise, não poderia ter sido aplicada *in casu* a tributação consagrada na verba 28.1 da TGIS, dado não estarem verificados os respetivos pressupostos de aplicação.
- f. Termina a Requerente alegando que deve a liquidação de IS, objeto mediato do presente pedido, ser declarada ilegal por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e no artigo 6.º do Código do IMI.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
 - a. Na caderneta predial que está na base da presente liquidação, verifica-se que o terreno para construção está afeto à habitação.
 - b. Ora, os prédios urbanos que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuída a afetação habitacional no âmbito das respectivas avaliações, constando tal afetação das respetivas matrizes, estão sujeitos a Imposto de Selo.

- c. Não existindo em sede de IS definição do que se entende por ‘prédio urbano’, ‘terreno para construção’ e ‘afetação habitacional’ é necessário recorrer subsidiariamente ao CIMI para obter uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no artigo 67º, n.º 2 do CIS na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10.
- d. Do “Averbamento n.º 2 ao alvará de loteamento n.º ALV/.../.../...” que consta a fl. 20 do processo administrativo, consta de forma expressa a área total de construção e a área total de lotes, não deixando dúvidas que a finalidade do prédio em causa é a construção.
- e. Não se podendo ignorar que o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, entre outros elementos, o número de lotes e a indicação da área de localização, finalidade, área de implantação, área de construção, número de pisos de número de fogos de cada um dos lotes, com especificação dos fogos destinados a habitações a custos controlados, quando previsto, nos termos da alínea a) do artigo 77º do RJUE.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

- 4. Para a apreciação das questões submetidas a apreciação, cumpre descrever a matéria factual relevante, baseada na prova documental carreada pelas partes para os autos e a inexistência de impugnação do processo administrativo tributário.
- 5. Assim, em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal por assente, os seguintes factos:
- 6. A Requerente é proprietária do prédio urbano correspondente a um terreno para construção, atualmente artigo matricial ..., da União de Freguesias de ..., ... e ..., concelho e distrito do Porto;
- 7. O prédio à data dos factos, encontrava-se inscrito na respetiva matriz como terreno para construção;

8. O VPT, base da liquidação impugnada corresponde a 4.407.175,50€;
9. O Valor patrimonial Tributário, à data (31.12.2014), para efeito das liquidações é superior a €1.000.000,00 (um milhão de Euros);
10. O prédio urbano em questão, constituiu um terreno para construção que foi alvo de um processo de loteamento, emitido em 03.12.2009, pela Câmara Municipal de ..., cujo Alvará de Loteamento n° ALV/.../.../..., autoriza a constituição de um edifício destinado à habitação.
11. A Requerente, foi notificada dos seguintes atos de liquidação do Imposto de Selo:
 - a. n.º 2015..., de 2014, referente à primeira prestação do Imposto de Selo, sobre o imóvel, ...-D-U-..., com a coleta de 44.071,76€ e um imposto a pagar de 14.690,60€.
 - b. n.º 2015..., de 2014, referente à segunda prestação do Imposto de Selo, sobre o imóvel, ...-D-U-..., com a coleta de 44.071,76€ e um imposto a pagar de 14.690,58€.
 - c. n.º 2015..., de 2014, referente à terceira prestação do Imposto de Selo, sobre o imóvel, ...-D-U-..., com a coleta de 44.071,76€ e um imposto a pagar de 14.690,58€.
12. A Requerente, apresentou reclamação graciosa com o n° ...2017..., sobre a qual foi emitido despacho de indeferimento em 07/04/2017, e o mesmo foi notificado à Requerente.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

13. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

- 14.** Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentado, constitui questão central a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

A) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, referente ao ano de 2014, respetivamente n.º 2015..., 2015..., 2015..., que fixou um imposto a pagar de € 44.071,76 (quarenta e quatro mil, setenta e um euros e setenta e seis cêntimos).

B) Do Pagamento de Juros Indemnizatórios.

H- MATÉRIA DE DIREITO

- 15.** Atendendo às posições assumidas pelas partes, nos articulados apresentados, a questão central a dirimir por este Tribunal Arbitral, consistirá em decidir se o ato de liquidação de Imposto do Selo, n.º 2015..., 2015..., 2015..., que fixou um imposto a pagar de € 44.071,76 (quarenta e quatro mil, setenta e um euros e setenta e seis cêntimos), sobre o prédio urbano, artigo matricial ..., da União de Freguesias de..., ... e ..., concelho e distrito do Porto, com o valor patrimonial de € 4.407.175,50€, se baseou na errónea interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS e do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), i) da citada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
- 16.** Atendendo à matéria de facto fixada como provada, iremos então determinar o direito aplicável, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 124º do CPPT, à análise dos vícios do ato de liquidação, cuja procedência determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses dos Requerentes.
- 17.** Iremos assim, proceder à análise dos Vícios por erro sobre os pressupostos do direito sobre a liquidação, quanto à questão do enquadramento de terrenos para construção,

no âmbito de incidência do artigo 28º n.º .1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

- 18.** Com a alteração do regime, quanto à sujeição a Imposto do Selo, dos prédios com afetação habitacional, através do aditamento da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efetuada pelo artº 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, esta passou a tipificar os factos tributários, conforme a seguinte redação:

"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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI;

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 %."

- 19.** E constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabeleceram as 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:

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

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

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;

A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;

O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;

As taxas aplicáveis são as seguintes:

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."

20. Sobre a interpretação deste diploma legal, já se pronunciou o acórdão 53/2013-T¹, o qual decidiu da seguinte forma: *"Utilizou-se na referida verba 28.1 e nas subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da 55-A/2012, um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária nestes preciso termos que é o de "prédio com afetação habitacional". Designadamente no CIMI, que em várias normas do CIS nos recursos introduzidas por aquela Lei é indicado como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previstos na referida verba n.º 28 [artigos 2.º, n.º 4, 3.º, n.º 3, alínea u), 5.º, alínea u), 23.º, n.º 7, e 46.º e 67.º do CIS], não é utilizado um conceito definido naqueles termos."*
21. Assim e quanto à Verba 28º n.º .1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, é necessário para a sua aplicação aos terrenos para construção, a verificação de três requisitos cumulativos, respetivamente a saber:
- i. *Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos;*
 - ii. *O VPT do prédio urbano seja igual ou superior a € 1.000.000 €*
 - iii. *E o terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*
22. Dos factos provados, não nos merece dúvida que os dois primeiros requisitos se encontram preenchidos.
23. Quanto ao terceiro requisito, e conforme o estipulado no dito diploma legal, o terreno para construção tem de estar autorizado para a construção ou edificação, autorização essa que é efetuada mediante um Alvará de Loteamento.
24. A Verba 28.1 exige que essa autorização seja emitida para a edificação/construção de um prédio urbano para habitação.
25. Como tal, a Autorização mediante um Alvará de Loteamento destina-se a edificação/construção de um prédio urbano com o fim ou natureza habitacional.

¹ Sobre este assunto já decidiram os acórdãos do Tribunal Arbitral do CAAD, n.º 42/2013-T, 48/2013-T,

26. Nestes termos, cabe ao presente Tribunal, determinar se o Alvará de Loteamento o qual autorizou a edificação/construção para fins habitacionais, abrange o conceito de **prédio urbano (terreno para construção) para habitação.**
27. Quanto ao conceito de prédio, é para tal necessário recorrer ao conceito de prédio tal como disposto no CIMI, no qual se enumeram as espécies de prédios, nos seus artigos 2.º a 6.º, e que se transcrevem para melhor entendimento:

“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 que não sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, desde que:

Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);

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 estejam a ter, de facto, esta afectação.

3 – São ainda prédios rústicos:

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

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

4 – Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos

arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.

Artigo 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 como misto.

Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

1 – Os prédios urbanos dividem-se em:

Habitacionais;

Comerciais, industriais ou para serviços;

Terrenos para construção;

Outros.

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

3 – Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redacção da Lei n.º 64-A/08, de 31-12)

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.”

28. Vejamos, no que concerne à interpretação das Normas Tributárias, para o caso sub Júdice, o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária:

“Artigo 11.º

Interpretação

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.

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 diretamente da lei.

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

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

29. A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, tal como o dispõe o artigo 9.º do Código Civil por remissão do n.º 1 do artigo 11.º da LGT, o qual estabelece o seguinte:

“Artigo 9.º

Interpretação da lei

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.

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.

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.”

30. Em face à fundamentação de direito já exposta, e atendendo às disposições legais enunciados, surgem as seguintes interpretações do conceito de «*prédio com afetação habitacional*». O Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais, e o Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*».
31. No disposto nos artigos 2.º a 6.º do CIMI supra transcritas, não é utilizado pelo legislador, na classificação dos prédios, o conceito de «*prédio com afetação*

habitacional». Igualmente não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.

32. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «*prédio com afetação habitacional*» com qualquer outro conceito utilizado noutros diplomas, pode originar várias hipóteses interpretativas.
33. O texto da lei, é o ponto de partida para a interpretação da expressão «*prédios com afetação habitacional*», pois é com base nele que há que reconstituir o «pensamento legislativo», como o 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, já transcritos.
34. Assim sobre a interpretação do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», é importante citar o Acórdão 53/2013-T, o qual se pronunciou sobre esta matéria. E nesse Acórdão é igualmente sustentado duas hipóteses interpretativas do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», respetivamente no mesmo sentido da presente decisão, quanto ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais, e quanto ao Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*».
35. *Escreve o acórdão 53/2013-T, sobre o conceito de «prédio com afetação 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 afetação 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».

Por isso, a adotar-se a interpretação de que «prédio com afetação 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."

- 36.** Sobre a interpretação da segunda hipótese: Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais», volta-se a citar o acórdão 53/2013-T:

"A palavra «afetação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «ação de destinar alguma coisa a determinado uso». (²)

«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 direto 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

² Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, I volume, página 102.

suposto (nem sempre exato) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento». (³)

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 atos, 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.^a (⁴), 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 efetiva 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,

³ BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

⁴ A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afetação 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 detetar coerência legislativa na solução adotada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adotada (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 «afetação» e «afetar», 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 afetação habitacional, pois não têm ainda nenhuma afetação 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 afetação 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, o que é o caso dos prédios referidos nas alíneas z) a dd) da matéria de facto fixada.

Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afetado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num ato de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a efetiva 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 afetação efetiva.

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 afetação 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 efetiva afetação a esse fim.

Que é este o sentido da expressão «afetação», 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 afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afetação é concreta, efetiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afeto a ela, o que evidencia que a afetação 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. (⁵)

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

No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os fatores 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,

⁵ Outras normas do CIMI, deixam perceber que o termo «afetação» é utilizado para referenciar situações já existentes e não meramente futuras, mesmo que previsíveis, como o «destino». É o caso do artigo 9.º do CIMI, que, depois de estabelecer que «o imposto é devido a partir» «do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda» ou «do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda» [alíneas d) e e) do n.º 1], determina que «para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios àqueles fins». A «afetação dos prédios àqueles fins», no contexto deste artigo 9.º, reconduz-se à atribuição concreta aos prédios do fim «para venda», materializado pela sua inventariação, não bastando que tenham sido construídos ou adquiridos tendo em vista a sua venda.

que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afetação e ocorre antes desta.

A correção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efetivamente afetos 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 afetação 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. (6).

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afetação habitacional» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afetação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afetos à atividade 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 atividade 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 atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afeta a competitividade em termos internacionais.

⁶ Não se tem em mente, nesta abordagem, os casos especiais previstos na verba n.º 28.2, de titularidade dos prédios por pessoas coletivas residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças a que, como em outras normas, se atribui forte penalização tributária, por se tratar de situações normalmente associadas a evasão fiscal.

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 afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas. (⁷)"

37. Com efeito, resulta do supra exposto, que se encontra dentro do âmbito de aplicação da Verba 28.1 do TGIS, a situação da Requerente, quanto ao prédio urbano correspondente a um terreno para construção, com alvará de loteamento que titula e autoriza nele a construção de um edifício para ser destinado à habitação.
38. Motivo pelo qual, o alvará de loteamento confere ao prédio urbano uma afetação habitacional, e como tal inclui-se na Verba 28.1, pela aplicação Subsidiária do CIMI e CIMT e na interpretação supra exposta.
39. Perante o exposto, o terreno para construção encontra-se abrangido pelo Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.
40. Desta forma, a liquidação sub Júdice, cuja declaração de ilegalidade é pedida, não enferma de vício por violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, e dessa forma estamos perante a legalidade das liquidações.
41. Debrucemo-nos, de seguida sobre as alegadas invocações que constituem o objeto da fundamentação da Requerente, quanto à inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.
42. O Tribunal Constitucional tem-se pronunciado por diversas vezes sobre o princípio da igualdade tributária, no sentido de não se estar perante inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.
43. Vejamos neste sentido o decidido nos Acórdãos n.º 590/2015, e n.º 695/2014, os quais parcialmente se transcrevem:

⁷ Fora dos casos especiais previstos na verba n.º 28.2.

«O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (Casalta Nabais, *ob. cit.*, pág. 157). »

No mesmo sentido o Acórdão n.º 695/2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”.»

44. Comungamos do mesmo entendimento do proferido nos ditos Acórdãos, concluindo pela não inconstitucionalidade por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade da aplicação da verba 28.1 do TGIS, ao presente caso em apreço.
45. Nos termos expostos, decide o presente Tribunal, pela declaração de legalidade das liquidações efetuadas pela AT.
46. No que diz respeito ao pedido da Requerente de condenação da Requerida nos juros indemnizatórios, entende este Tribunal que não assiste razão á Requerente, uma vez que estipula o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, o que no presente caso, não se verificou.
47. Assim sendo, por não existir erro imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o ato de liquidação por sua iniciativa, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios é improcedente.

J- DECISÃO

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2015..., 2015..., 2015..., que fixaram um imposto a pagar de € 44.071,76 (quarenta e quatro mil, setenta e um euros e setenta e seis cêntimos).
- b. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor do processo em € 44.071,76 (quarenta e quatro mil, setenta e um euros setenta e seis cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2.142.00€ (dois mil cento e quarente e dois euros), a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do

Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 3 de Novembro de 2017.

A Árbitra

Rita Guerra Alves