

**Data da decisão:** 2014-11-10  
**Valor do pedido:** € 12.910,50  
**Tema:** Imposto do Selo – Verba 28.1 da TGIS; Terrenos para construção

DECISÃO ARBITRAL

**Relatório**

A, Lda., NIF ..., melhor identificada nos autos, formulou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no nº 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de . de Imposto do Selo (relativa à verba 28.1 da correspondente Tabela Geral) relativa a 2012 e com o montante de € 12.910,50 (doze mil, novecentos e dez euros e cin

É Requerida a Administração Tributária e Aduaneira (AT).

A Requerente não procedeu à designação de Árbitro. Para o efeito, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou manifestado vontade de a recusar.

O tribunal arbitral foi assim constituído em 12 de Maio deste ano.

A AT apresentou tempestivamente a sua resposta, pugnando pela total improcedência do pedido, com conseqüente absolvição da Requerida.

As partes dispensaram a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT.

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade jurídica e capacidade judiciária e são legítimas.

O processo não enferma de nulidades, nem foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

**Objecto do litígio e matéria de facto**

Em 2012, a Requerente era proprietária do prédio urbano da freguesia de ..., no Concelho de Aveiro, inscrito na correspondente matriz sob o art. ..., a que correspor

O dito prédio corresponde a um terreno para construção sem qualquer construção edificada.

A liquidação em causa, no montante de € 12.910,50, datada de 7de Dezembro de 2013 e devidamente notificada à Requerente em 20 de Dezembro de 2013, decorr o mês de Fevereiro de 2014, incorrectamente referido como 2013 no documento de notificação à Requerente.

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

Os factos provados baseiam-se nos documentos fornecidos pelas partes, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

**Matéria de direito**

**Posição das partes**

A questão dos autos corresponde assim à aplicação da nova tributação em IS incidente sobre prédios urbanos com afectação habitacional e VPT igual ou superior a emergência financeira.

Como é bem sabido, esta tributação tem suscitado fortes dúvidas e elevada contestação. Isto não apenas para casos pontuais da sua aplicação (e.g., propriedade ve (ver Luís Menezes Leitão, Sobre a Tributação em Imposto de Selo dos Imóveis de Luxo (verba 28.1 TGIS), in Arbitragem Tributária nº1, pág.s 44 e ss).

Ora, a Requerente vem, precisamente, contestar a aplicação da dita tributação decorrente da aplicação a nova verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos corresponde

Com efeito, sustenta a Requerente, em síntese, que os terrenos para construção nunca podem integrar o conceito de "prédio com afectação habitacional" previsto nos processos 43 e 48/2013-T. Adicionalmente, a Requerente sustenta ainda que a alteração à redacção da verba em causa, introduzida pela Lei nº 83-C/2013 de 3

Já a Requerida veio contestar este entendimento, sustentando a manutenção da liquidação. Para o efeito salienta, resumidamente, que o prédio objecto de tributação para o CIMI, o elemento literal e a valorização potencial do imóvel decorrente da "expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio os terrenos para construção, sempre que na construção neles autorizada se inclua prédio destinado a habitação.

**Síntese da questão controvertida**

Assim, no caso vertente, a questão controvertida entre as partes corresponde apenas em saber se os terrenos para construção podem preencher a norma de incidir

**Resenha legislativa**

*Para maior facilidade expositiva, entende-se útil proceder previamente à transcrição das disposições legais mais relevantes para a apreciação da causa.*

**Normas do CIS (2012)**

A **Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro** (alterou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das P

*Artigo 3.º*

*Alteração ao Código do Imposto do Selo*

*Os artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 7.º, 22.º, 23.º, 44.º, 46.º, 49.º e 67.º do Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passam a ter a s (...)*

*Artigo 2.º*

*[...]*

*1 - ...*

*2 - ...*

*3 - ...*

*4 - Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, são sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8.º do CIMI.*

*Artigo 23.º*

*[...]*

*1 - ...*

*2 - ...*

*3 - ...*

*4 - ...*

*5 - ...*

*6 - ...*

*7 - Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pe*

Artigo 67.º

[...]

1 - (Anterior corpo do artigo.)

2 - Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.»

Artigo 4.º

Aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo

É aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte

«28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Munic.

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

Artigo 6.º

Disposições transitórias

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

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

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo 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

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada 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 afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afectação 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

2 - Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para:

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

Artigo 7.º

Entrada em vigor e produção de efeitos

1 - A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

2 - As alterações ao artigo 72.º do Código do IRS e ao artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária produzem efeitos desde 1 de Janeiro de 2012.

#### **CIS: alteração de 2013**

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro veio alterar aquela verba n.º 28.1, a qual passou 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 –

#### **O CIMI**

Nos seus artigos 3.º a 6.º, o CIMI enumera as espécies de prédios, fazendo-o nos termos seguintes.

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 incorp. circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia ecor 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 arti

- a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados p
- b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem au

2 – São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter ui afectação.

3 – São ainda prédios rústicos:

- a) Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, 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 c 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:

- 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 norm

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, assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadame 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 encontre destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.

#### Normas relativas à interpretação das leis

O artigo 11.º da Lei Geral Tributária 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 interpre
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 i
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 seguin

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 jurí
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 imperfe
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 term

**Terrenos para construção**

As normas do CIMI não usam o conceito de «*prédio com afectação habitacional*» para a classificação dos prédios, nem esse conceito é encontrado, com essa termin

Ora, como bem se salienta no Acórdão 231/2013-T do CAAD, dada essa incerteza interpretativa, a compreensão da norma deverá partir do seu elemento literal, para 1, da LGT).

O conceito de «*prédios habitacionais*» constante do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, abrangendo «*os edifícios ou construções*» licenciados para fins habitacionais ou, na f. *afectação habitacional*», ainda que com ele não tenha de se confundir.

Caso se entenda que as expressões «*prédio com afectação habitacional*» e «*prédios habitacionais*» são coincidentes, o acto tributário enervaria de erro sobre os pr não preenchem o conceito de «*prédios habitacionais*» (neste sentido, cfr. o Acórdão 247/2013 – T do CAAD).

Mas a conclusão não é inequívoca, já que a utilização de terminologia diversa pelo legislador, torna lícito admitir que por «*prédio com afectação habitacional*» aquele

A palavra «*afectação*», no contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «*acção de destinar alguma coisa a determinado uso*». ([1] ) Com relevância para 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 p 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 ir natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir

Ora, a incongruente e incoerente amálgama de tributos com distintas naturezas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre actos, etc.) do Cód interpreté basear a sua interpretação na unidade do sistema jurídico e na coerência global deste, como bem se salienta no Acórdão 213/2013-T do CAAD.

Uma interpretação literal baseada no significado das palavras «*afectação*» e «*afectar*» («*dar destino*» ou «*aplicar*»), impõe reconhecer que a norma abarca, pelo mer

A dúvida é, portanto, a de saber se, para além daqueles, também os prédios que não estão ainda aplicados a fins habitacionais, mas estão já total ou parcialmente d efeitos da norma em causa.

Para responder a esta questão haverá que saber quando se deve entender que um prédio está afectado a fim habitacional e se tal se verifica quando lhe é fixado es: encontra verificada aquando da efectiva concretização do destino (habitacional) previamente atribuído (i.e., após a construção, pois só nesse momento existirá um pr

Ora, do confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, decorre ser necessária uma afectação também no contexto de classificação de prédios, já que relativamente aos prédios rústicos nele se faz referência aos que «*estejam afectos ou, na falta de concreta a efectiva e não um mero destino potencial a concretizar no futuro.*

Por fim, a adopção no texto da lei da fórmula «*prédio com afectação habitacional*» e não «*prédios urbanos de afectação habitacional*», que aparece na referida «*Exp: afectação*» (cf. o mesmo Acórdão).

Ora, no caso *sub judice* estamos perante uma realidade prévia à afectação habitacional, pois não existe qualquer edifício ou construção, pelo que não se pode consi com o mero licenciamento ou autorização. Ou, como se refere no Acórdão 247/2013-T, reiterando o teor do Acórdão 27/2014, ambos do Tribunal Arbitral do CAAD, s construção, ainda que com licenciamento para fins habitacionais, “não se oferece uma afectação habitacional, por lhe falecer aquela referida concretização no tocant

Por outro lado, como se conclui no Acórdão 42/2013-T do Tribunal Arbitral do CAAD, é evidente que o artigo 45.º do CIMI não tem qualquer relação com a classificaç «*edifício a construir*», algo que, no contexto do CIMI, não implica afectação e ocorre antes desta.

Acresce que se a interpretação literal não for considerada conclusiva, como bem se refere no Acórdão 48/2013-T do CAAD, também a intenção dos legisladores form em Plenário da Assembleia da República, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou que «*o Governo propõe a criação de uma taxa especial para 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 supei em 2012 e em 2013*». ([3] ) A referência expressa a «*casas*» como alvo da incidência da nova verba é pois inequívoca da intenção do legislador, até porque não se i

Por fim, como igualmente se conclui no já largamente referido Acórdão 213/2013, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro não visa esclarecer o elemento lógico sub construção. Na verdade, se a redacção inicial da verba n.º 28.1, ao mencionar «*prédio com afectação habitacional*» já pretendesse abranger não só os edifícios e co os quais estivesse já autorizada ou prevista habitação, seria natural que se tivesse atribuído à nova redacção natureza interpretativa, tal como a mesma Lei efectuou relativamente ao artigo 3.º-A do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) e é frequente ocorrer em leis orçamentais, quando se pretende que a nova redacçã atribuída natureza interpretativa à nova redacção. E este facto leva a concluir que não se pretendeu esclarecer o sentido da norma para o manter, mas antes alterar i

Pelo exposto, a liquidação cuja declaração de ilegalidade a Requerente peticiona enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em vio

**Dispositivo**

De harmonia com o exposto, este Tribunal Singular decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade da contestada liquidação de

#### Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem

#### Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e duzentos euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de

Lisboa, 10-11-2014

*Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, regendo-se pela orto*

O árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)

---

( [1] ) *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*, I volume, página 102.

O *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa* define «afecção», num contexto próximo a este, como «*acto que dá destino a um bem público*».

O Grande Dicionário da Língua Portuguesa, de JOSÉ PEDRO MACHADO, indica como «*destinar*» e «*aplicar*» entre os significados de «*afectar*».

( [2] ) BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

( [3] ) Página 32 do *Diário da Assembleia da República*, n.º 9 da 2.ª Sessão Legislativa da XII Legislatura, relativo à Reunião Plenária de 10-10-2012, disponível

[http://app.parlamento.pt/darpages/dardoc.aspx?](http://app.parlamento.pt/darpages/dardoc.aspx?doc=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a79394551564a4a4c305242556b6c42636e463161585a764c7a497577716f6c4d1-009.pdf)

[doc=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a79394551564a4a4c305242556b6c42636e463161585a764c7a497577716f6c4d1-009.pdf](http://app.parlamento.pt/darpages/dardoc.aspx?doc=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a79394551564a4a4c305242556b6c42636e463161585a764c7a497577716f6c4d1-009.pdf)