

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º 151/2014-T**

**Tema:** Imposto do Selo – verba 28 – terrenos para construção

## **Decisão arbitral**

Processo n.º 151/2014-T

**Requerentes:** A... (*cabeça de casal da herança de C...*) e B... (*cabeça de casal da herança de D...*)

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira

**Tema:** Imposto de Selo – verba 28 da TGIS – terrenos para construção

### **I – Relatório**

1. No dia 18 de Fevereiro de 2014, A..., residente na Rua..., Aveiro, na qualidade de cabeça de casal da herança de C..., NIF ..., e B..., residente na Praceta ... Vila Nova de Gaia, na qualidade de cabeça de casal da herança de D..., NIF ..., (adiante designadas “Requerentes”), vieram, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “Regime da Arbitragem Tributária” ou “RJAT”), e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral para declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS), todos referentes ao ano de 2012, por aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”) no montante global de € 34.484,32 (trinta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros, e trinta e dois cêntimos), e relativos aos prédios urbanos da espécie “terrenos para construção”, inscritos na matriz predial sob os artigos ... e ..., ambos da freguesia de ..., concelho e distrito de Aveiro (SF1), declarando-se a anulação dos actos de liquidação de IS, devolução do imposto pago indevidamente, e o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios.

2. No Pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro único a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O tribunal arbitral ficou constituído em 23 de Abril de 2013.

5. A Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada Requerida ou AT) apresentou a sua Resposta em 26 de Maio de 2014, acompanhada do processo administrativo (PA), e de um requerimento onde, tendo em conta a ausência de qualquer excepção e de necessidade de produção de prova adicional, manifestou posição no sentido de dispensa de reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

6. Notificadas as Requerentes para se pronunciarem sobre a dispensa de reunião do artigo 18º do RJAT e sobre a necessidade de produção de alegações, vieram dar a sua concordância à proposta da AT.

7. Tendo em conta a posição manifestada pelas Partes, o tribunal decidiu em 20 de Junho de 2014 dispensar quaisquer outras formalidades e proferir decisão até ao dia 15 de Agosto, data alterada posteriormente para 20 de Agosto de 2014.

## **8. O Pedido de Pronúncia**

As Requerentes sustentam, em síntese:

- A presente coligação de autores e cumulação de pedidos está de acordo com o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT porque as Requerentes são donas e legítimas proprietárias, em regime de compropriedade de dois imóveis, terrenos para construção, estando em causa a aplicação das mesmas regras de direito sobre os mesmos factos, ou seja a incidência sobre eles do Imposto de Selo previsto na verba n.º 28.1 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, assim como a aplicação do regime transitório previsto no artigo 6.º desta mesma lei.
- Os referidos terrenos para construção inscritos na matriz urbana sob os artigos ... e ... da freguesia de ..., Aveiro, em 2006, e avaliados nesse ano, viram os seus valores patrimoniais actualizados em 2011, qualquer deles para € 1.149.477,38.
- As Requerentes foram notificadas em Novembro de 2012 para proceder ao pagamento, até 20 de Dezembro de 2012, de liquidações de imposto do selo relativas aos imóveis supra identificados, através dos documentos com os números 2012 ..., 2012 ..., 2012 ...

e 2012 ..., emitidos em 08/11/2012, referentes ao ano de 2012, sendo cada uma das liquidações, no montante de € 2.873,69, emitidas ao abrigo do referido regime transitório.

- Em 19/04/2013<sup>1</sup>, as Requerentes apresentaram reclamações graciosas das liquidações – o processo de A... correu termos com o n.º ... e o processo de B... com o n.º ... – as quais vieram a ser totalmente indeferidas por despacho do Director de Finanças de Aveiro, notificado por ofício de 22/11/2013.
- Ainda em 2013, as Requerentes vieram a apresentar novas Reclamações Graciosas – que correram termos com os números ... e ... - de liquidações de Imposto do Selo referentes ao ano de 2012, emitidas ao abrigo da Verba n.º 28.1 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ambas indeferidas por despachos notificados por ofícios de 05.12.2013.
- Cada uma das Requerentes apresentou duas reclamações graciosas, uma relativa ao IS liquidado ao abrigo do regime transitório, previsto no artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e depois outra relativa a liquidação emitida ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS, anexa ao CIS.
- As Requerentes pagaram o IS dentro do prazo limite para evitar instauração do processo de execução fiscal e juros mas consideram que os terrenos para construção não são abrangidos pela Verba n.º 28 aditada à TGIS pela Lei n.º 55 – A/2012, de 29 de Outubro, que passou a tributar os imóveis com afectação habitacional de valor patrimonial superior a um milhão de Euros.
- Os prédios habitacionais não se confundem com terrenos para construção, segundo o próprio legislador fiscal (art. 6º, nº 1 e 2 do Código do IMI).
- A referência à *afectação habitacional* consta de uma tabela de *coeficientes de afectação* (artigo 41.º do CIMI), apenas para efeitos de cálculo do *valor patrimonial tributário dos prédios urbanos e o artigo 45.º* trata os terrenos para construção de forma distinta.
- O artigo 40.º A do CIMI que consagra o coeficiente de ajustamento de áreas estabelece regras diferentes para *prédios cuja afectação seja a habitação* (cf. n.º 1), e para *terrenos para construção* (cf. n.º 5).

---

<sup>1</sup> O pedido de pronúncia refere 19/04/2012 mas é evidente lapso. A reclamação visa liquidações de Novembro de 2012.

- No artigo 10.º, n.º 5, do Código de IRS o legislador distingue *imóvel destinado a habitação de terreno para construção de imóvel*.
- Um terreno para construção é classificado como prédio urbano para efeitos de IMI, dada a sua viabilidade construtiva, mas isso corresponde a uma expectativa jurídica que poderá sair frustrada por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, e nunca chegar a ser edificado qualquer prédio no terreno para construção, ou ser edificado um prédio com fins não habitacionais, por exemplo, unidades produtivas destinadas a indústria (ex. *shoppings* ou hotéis), que ainda que com valor patrimonial superior a um milhão de Euros, não são prédios urbanos tributados ao abrigo da Verba 28 da TGIS.
- A interpretação da lei defendida aplica um conceito de afectação virtual, não de afectação real ou substancial, violando de forma expressa e inequívoca, a norma introduzida pela Lei n.º 55- A/2012, de 29 de Outubro, que aditou à TGIS a Verba n.º 28.
- Os prédios inscritos na matriz sob os artigos 4561 e 4562, freguesia de ..., estão classificados como terrenos para construção, com a área total de 900 m<sup>2</sup>, localizados na Rua ..., Aveiro, e não como prédios habitacionais com valores patrimoniais elevados, isto é, as denominadas “*habitações de luxo*”, como decorre das palavras do próprio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais no discurso efectuado no Parlamento, sobre este aditamento à verba 28 da TGIS.
- Se o legislador tivesse pretendido tributar todos os prédios urbanos não faria sentido a distinção estabelecida nas subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012, referida a prédios com afectação habitacional.
- A interpretação da verba n.º 28.º e do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), subalínea i), da Lei n.º 55-A/2012, no sentido de tributar os terrenos para construção, viola os princípios da legalidade (art.º 8º, n.º 1, da LGT e artigo 103.º da CRP) e da tipicidade.
- A alteração à redacção da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada no OE para 2014, passando a consagrar que estão sujeitos a IS também os terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista, significa que os mesmos terrenos para construção, ainda que a edificação autorizada ou prevista fosse para habitação, não estavam, anteriormente àquela data, abrangidos pela norma, caso contrário, o legislador não teria sentido necessidade em alterar a lei.

- Acresce que uma reavaliação dos prédios em causa, solicitada pelas Requerentes, concluiu que fora erradamente aplicada uma majoração de 0,12 no coeficiente de qualidade, conduzindo a que o valor patrimonial tributário dos imóveis fosse avaliado em valor inferior a um milhão de Euros, pelo que se verifica erro sobre os pressupostos de facto que inquina, *ab initio*, os actos de liquidação aqui contestados.
- As liquidações emitidas em 2013 padecem ainda do vício de violação de lei na medida em que, relativamente ao período de 2012, existe uma duplicação de colecta, porque em Novembro de 2012 as Requerentes foram notificadas para pagarem as liquidações de IS, referentes ao ano de 2012, relativas aos imóveis *supra* identificados, e em Março de 2013, foram novamente notificadas das liquidações de IS referentes aos mesmos prédios e ao mesmo período de 2012, estando a AT a cobrar duas vezes o mesmo imposto, sobre o mesmo período e sobre o mesmo facto tributário.
- A ser assim, a referida tributação sobre o património imobiliário violaria, no que respeita ao ano de 2012, o princípio da proporcionalidade.
- Deve ser declarada a ilegalidade e anulação dos actos de liquidação de IS, relativos ao ano de 2012, por violação do artigo 1.º do CIS, da Verba n.º 28 da TGIS e art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, condenando-se a Autoridade Tributária no reembolso das quantias de imposto pagas indevidamente no montante global de € 34.484,32 e pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

## 9. A Resposta

A Requerida responde, em síntese:

- Com a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012, no artigo 1.º do CIS, e aditamento da verba 28 à TGIS, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI seja igual ou superior a €1.000.000,00.
- 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 CIMI, mandado aplicar subsidiariamente pelo art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo.

- Terá que se ter em conta o conceito de prédio do n.º 1 do artigo 2.º do CIMI, assim como o disposto no artigo 6.º, n.º 1, do CIMI, sobre as espécies de prédios urbanos existentes (integrando neste conceito os terrenos para construção);
- A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar o valor do imóvel em causa por isso a noção de afectação do prédio urbano assenta na avaliação dos imóveis, devendo aplicar-se o art. 45.º, n.º 2, do CIMI que manda ter em conta o “...valor das edificações autorizadas”, sendo por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41.º do CIMI.
- Assim, se para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, não pode ser ignorada a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS.
- O legislador não refere “*prédios destinados a habitação*”, mas “*afectação habitacional*” cujo sentido tem de se encontrar não no art. 6.º, n.º1, alínea a), do CIMI mas no artigo 45.º do CIMI que distingue a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir e a área de terreno livre; apurado o montante da primeira parte, reduz-se o valor determinado a uma percentagem entre 15% e 45% como prevê o n.º 2 da referida norma, em virtude de a construção ainda não estar efectuada.
- O valor do terreno adjacente à área de implantação é apurado nos mesmos termos em que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano.
- É possível, antes da efectiva edificação do prédio, apurar e determinar a afectação do terreno para construção tendo em conta o regime de urbanização e edificação, RJUE e Planos Directores Municipais.
- A Constituição da República, não impede a diferenciação de tratamento, mas apenas discriminações arbitrárias, irrazoáveis, sem justificação e fundamento material bastante, mas a verba 28 da TGIS não viola a CRP porque sustenta o diferente tratamento dos imóveis (habitação/serviços/comércio), em opção do legislador, por razões políticas e económicas.
- A tributação em sede de imposto do selo obedece a critérios de 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 consubstanciada e manifestada no

valor dos imóveis, encontrando-se legitimada enquanto mecanismo de obtenção de receita, e não violando o princípio da proporcionalidade ao aplicar-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00.

- As liquidações não padecem de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido.

### **10. Objecto do pedido**

Para além da questão prévia, relativa à possibilidade de cumulação de pedidos, as questões jurídicas suscitadas no pedido de apreciação da legalidade das presentes liquidações de Imposto do Selo, consistem em saber:

- Se um terreno para construção deve ser considerado “prédio com afectação habitacional”, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- Se as liquidações de Imposto do Selo notificadas às Requerentes durante os anos de 2012 e 2013 constituem “duplicação de colecta”.

### **11. Saneamento**

O tribunal arbitral colectivo é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

## **II - Fundamentação**

## **12. Factos provados**

**12.1.** A... é cabeça de casal da herança de C... (Docs. nº 1 a 8, juntos com o pedido de pronúncia) e B... é cabeça de casal de D... (Docs. nºs 9 a 16 juntos com o pedido de pronúncia).

**12.2.** Enquanto cabeça de casal, cada uma das ora Requerentes representa a titularidade de ½ da propriedade plena do prédio inscrito na matriz predial sob o artigo U-..., e do prédio inscrito na matriz predial sob o artigo U-..., ambos da freguesia de ..., concelho de Aveiro (Docs. mencionados na alínea anterior).

**12.3.** Os prédios sob os artigos U-... e U-... tiveram origem nos terrenos rústicos com artigos na matriz ..., ..., ..., ... e ... e foram objecto de entrega de Mod. 1 do IMI em 09/12/2005, avaliados em 25/01/2006, e inscritos na matriz como prédios urbanos em 2007 (Cadernetas prediais, docs. nºs 21 e 22 juntos com pedido de pronúncia).

**12.4.** Nas respectivas cadernetas prediais urbanas os prédios acima referidos, encontram-se designados como “terreno para construção”, sendo, em qualquer um deles, descritas assim as respectivas áreas: total de terreno 900,0000m<sup>2</sup>; implantação do edifício, 540,0000m<sup>2</sup>; área bruta de construção, 3.300,0000m<sup>2</sup>; área bruta dependente, 900,0000m<sup>2</sup> (docs. nº 21 e 22 juntos com o Pedido de pronúncia e PA fls. 38 e 40).

**12.5.** Em 2007 os valores patrimoniais de qualquer dos prédios estavam fixados no montante de €1.107.930,00, mas em 2011 foram actualizados, quer o prédio sob artigo U-... (Doc. 21) quer o prédio sob artigo U-... (Doc. 22), para € 1.149.477,38 (também PA, 1ª parte fls. 37 a 40).

**12.6.** Em Novembro de 2012, A... foi notificada de liquidações de imposto do selo emitidas em 08/11/2012, através de documentos com os números 2012 ... e 2012 ..., cada uma no montante de € 2.873,69, para pagamento até 20/12/2012 (Documentos n.º 1 e 2, juntos com o Pedido).

**12.7.** Em Novembro de 2012, B... foi notificada de liquidações emitidas em 08/11/2012, através de documentos com os números 2012 ... e 2012 ..., cada uma no montante de € 2.873,69, para pagamento até 20/12/2012 (Documentos n.º 9 e 10).

**12.8.** As liquidações dos números anteriores respeitavam às quotas-partes de A... e de B... nos imóveis já indicados (matriz predial urbana sob artigos 4561 e 4562, da freguesia de ...,

concelho de Aveiro), referiam-se ao ano de 2012, correspondendo à aplicação de uma taxa de 0,5% à quota-parte de ½ de cada prédio com VPT de € 1.149.477,38, “sendo a liquidação efectuada de acordo com o disposto nas alíneas a) e f) do nº 1 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro” (fundamentação referida nos documentos de notificação da liquidação, atrás referidos).

**12.9.** Das liquidações (docs. ... e ...) referentes a C..., a cabeça de casal A..., apresentou, em 23/04/2013, reclamação graciosa a que foi dado o n.ºs ... (PA, fls.1 a 19, Doc. 17 junto com pedido).

**12.10.** Esta reclamação foi, por despacho de 20/08/2013, objecto de projecto de decisão comunicado à mandatária da reclamante pelo officio nº ..., de 29/08/2013 (PA, fls. 41 a 47) a que esta respondeu (PA, fls. 49 a 51), enviando ainda documentos, designadamente decisões arbitrais no âmbito do CAAD e documentos de notificação de novas avaliações dos prédios sob artigos da matriz predial urbana ... e ... da freguesia de ..., Aveiro (PA, fls. 54 a 130).

**12.11.** Por despacho de 15/11/2013, foi proferido despacho final de indeferimento, (PA, fls. 131 a 134), sendo notificado pelo officio n.ºs ..., datado de 22/11/2013 (doc. 17 junto com o pedido, PA, fls. 135).

**12.12.** Das liquidações (documentos ... e ...) referentes a D..., a cabeça de casal B..., apresentou, em 23/04/2013, reclamação graciosa a que foi dado o n.º ... (fls. 136 a 158).

**12.13.** Esta reclamação foi, por despacho de 20/08/2013, objecto de projecto de decisão comunicado à mandatária da reclamante pelo officio nº ..., de 29/08/2013 (PA, fls. 165 a 171) a que esta respondeu (PA, fls. 172 a 175), enviando documentos, designadamente decisões arbitrais no âmbito do CAAD e documentos de notificação de novas avaliações dos prédios sob artigos da matriz predial urbana ... e ... da freguesia de ..., Aveiro (PA, fls. 204 a 256).

**12.14.** Por despacho de 15/11/2013, foi proferido despacho final de indeferimento em (fls. 257 a 260), notificado pelo officio n.ºs ..., datado de 22/11/2013 (doc. 18 junto com pedido e PA, fls. 261).

**12.15.** As liquidações referidas nos números anteriores, cujos números de documentos e fundamentação aparecem referenciados a 2012 e indicam que o período de tributação é o de 01-01-2012 a 31.12.2012, são identificadas nas notas de cobrança no sistema como

liquidações classificadas como de 2011 - os documentos n.ºs ... e ... referem-se a liquidações n.ºs **2011** ... e **2011** ... (PA, fls. 25 a 33) e documentos n.ºs ... e 2012 ... equivalem a liquidações n.ºs **2011** ... e **2011** ... (PA, fls. 159 e 160).

**12.16.** Em 2013, A... foi notificada de liquidações de Imposto do Selo, emitidas em 22.03.2013, com colecta no total de € 5.747,39, em relação à sua quota-parte em cada um dos prédios, sendo qualquer das liquidações a pagar em três prestações para pagamento, respectivamente, em Abril, Julho e Novembro de 2013: a primeira (documentos de liquidação ... e ...) no valor de € 1.915,81 (Documentos 3 e 4, juntos com o Pedido); a segunda (documentos de liquidação ... e ...) no montante de € 1.915,79 (Documentos n.º 5 e 6 juntos com o Pedido) e a terceira (documentos de liquidação ... e ...) no montante de € 1.915,79 (Documentos n.º 7 e 8 juntos com o Pedido);

**12.17.** Em 2013, B... foi notificada de liquidações de Imposto do Selo, emitidas em 22.03.2013, com colecta no total de € 5.747,39, em relação a cada um dos prédios, qualquer das liquidações a pagar em três prestações, para pagamento, respectivamente, em Abril, Julho e Novembro de 2013, a primeira (documentos n.ºs ... e ...) no montante de €1.915,81 (Documentos n.ºs 11 e 12); a segunda (documentos de liquidação n.ºs ... e ...) no montante, cada uma, de € 1.915,79 (Documentos n.º13 e 14) e a terceira (documentos de liquidação n.ºs ... e ...) no montante, cada uma, de € 1.915,79 (Documentos n.ºs 15 e 16);

**12.18.** As liquidações referidas em 12.16. e 12.17. respeitavam às quotas-partes de A... e B... nos imóveis inscritos na matriz predial sob os artigos 4561 e 4562, da freguesia de ..., concelho de Aveiro, e referiam ser emitidas ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS, anexa ao Código do IS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, referente ao ano de 2012, sendo o valor da colecta calculado pela aplicação de 1% ao VPT de 1.149.477,38 (Documentos 7 a 8 e 11 a 16 juntos com o Pedido).

**12.19.** A... e B... apresentaram, em 21 de Agosto de 2013, reclamações gratuitas (processos com n.º ... e ...) das liquidações referidas nos números anteriores, vindo estas a ser indeferidas pela Direcção de Finanças de Aveiro por despacho de 15 de Novembro de 2013, notificado às Requerentes através dos ofícios n.º ... e n.º ..., respectivamente, ambos de 05/12/2013, recebidos pelas Requerentes em 06/12/2013 (Docs. 19 e 20 juntos com pedido de pronúncia, PA 2ª parte, fls 43 e ss. – numeradas manualmente 66 e ss)

**12.20.** Todas as liquidações efectuadas e notificadas às Requerentes perfazem relativas aos prédios urbanos inscritos na matriz predial sob o artigo 4561 e 4562, ambos da freguesia de ..., concelho e distrito de Aveiro, da área do 1.º Serviço de Finanças de Aveiro (Código ...) perfazem o montante global de € 34.484,32 (trinta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros, e trinta e dois cêntimos) (conforme o Pedido e não impugnado - Resposta, artigo 1º).

**12.21.** As Requerentes pagaram as liquidações de IS dentro do prazo limite de pagamento (afirmação constante do artigo 32 do Pedido, docs. 9 e seguintes, não impugnada pela Requerida).

**12.22.** O presente pedido arbitral foi apresentado em 18 de Fevereiro de 2014.

### **13. Factos não provados**

Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

### **14. Apreciação de direito**

#### **14.1. Quanto à coligação de autores e cumulação de pedidos**

No presente caso as Requerentes representam a herança de comproprietários de dois terrenos para construção e pretendem ver apreciada a questão da incidência sobre os mesmos do Imposto do Selo previsto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), aditado pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, assim como a aplicação do artigo 6.º desta mesma Lei, pelo que está em causa a aplicação das mesmas regras de direito. Nada se opõe, pois, à coligação de autoras e cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, nos termos do artigo 3º, nº 1, do RJAT.

#### **14.2. A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)**

##### **14.2.1. Regime aprovado pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro**

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), foi aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo: “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 para efeito de IMI:

28-1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%;

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

Segundo resulta das alterações ao CIS, introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, o imposto do selo previsto na verba 28 da TGIS incide sobre uma situação jurídica (nº 1 do artigo 1º e nº 4 do artigo 2º do CIS), em que os respectivos sujeitos passivos são os referidos no artigo 8.º do CIMI (nº 4 do artigo 2º do CIS), aos quais cabe o encargo do imposto (alínea u) do nº 3 do artigo 3º do CIS).

O disposto no CIS, na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º, nº 6 (“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”), quer no artigo 23º, nº 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, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”), conjugados com o artigo 1º do CIMI, consideram o prédio em si como o facto tributário (a situação que desencadeia a tributação) desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Selo, independentemente do número de sujeitos passivos, possuidores (enquanto proprietários, usufrutuários ou superficiários) dos bens em causa.

O disposto na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, quanto à nova verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo, entrou em vigor no dia seguinte à publicação da lei, ou seja, 30 de Outubro de 2012.

O artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, prevê disposições transitórias por virtude das quais, nesse primeiro ano de vigência, ou seja, 2012: o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro (quando, de acordo com o artigo 8º do CIMI, aplicável por remissão do nº 4 do artigo 2º do

CIS, seria em 31 de Dezembro); o sujeito passivo do imposto é o titular do prédio (n.º 4 do artigo 2.º do CIS) também nesse dia 31 de Outubro; o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011; a liquidação do imposto pela AT é efectuada 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 desse ano 2012.

Quanto às taxas, a alínea f) do n.º 1 do mesmo artigo 6.º, da Lei n.º 55-A/2012, prevê a aplicação em 2012 de uma taxa inferior à taxa de 1%, prevista na verba 28.1 da TGIS para prédios com afectação habitacional, distinguindo-se ainda entre os casos de prédios avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,5 %) e prédios com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,8 %).

#### **14.2.2. O conceito de prédio com afectação habitacional**

Como referido, a verba 28.1 refere-se a “prédios com afectação habitacional”. Mas este conceito nem surge definido em qualquer disposição do CIS nem é usado no CIMI, diploma para que expressamente remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS quando estejam em causa matérias não reguladas no CIS relativamente à verba 28.

Esta questão tem sido objecto de apreciação quer dos tribunais arbitrais<sup>2</sup>, quer dos tribunais administrativos e fiscais, existindo já uma quantidade apreciável de decisões proferidas ao mais alto nível<sup>3</sup>, verificando-se grande unanimidade de posições.

Por concordar com a apreciação feita nessas diferentes decisões, este tribunal cita alguns excertos das mesmas que respondem adequadamente a questões levantadas nos presentes autos.

<sup>2</sup> No âmbito do CAAD é possível consultar já número considerável de decisões sobre a aplicação da verba 28.1 aos terrenos para construção (cf. processos n.ºs 42/2013-T;48/2013-T;49/2013-T; 53/2013-T; 75/2013-T;144/2013-T;158/2013-T;180/2013-T;189/2013-T;191/2013-T;215/2013-T;231/2013-T;288/2013-T; 310/2013-T).

<sup>3</sup> Cf. publicados em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), acórdãos do STA (Secção CT), todos proferidos em 2014 : 9 de Abril (processos n.ºs 1870/13 e 48/14); 23 de Abril (processos n.ºs 270/14; 271/14; 272/14); 14 de Maio (processos n.ºs 1871/13, 46/14; 55/14; 274/14; 317/14); 28 de Maio (processos n.ºs 395/14; 396/14 e 425/14); 2 de Julho (proc. .467/14); 9 de Julho (proc. 676/14).

Recorde-se que, em síntese, as Requerentes defendem que nem os prédios habitacionais se confundem com terrenos para construção nem os terrenos para construção de que são proprietárias são prédios habitacionais com valores patrimoniais elevados, “*habitações de luxo*”, que o próprio Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais tinha declarado, no discurso efectuado no Parlamento, serem o alvo da verba 28 aditada à TGIS pela Lei nº 55-A/2012, de 29/10.

Já a AT, considera que o sentido de o legislador não utilizar a expressão “*prédios destinados a habitação*”, mas “*afecção habitacional*”, tem de se encontrar não no artigo 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI mas no art.45º do CIMI, porque a interpretação da expressão “*afecção habitacional*” assenta na avaliação dos imóveis.

O artigo 45.º, n.º 2, do CIMI ao mandar ter em conta o “...*valor das edificações autorizadas*”, remete para o coeficiente de afectação previsto no art. 41.º do CIMI, a ter em conta na aplicação da verba 28 da TGIS.

Analisando exactamente este tipo de argumento, disse-se na decisão arbitral proferida no proc. 53/2013-T: “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.”<sup>4</sup>

<sup>4</sup> A mesma decisão também já concluíra que “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.**” E “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 **afecção é concreta, efectiva.** Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio **pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela**, o que evidencia que a 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”.

Também as decisões arbitrais n.ºs 158/2913-T e 288/2013-T, rejeitaram a tese da AT (sobre a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral aos terrenos para construção, o que torna aplicável, a tais imóveis, o coeficiente de afectação previsto no artigo 41.º do CIMI) da seguinte forma:

“ É certo que o CIMI determina a aplicação, à avaliação dos terrenos para construção, da metodologia de avaliação aplicável aos edifícios construídos, incorporando para tal, no valor do terreno, o valor estimado do edifício a construir; e que este valor é determinado, por sua vez, pelo tipo de afectação prevista para os prédios a edificar. Posto em termos mais simples, a lei (CIMI) diz que para determinar o valor patrimonial dos terrenos para construção, incorpora-se neste uma parte do valor estimado dos edifícios a construir; e para estimar o valor dos edifícios a construir, tem-se em conta a afectação prevista para os mesmos. Ao contrário do que sustenta a AT, resulta precisamente da letra destes preceitos a inaplicabilidade do conceito de “afetação” aos terrenos para construção. A afectação que é tida em conta, para efeitos de avaliação, mesmo dos terrenos para construção, é sempre e apenas a *afetação dos edifícios* a construir. A afectação prevista para os edifícios a construir influencia o valor patrimonial tributável dos terrenos para construção, mas nada mais. Da norma relativa à determinação do valor dos imóveis que determina que, no valor dos terrenos para construção se incorpora o valor estimado dos edifícios a edificar, o qual, por sua vez, é influenciado pela afectação futura dos mesmos edifícios, não pode retirar-se que a afectação em causa é uma afectação dos próprios terrenos, e isto por duas razões: A primeira, porque esta interpretação seria contrária à própria literalidade dos preceitos que mandam ter em conta, na avaliação dos terrenos para construção, a *afetação dos prédios a edificar*; E a segunda, porque o modo como a lei manda avaliar uma determinada realidade patrimonial não pode ser determinante da natureza ou da qualificação jurídica da mesma realidade, tendo em vista, sobretudo, o princípio da tipicidade das normas de incidência tributária. O facto de a lei mandar aplicar a uma realidade patrimonial a mesma metodologia de avaliação que é aplicada a outra realidade diferente não faz que a primeira realidade passe a comungar da natureza da segunda. Assim, se é certo que o valor das edificações autorizadas ou previstas influenciam o valor real dos terrenos de construção, devendo por isso aquele valor ser refletido no valor patrimonial dos mesmos terrenos, daí não decorre que um terreno passe a

ter afetação habitacional ao estar prevista a construção, nele, de prédios habitacionais, extraíndo-se esta distinção de modo claro das próprias normas de avaliação do CIMI.”

Também a argumentação da AT tem sido rejeitada pelo Supremo Tribunal Administrativo, reproduzindo-se, por todas, excerto de uma decisão (Acórdão de 14-05-2014, in proc. 0317/14), também ela referindo outras decisões: *“Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador. E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em [www.parlamento.pt](http://www.parlamento.pt)) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades. O facto de se poder considerar que na*

*determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cf. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI). Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência objectiva da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI). Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno. Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.”*

**Este tribunal subscreve as análises contidas nos excertos reproduzidos.**

E também considera que esta interpretação é confirmada pela alteração, pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), da letra da verba 28.1, que passou a dizer: “*Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI*”.

Esta alteração de redacção significa claramente que se pretendeu, no OE para 2014, mudar o texto para abarcar o que antes não se encontrava nele incluído. Com efeito, se alguém tinha pretendido, já anteriormente, incluir terrenos para construção na incidência da verba 28 da TGIS, tal desiderato não só não encontrava expressão verbal adequada na letra da lei como era contrariado pelo elemento histórico, através do relato dos trabalhos parlamentares.

As declarações do SEAF acima transcritas são disso a prova: o legislador ao introduzir em 2012 o aditamento da verba 28 da TGIS considerou serem expressão determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos com afectação habitacional, **de elevado valor (de luxo)**, mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00 sobre os quais passou a incidir uma **taxa especial de imposto** de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de **luxo com afectação habitacional**.

“Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afectação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00”. (...) <sup>5</sup> .“A fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta na invocação dos **princípios da equidade social e da justiça fiscal**, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor*”

---

<sup>5</sup> Decisão arbitral no proc. 219/2013-T e decisões aí citadas (proc. 48/2013-T e 50/2013-T).

*igual ou superior a 1 milhão de euros.* Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal."

Ora se o legislador revelou então, claramente, querer tributar casas de luxo afectas a habitação, não é possível retirar da letra da lei, com a redacção aprovada em 2012, a interpretação que sustenta que a tributação abrange os terrenos para construção de edificações, ainda que a afectar a habitação.

Citando de novo o Acórdão do STA proferido no rec. nº 317/14 : “a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI)”.

A redacção dada à verba 28.1. com o OE para 2014 é, pois, claramente inovadora, nem se colocando a questão da sua aplicabilidade a anos anteriores, já que o legislador nem tentou a sua qualificação como norma interpretativa.

### **14.3. Conclusão**

Tendo em conta que os prédios das Requerentes são terrenos para construção, **não** se está perante **prédios com afectação habitacional** actual pelo que não estão abrangidos pela incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, na redacção vigente ao tempo dos factos.

Por isso, as liquidações cuja apreciação de legalidade é pedida nos autos, traduzem uma incorrecta interpretação da verba n.º 28.1 da TGIS, estando inquinadas de vício de violação

de lei por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a respectiva declaração de ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

### **15. Questão de conhecimento prejudicado**

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo por erro na aplicação da verba 28 da TGIS, na redacção vigente à data dos factos, ao incluir os terrenos para construção no conceito de “prédios com afectação habitacional”, torna-se desnecessário, face ao disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, conhecer do outro vício – duplicação de colecta – pelo que o tribunal não apreciará a legalidade da situação quanto a esse aspecto.

## **III - Decisão**

**16.** Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais, nomeadamente o reembolso do montante total de imposto pago pelas Requerentes, acrescido dos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT;
- b) Condenar a Requerida em custas.

### **17. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 34.484,32.

### **18. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em €1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento.

Lisboa, 18 de Agosto de 2014

A árbitro

Maria Manuela Roseiro

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo ortográfico de 1990, com excepção de citações].