

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º124/2014-T**

**Tema: Imposto do Selo – Âmbito de aplicação da Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Requerente: **A, S.A.**

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

O Juiz-árbitro Francisco de Carvalho Furtado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), para formar o Tribunal Arbitral constituído em 16 de Abril de 2014, decide o seguinte:

### **A) Relatório**

1. Em 13 de Fevereiro de 2014, a **A, S.A.**, contribuinte n.º ..., doravante identificada por Requerente, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em conjugação com a alínea a), do artigo 99.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

2. No referido pedido de pronúncia arbitral a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo, emitido pela Administração tributária com referência ao ano de 2012 no montante total de € 23.299,90.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 14 de Fevereiro de 2014, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante identificada como Requerida), na mesma data.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos. O Tribunal foi constituído, nos termos do disposto no artigo 11.º, do RJAT, em 16 de Abril de 2014.

5. Em 22 de Maio de 2014, a Requerida apresentou a sua Resposta.

6. Em 30 de Junho de 2014, e nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18.º, do RJAT foi realizada a primeira reunião do Tribunal Arbitral, tendo sido lavrada acta, que se encontra junta aos autos.

7. Nessa reunião, o Ilustre Mandatário da Requerente prescindiu da inquirição da testemunha arrolada tendo as Partes sido notificadas para, querendo, alegarem em 20 dias, o que fez.

**A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma**

- a) A Requerente é proprietária do prédio urbano, descrito na .... Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ..., com a área de 1.386,25m<sup>2</sup>;
- b) O prédio encontra-se inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., estando classificado como “terreno para construção”;
- c) Em 2011 o prédio tinha o Valor Patrimonial Tributário de € 613.258,64;
- d) Em 2013 o Valor Patrimonial Tributário do Prédio foi reavaliado para € 2.329.990,00;
- e) O Artigo 6.º, da Lei n.º 55-A/2012 estatua que, para liquidação de Imposto do Selo no ano de 2012 ter-se-ia em consideração o Valor Patrimonial

Tributário por referência ao ano de 2011;

- f) O prédio em causa não tem afectação habitacional pelo que não está abrangido pela norma de incidência constante da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo;
- g) A classificação do prédio constante de instrumento de gestão territorial visa apenas definir o destino básico dos terrenos, não revelando a afectação corrente, actual e efectiva dos mesmos;
- h) A cobrança deste Imposto não foi objecto de autorização e inscrição na Lei de Orçamento do Estado, violando o disposto no artigo 105.º, da Constituição da República Portuguesa;
- i) A liquidação incidiu sobre Valor Patrimonial Tributário superior ao que era aplicável;
- j) Na liquidação de imposto foi aplicada a taxa de 1% sendo que a Lei previa a taxa de 0,5%;
- k) A Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo viola os princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e da justiça bem como o direito de propriedade privada e de iniciativa económica privada;
- l) A Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo viola os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade e da confiança e da segurança jurídicas;
- m) São pois violados os artigos 9.º, 13.º, 18.º, 62.º, 63.º e 266.º, da Constituição da República Portuguesa;
- n) O acto de liquidação é ilegal por não ter sido assegurado o direito de participação do Requerente, tendo sido violado o artigo 60.º, da Lei Geral Tributária;
- o) O acto de liquidação é ilegal por não se mostrar fundamentado, tendo sido violado o disposto nos artigos 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, 77.º, da Lei Geral Tributária, 124.º e 125.º, do Código de Procedimento Administrativo.

**Na sua Resposta, a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:**

- a) A Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, prevê a incidência de imposto sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbano cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00;
- b) A definição de prédio urbano deverá ser encontrada no Código do IMI, conforme decorre do artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo;
- c) A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis;
- d) O legislador, relativamente aos prédios para construção, optou por aplicar a metodologia de avaliação dos prédios em geral, sendo-lhes aplicável o coeficiente de afectação, o que não pode ser ignorado para efeito de aplicação da Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo;
- e) Para efeitos de aplicação da Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo o conceito de *prédios com afectação habitacional* compreende, quer os prédios edificadas, quer os terrenos para construção;
- f) Não estão em causa *prédios destinados a habitação* mas *prédios com afectação habitacional*;
- g) Através dos alvarás de licença para a realização de operações urbanísticas e outros instrumentos de ordenação do território, é possível determinar, em momento prévio ao da edificação, a afectação do terreno para construção;
- h) A Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo não viola qualquer princípio constitucional;
- i) Esta tributação incide sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor patrimonial tributário dos imóveis.

## **B) Saneador**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, o conhecer do mérito do pedido.

### **C) Objecto da Pronúncia Arbitral**

Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões, nos termos atrás descritos:

- a) A Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo deve ser interpretada como prevendo no seu âmbito os prédios, classificados como terrenos para construção e com Valor Patrimonial Tributário superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros)?
- b) O acto de liquidação é ilegal por violação do disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea d), da Lei n.º 55-A/2012?
- c) O acto de liquidação é ilegal por violação do disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea f), da Lei n.º 55-A/2012?
- d) A Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo é conforme com os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, justiça, igualdade, proporcionalidade, confiança e segurança jurídica?
- e) A Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo é inconstitucional por violação do disposto no artigo 105.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa?
- f) O acto de liquidação é ilegal por falta de fundamentação?
- g) O acto de liquidação é ilegal por violação do direito de participação previsto no artigo 60.º, da Lei Geral Tributária?

### **D) Matéria de facto**

### **D.1 – Factos provados**

Consideram-se como provados os seguintes factos com relevância para a decisão, com base na prova documental junta aos autos:

- a) A Requerente é proprietária do prédio urbano, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ..., e inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ... sob o artigo ... (cfr. documentos 3 e 4 juntos ao requerimento inicial);
- b) O prédio referido em a) está qualificado como “terreno para construção” (cfr. documento 4 junto ao requerimento inicial);
- c) A Requerente foi notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2012, n.º 2013..., de que resulta o valor a pagar de € 23.299,00 (cfr. documento 1 junto ao requerimento inicial);
- d) O imposto foi apurado pela aplicação da taxa de 1% ao valor patrimonial tributário (cfr. documento 1 junto ao requerimento inicial);
- e) O valor patrimonial tributário sobre o qual foi apurado o imposto foi de € 2.329.990,00 (cfr. documento 1 junto ao requerimento inicial);
- f) O valor patrimonial tributário utilizado no apuramento do imposto foi apurado em 2013 (cfr. documento 12 junto ao requerimento inicial).

Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na prova documental referida, junta aos autos e, no processo administrativo apenso.

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

### **E) Do Direito**

Tendo presentes as questões colocadas à apreciação do Tribunal importará analisar em primeiro lugar aquela que, em abstracto, seja mais eficaz para tutela dos interesses em confronto. Deste modo, a análise primeira deverá centrar-se na questão que se prende com a incidência da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo sobre prédios qualificados como “terrenos para construção.”

De acordo com os cânones gerais de hermenêutica jurídica, designadamente em face do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável na interpretação da lei fiscal *ex vi* n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, “*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.*” É, pois, este exercício interpretativo que importa, agora, promover.

Em primeiro lugar, a atentas as regras de exegese jurídica, importa atentar no elemento literal das normas relevantes e, desde logo, da Verba 28 da Tabela Geral dos Imposto do Selo, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro e que entrou em vigor no dia 30 de Outubro de 2012. Assim:

*“ 28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 — Por prédio com afetação habitacional — 1 %;*

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

Da análise do elemento literal conclui-se, pois, que o facto tributário relevante para efeito de aplicação da verba da Tabela Geral do Imposto do Selo em análise incide sobre os direitos descritos, constituídos sobre:

- a) prédios urbanos;
- b) com afectação habitacional;
- c) cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Importa, ainda, ter presente o disposto no artigo 23.º, n.º 7, do Código do Imposto do Selo que determina que: *“Tratando-se de 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.”* De igual modo, o n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Imposto do Selo determina que *“Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”*

Importa, ainda, atender às seguintes normas transitórias previstas na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro:

- 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, em 31 de Outubro de 2012;*
- c) *O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do IMI por referência ao ano de 2011;*
- d) *A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de Novembro de 2012;*
- e) *O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012;*
- f) *As taxas aplicáveis são as seguintes:*
  - i) *Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*

- ii) Prédios com 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 mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.*
- g) 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.*

Em último lugar, por ter interesse para a presente decisão importa aludir ao artigo 6.º, do Código do IMI que especifica que os prédios urbanos se dividem em: a) habitacionais; b) comerciais, industriais ou para serviços; c) terrenos para construção; e, d) outros.

Ora, como a jurisprudência tem vindo repetidamente a salientar, o legislador fiscal não densificou o conceito de “prédio com afectação habitacional”. Com efeito, inexistente disposição legal que concretize os exactos contornos e limites desse conceito.

Verifica-se, aliás, pelo contrário, em face da letra das referidas disposições legais, que a Lei distingue claramente entre prédios urbanos “habitacionais” e os “terrenos para construção”, elucidando que se trata de realidades jurídicas e fiscais distintas (cfr. artigo 6.º, n.º 1, do Código do IMI). Por outro lado, o facto de o artigo 45.º do Código do IMI prever que o cálculo do valor patrimonial tributário seja influenciado pelo valor da área de implantação, a qual depende do valor das edificações autorizadas ou previstas, também não é suficiente para conferir *afectação habitacional* ao terreno para construção. Tanto assim é que o Código do IMI faz sempre alusão a afectação habitacional por referência a edifícios ou construções existentes, as únicas que, por natureza, podem ser utilizadas, em concreto, para fins habitacionais. Da letra da Lei não se pode, pois, retirar que a norma de incidência contida na Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, abranja as realidades qualificadas como terrenos para construção. Note-se, aliás, que perante a querela interpretativa que a referida norma desencadeou, o legislador tributário alterou a Lei aditando expressamente a referência a terrenos para construção. Refira-se que esta

alteração da letra da Lei tem natureza inovatória, tanto mais que nem o legislador lhe conferiu natureza interpretativa. Conclui-se, pois, que, no ano de 2012, os terrenos para construção não se encontravam abrangidos na letra da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Não obstante a conclusão alcançada, impõe-se testar a mesma através da análise do elemento teleológico da Lei (cfr. artigos 9.º, n.º 1, do Código Civil e 11.º, da Lei Geral Tributária).

De forma a aquilatar da intenção do legislador com esta inovação tributária podemos socorrer-nos dos registos do debate que está na génese desta iniciativa legislativa. Conforme resulta da discussão, da Proposta de Lei n.º 96/XII (Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012), que está na origem da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, visa-se a criação de uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor, destinadas à habitação.. Afirmou-se, assim, que: *”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.”* (cfr. Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9, de 10 de Outubro de 2012, pág. 32).

Por tudo, do exercício interpretativo realizado, resulta que a intenção do legislador foi, inequivocamente, a de tributar *casas*, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. A utilização do vocábulo *casa* por parte do Senhor Secretário de Estado de imediato remete para o conceito de espaço físico edificado utilizado para fins habitacionais pelo seu proprietário / usufrutuário / detentor do direito de superfície.

Posto isto e tomando por base as disposições legais aplicáveis, partindo da análise literal e subindo ao seu espírito, conclui-se que, a norma de incidência vigente no momento em que se verificou o facto tributário não abrangia nem se pretendia aplicar a realidades qualificadas como terrenos para construção, pelo que o acto de liquidação cuja legalidade se contesta nos presentes autos é, de facto, ilegal por violação do disposto no artigo 1.º do Código do Imposto do Selo e da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Esta é,

aliás, a jurisprudência que resulta do douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 9 de Abril de 2014, no Recurso n.º 01870/13, e a que se adere expressamente.

Atenta a conclusão alcançada relativamente a esta questão, fica prejudicado o conhecimento das demais questões constantes do requerimento inicial.

### **Decisão**

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido formulado e, conseqüentemente, declarar a ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo, anulando-o, condenando-se a Requerida no pagamento das custas.

Fixa-se o valor da acção em € 23.299,90 (vinte e três mil, duzentos e noventa e nove euros e noventa cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Abril de 2015

O Árbitro

Francisco de Carvalho Furtado