

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 813/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Terreno para construção.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

1. Em 15 de dezembro de 2014, A..., S.A., contribuinte n.º ..., doravante designada por Requerente, com sede em Portugal, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. B....., e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D....
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida em 15 de dezembro de 2014.
4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação da terceira (3.ª) prestação, referente ao ato de liquidação de Imposto do Selo, efetuado ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, relativo ao ano de 2013, no valor de € 10.337,92 (dez mil, trezentos e trinta e sete euros e noventa e dois cêntimos), sobre os prédios urbanos constituídos por terreno destinado à construção urbana inscritos sob os artigos ... e ..., freguesia de ..., de que é proprietária.
5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Dr. Jorge Carita.

6. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 20 de fevereiro de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme ata da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.

7. Não tendo sido invocadas quaisquer exceções, não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários à prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, face à posição manifestada pelas partes, expressa por parte da Requerida, através da resposta que apresentou, e tacitamente (face ao silêncio da Requerente), o Tribunal entendeu dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

8. O Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 30 de junho de 2015 para efeito de prolação da decisão arbitral, tendo advertido a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

## **II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:**

A Requerente sustenta o pedido de anulação da terceira (3.ª) prestação, referente ao ato de liquidação de Imposto do Selo a que foi sujeita, no ano de 2013, relativamente aos terrenos para construção de que é proprietária, sitos na freguesia de ..., concelho de ..., distrito de Lisboa, inscritos sob os artigos ... e ..., por ilegal, porquanto, enferma de:

a) Erro sobre os pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, porquanto, entende que a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, prevê que *“todo e qualquer prédio urbano com valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros, teria de contribuir para o erário público, em sede de imposto de selo, com 1% desse valor.”* Assim, *“não obstante a linear e directa interpretação destas duas verbas [28 e 28.1 da TGIS], firmadas numa redacção clara e*

*objectiva, só a Administração Tributária entendeu que os lotes de terreno para construção urbana, eram prédios sujeitos a imposto de selo, desde que tivessem valor patrimonial Tributário inscrito na matriz superior a um milhão de euros, ao contrário dos contribuintes e dos tribunais, desde a 1ª instância ao Supremo Tribunal Administrativo, passando pelos tribunais centrais administrativos - Norte e Sul – e ao CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, que entenderam e continuam a entender o contrário.”*

b) Continua, mencionando que: *“a opção foi procurar nova redacção para a citada verba, o que aconteceu com o O.E. para 2014, passando assim a contemplar, não só os prédios urbanos, mas também os «... os terrenos para construção cujo edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação...». Ora, “o legislador quando dá nova redacção à referida verba, no nosso ponto de vista, continua a ser muito claro, muito objectivo e muito preciso no que quer que seja tributado, em sede de imposto de selo, relativamente aos terrenos para construção, ou seja, quer que sejam tributados apenas e só os terrenos para construção em que a edificação nele autorizada ou prevista seja para habitação, o que, a contrário, se a construção autorizada ou prevista for para afectar e comércio e habitação, não constituiu fonte de rendimento sujeita a I.S. da verba 28.1 da TGIS.”*

c) Mais refere que, *“para o legislador, segundo parece, não é qualquer terreno de valor igual ou superior a um milhão de euros que fica automaticamente sujeito ao imposto de selo à taxa de 1%, mas, para que tal seja possível, é preciso que esteja nele autorizada ou prevista uma construção e que essa construção seja para habitação, pelo que parece claro que estando autorizada ou prevista qualquer construção que seja simultaneamente para habitação e comércio, já o valor patrimonial que for igual ou superior a um milhão de euros, atribuído a esse terreno, está automaticamente fora da sujeição, não sendo tributado em sede daquele imposto.”*

d) Concretiza, ainda, que no caso da Requerente estão *“autorizadas construções afectas simultaneamente a habitação e a comércio, ou seja, segundo o Alvará n.º .../2006(...), cada uma das edificações neles autorizadas, tem uma área de 6.750,00 M2, afecta a habitação, de 840 m2, afecta a comércio e de 3.160,00 m2, afecta a estacionamento e arrecadações.”,* questionando, em consequência *“se as áreas ocupadas pelas edificações autorizadas construir não estão, todas elas, afectas a habitação, como*

*pode o valor patrimonial tributário resultante das avaliações, ficar sujeito a imposto de selo, se não existe na Lei nada que determine que neste tipo de avaliações, se destrinça o valor patrimonial tributário da área que vai ser ocupada pela parte afectada à habitação, pela parte afectada ao comércio e pelas partes afectadas estacionamento e arrecadações? “*

e) Mais defende que *“admitindo, sem conceder, que mesmo os terrenos para construção urbana avaliados por valor igual ou superior a um milhão de euros, onde estejam autorizadas construções, simultaneamente, para habitação e comércio, são fonte de rendimento sujeito ao imposto de selo da citada verba 28.1, sempre se questiona que nem estes terrenos e nem tão pouco aqueles em que as construções sejam apenas para habitação, são fontes de rendimento desse imposto.”*

f) Arremata, aludindo que: *“Sabendo-se que os imóveis que irão ser construídos nos referidos lotes de terreno [pertencentes à Requerente] se constituem por 40 fogos, todos eles independentes entre si e susceptíveis de rendimento em separado, é certo e seguro que o valor patrimonial tributário a cada um atribuído em avaliação, nunca irá ser igual ou superior a 1.000.000,00.”*, pelo que, a manutenção das liquidações impugnadas constitui um atentado ao Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade.

g) Conclui assim, no sentido de que *“estaremos, por certo, perante a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, que se pretenderá ver concretizada.”*

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

Por seu lado, a AT vem alegar, na sua resposta:

a) Quanto ao alegado erro sobre os pressupostos das liquidações, entende a Requerida que: *“a noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação. Conforme resulta da expressão “...valor das edificações autorizadas”, constante do art. 45º, nº 2 do CIMI o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41º do CIMI.”*

b) Defende a Requerida que: *“para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada, valendo neste sentido a seguinte ordem de considerações:*

- *na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exacto sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites e previstas no art. 9.º do C.Civil (art. 11.º da LGT);*
- *o art. 67.º, n.º 2 do CIS manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI;*
- *A afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção;*
- *A própria verba 28 da TGIS remete para a expressão “prédios com afectação habitacional”, apelando a uma qualificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI”.*

c) Nesta sequência, entende, a AT, que *“a alusão a prédios com afectação habitacional constante da verba 28 do CIS deverá ser entendida de forma ampla, abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção, desde logo pela própria redacção da norma e do conceito utilizado”,* mormente porque *“o legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Trata-se de expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6º, nº1 alínea a) do CIMI.”*

d) Mais, refere que: *“a lei fiscal considera como elemento integrante para efeitos de avaliação dos terrenos para construção, o valor da implementação, a qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projecto de urbanização e construção. (...) pelo que, através do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação e dos Planos Directores Municipais é possível, “muito antes da efectiva edificação do prédio, (...) apurar e determinar a afectação do terreno para construção”.*

e) Arrematando, no sentido de que *“os lotes de terreno para construção da requerente destina-se a habitação, uma vez que só uma percentagem muito reduzida fica destinada a*

*comércio,*” pelo que, falece a tese da Requerente quanto à ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo impugnado.

f) Conclui, ainda, referindo que *“os actos de liquidação de imposto do selo impugnados, em termos de substância, não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.”*

#### **IV. Saneamento**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

Não se verificam nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito do pedido.

#### **V. Matéria de Facto**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

**A.** A Requerente é proprietária de dois lotes de terreno para construção, situados na ..., com a área de 1560 m<sup>2</sup>, cada, designados por lote 38 e 39, inscritos na matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob os artigos ..., ..., respetivamente. (cfr. Docs. n.º 3 e 4 juntos com a petição inicial);

**B.** Os terrenos para construção foram avaliados como tal, em 2012, tendo sido determinado um valor patrimonial tributário (VPT) para cada uma delas de € 1.550.690,00 (um milhão, quinhentos e cinquenta mil, seiscentos e noventa euros) (Docs. n.º 3 e 4 juntos com a petição inicial);

**C.** Na realização dessas avaliações patrimoniais, entendeu a AT aplicar um coeficiente de afetação, o qual foi, neste caso, o da *“habitação”*. (cfr. Docs. n.º 3 e 4 juntos com a petição inicial);

**D.** No terreno não existem, ainda, quaisquer edificações, tendo sido, no entanto, autorizadas construções afetas, simultaneamente a habitação e a comércio, segundo o Alvará n.º .../2006, emitido pela Câmara Municipal de ... (cfr. Doc. n.º 5 junto com a petição inicial);

**E.** Em novembro de 2014, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da 3.ª prestação do ato de liquidação de Imposto do Selo, respeitante ao ano de 2013, efetuado ao abrigo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, no montante de € 5.168,96 (cinco mil cento e sessenta e oito euros e noventa e seis cêntimos) relativamente a cada um dos terrenos para construção, inscritos sob os artigos ... e ..., de que é proprietária. (cfr. Docs. n.º 1 e 2 juntos com a petição inicial);

**F.** A Requerente procedeu ao pagamento da 3.ª prestação de Imposto do Selo relativo ao ano de 2013 aqui impugnada, respeitante a cada um dos terrenos acima identificados, a 27.11.2014, num montante global de € 10.337,92 (dez mil, trezentos e trinta e sete euros e noventa e dois cêntimos); (cfr. Doc. n.º 1 e 2 juntos com a petição inicial).

## **VI. Motivação da matéria de facto**

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

## **VII. Factos dados como não provados**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

## **VIII. Fundamentos de direito**

No presente caso, são duas as questões de direito controvertidas:

- 1) saber se, no ano de 2013, os terrenos para construção estão sujeitos a imposto do selo, nos termos do que dispõe a verba n.º 28 da TGIS;

- 2) saber se o disposto na verba n.º 28 da TGIS é inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, nos termos do disposto no artigo 104.º da CRP, na interpretação que dele faz a AT;
- 3) saber se a Requerente, caso procedam as questões anteriores, tem direito a juros indemnizatórios.

Vejamos,

### **I – ENQUADRAMENTO DOS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO NO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DA VERBA 28.1 DA TGIS**

1. A Lei n.º. 55-A/2012, de 29 de Outubro (que adiante designaremos por Lei n.º. 55-A/2012, de 29.10 ou apenas Lei), procedeu à alteração, entre outros, de diversos artigos, do Código do Imposto do Selo, mais propriamente 12 dos seus artigos. Não nos pronunciaremos sobre todos, mas apenas sobre os que consideramos com maior relevância para a análise do caso *sub judice*.
2. Assim, na norma de incidência prevista no artigo 1.º do CIS, o legislador, determinou que, para além dos atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens, o imposto do selo passaria também a incidir sobre “situações jurídicas”, agora, igualmente previstas na TGIS.
3. A nova redação do n.º. 4 do artigo 2.º., passou a determinar que para essas “situações jurídicas”, são sujeitos passivos do imposto, os referidos no artigo 8.º. do CIMI, ou seja, na maior parte dos casos, o imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.
4. Nestas “situações jurídicas”, o imposto constitui encargo do sujeito passivo previsto no n.º. 4 do artigo 2.º. do CIS, ou seja, o acima identificado proprietário do imóvel (regra geral), por remissão para aplicação da regra do artigo 8.º. do CIMI.

5. Nestas “situações jurídicas”, a aplicação do princípio da territorialidade, faz com que o imposto seja devido sempre que os prédios estejam situados em território nacional, de acordo com o aditamento ao artigo 4.º do CIS do seu n.º. 6, pela Lei n.º. 55-A/2012.

6. Quanto ao nascimento da obrigação tributária, para estas novas “situações jurídicas” ela considera-se constituída “... *no momento e de acordo com as regras previstas no CIMI, com as devidas adaptações*” (Vd. alínea u) do artigo 5 do CIS, aditada pela Lei n.º. 55-A/2012, de 29 de Outubro), o que nos remete para as regras previstas nos artigos 9.º. e 10.º. do CIMI.

7. Ora, a alteração fundamental, que condiciona todas as outras, consta do artigo 4.º da Lei n.º. 55-A/2012, que adita à Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), uma nova verba, a n.º. 28, com 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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado 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%”*

8. Deste modo, de acordo com a referida verba, e naquilo que aqui nos importa, somente está sujeita a Imposto do Selo a propriedade, usufruto, direito de superfície de:

- a) “*prédios urbanos,*
- b) *com afectação habitacional,*

c) *E cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000;*” (sublinhado nosso)

**9.** Sucede que, e na sequência do conteúdo do pedido de constituição do tribunal arbitral apresentado pela Requerente, necessário se torna, fazer referência à alteração da verba 28.1 da TGIS introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei Orçamento de Estado para 2014), segundo a qual, o seu artigo 194.º, passou a estabelecer que:

*“28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%;*

**10.** Ora, atendendo que as liquidações de Imposto do Selo impugnadas nos autos se referem ao ano de 2013, encontrando-se em vigor a redação que foi conferida à verba 28.1 da TGIS pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro e não a sua sucessora – aprovada pela Lei Orçamento de Estado de 2014 – é em função daquela que o presente tribunal apreciará o pedido controvertido, por ser essa a lei aplicável ao caso *sub judice*, de acordo com as regras da aplicação das Leis no tempo.

**11.** Assim, e nesta sequência, a maior dificuldade com que o contribuinte se tem deparado, face às alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, com expressão no caso *sub judice*, tem-se manifestado na interpretação da expressão “*prédio com afetação habitacional*”.

**12.** Conceito este que determina, ou não, a incidência, dos terrenos para construção, na verba 28.1 da TGIS, cujas liquidações aqui se impugnam.

**13.** Ora, o obstáculo surge da inexistência da definição do conceito “*prédio com afetação habitacional*” na legislação tributária, designadamente no Código do IMI, para o qual o CIS remete, como direito subsidiário, em conformidade com o seu artigo 67.º, introduzido pela Lei n.º 55-A/2012, 29.10.

14. Na verdade, o CIMI dispõe, nos seus artigos 2.º a 6.º quanto: ao conceito de prédio (artigo 2.º), define o que se deve entender por prédios rústicos (artigo 3.º), o que se deve entender por prédios urbanos (artigo 4.º); o que se deve entender por prédios mistos (artigo 5.º) e enumera as espécies de prédios urbanos (artigo 6.º), para cuja redação remetemos.

15. No entanto, nenhuma das normas legais acima identificadas admite o conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, pelo que, e de acordo com as regras essenciais de hermenêutica jurídica e de interpretação das leis tributárias, teremos que recorrer em primeiro lugar, à letra da lei, presumindo-se que o legislador se exprimiu convenientemente, e depois à sua integração sistemática com as normas constantes do CIMI, sem, contudo descorar a intenção ou espírito do legislador.

16. Assim, surge a questão de saber: o que é que o legislador terá pretendido quando redigiu a verba 28.1 da TGIS, ao indicar como pressuposto da sua incidência “*prédio com afetação habitacional*”. Terá o legislador querido abranger neste conceito os terrenos para construção – matéria que aqui nos ocupa -?

17. Será que pretendeu interpretar a expressão “*prédio com afetação habitacional*” no sentido, que a Requerida faz, de que “*a alusão a prédios com afetação habitacional constante da verba 28 do CIS deverá ser entendida de forma ampla, abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção, desde logo pela própria redacção da norma e do conceito utilizado*”, mormente porque “*o legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afetação habitacional”. Trata-se de expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6º, nº1 alínea a) do CIMI.*”?

Vejamos,

18. Pela clareza na exposição, e quanto à matéria do conceito de “*prédios com afetação habitacional*” recordamos o sufragado no Acórdão do STA proferido no processo n.º 0317/14, que acompanhamos, no sentido de que: “*a afetação 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)”*.

**19.** Assim sendo, seguindo este caminho, com o qual aquiescemos na sua plenitude, parece ser de falecer a tese da Requerida, quanto à possível conexão do conceito de “afetação a habitação” a um terreno para construção, sem qualquer edificação passível de ser habitada.

**20.** De referir ainda que, a imprecisão do conceito em apreciação – “*prédio com afetação habitacional*” - foi alterado pelo Orçamento de Estado para 2014, aprovado pela Lei n.º 83-C/2013, 31.12, dando nova redação à verba 28 da TGIS, concretizando, agora, o seu âmbito de aplicação e incidência objetiva com a utilização de conceitos aparentemente objetivos legalmente definidos no artigo 6.º do CIMI, como acima mencionado.

**21.** No entanto, esta alteração – a que o legislador não atribui carácter interpretativo – reforça o carácter inequívoco, para o futuro, de que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28 da TGIS (desde que o respetivo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00), nada referindo ou esclarecendo quanto às situações precedentes a esta alteração legislativa, nomeadamente a que se encontra *sub judice*.

**22.** Contudo, atendendo ao disposto no artigo 103.º, n.º 3 da CRP e do artigo 12.º da LGT, por respeito ao princípio na proibição da retroatividade dos impostos, é de concluir que, no ano de 2013, os terrenos para construção não se encontravam incluídos na previsão da verba 28 da TGIS.

**23.** Ademais, invoca, ainda, a Requerida sustentando a sua posição, que “ *a noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação do imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.*” Mormente, porque e “ *conforme resulta da expressão «---valor das*

*edificações autorizadas», constante do art.º 45.º, n.º2 do CIMI, o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação de prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41.º do CIMI”.*

**24.** Concluindo, no sentido de que: *“(…)para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada.”*

**25.** Ora, a verdade, é que também por aqui não nos parece ser de considerar e aceitar a legitimidade ou legalidade da liquidação de imposto do selo aos terrenos para construção nos termos aduzidos pela Requerida, porquanto, e conforme refere a decisão arbitral proferida no processo n.º 53/2013-T, à qual aderimos na íntegra, *“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.”*

**26.** Sobre este assunto pronunciou-se também no CAAD, agora no processo n.º 158/2013-T, com o qual concordamos e aderimos, no sentido de que: *“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 afetação que é tida em conta, para efeitos de avaliação, mesmo dos terrenos para construção, é sempre e apenas a afectação 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 afetação futura dos mesmos edifícios, não pode retirar-se que a afetação em causa é uma afetação 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, extraindo-se esta distinção de modo claro das próprias normas de avaliação do CIMI.”*

**27.** Assim sendo, o que importa para efeitos de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é que o prédio seja urbano, que tenha um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 e que esteja efetivamente afeto a habitação, o que não sucede com os terrenos para construção, cuja liquidação se impugna nos presentes autos.

**28.** É isto que resulta da jurisprudência dos tribunais arbitrais<sup>1</sup> e dos tribunais tributários superiores<sup>2</sup> que têm vindo a interpretar a verba n.º 28.1 do TGIS e os seus pressupostos de aplicação, e com os quais aderimos na integra.

**29.** De referir, por último, a posição do Supremo Tribunal Administrativo, cujo sumário de um dos Acórdãos referenciados aqui se transcreve e que tem sido orientação nos

---

<sup>1</sup> Acórdãos do CAAD proferidos nos processos n.º 50/2013-T, n.º 132/2013-T, n.º 181/2013-T, n.º 183/2013-T, n.º 185/2013-T, n.º 248/2013 T, entre outros.

<sup>2</sup> Acórdãos do STA proferidos nos processos n.º 046/14, de 14.05.2014; n.º 0271/14, de 14.05.2014; n.º 0395/14, de 28.05.2014, 01871/13, de 14.05.2014, 055/14, de 14.05.2014, entre outros.

diversos arestos proferidos naquele douto Tribunal, quanto à ilegalidade de imposto do selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS sobre terrenos para construção:

*“Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6º do Código do IMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba nº 28 da Tabela Geral) uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.” (Acórdão do STA n.º 0317/14, de 14.05.2014)*

**30.** Assim sendo, nunca poderia a AT sujeitar a recorrente ao imposto do selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, do ano de 2013, que ora se impugna, devendo, deste modo, ser a mesma anulada, por ilegal.

## **II - DA VIOLAÇÃO DE LEI CONSTITUCIONAL**

**31.** A lógica da tributação da riqueza e da fortuna prevalece, com maior ou menor intensidade, no quadro da Lei n.º 55-A/2012, 29.10, conclusão que resulta do agravamento generalizado da carga fiscal, na lógica financeira, exclusivamente dirigida a situações fiscais que produzissem receita imediata.

**32.** Agrava-se a tributação dos rendimentos de capitais, alarga-se a lista de manifestações de fortuna, agrava-se a tributação dos rendimentos obtidos em Portugal por entidades domiciliadas em paraísos fiscais, e finalmente, a tudo isto se acrescenta a tributação dos imóveis para habitação, de valor superior a € 1.000.000,00.

**33.** E se o legislador inclui neste diploma imóveis de habitação, fixando um valor acima do qual eles passariam a ser tributados por um outro imposto, tal só poderia significar que, considerava que quem fosse proprietário de imóvel, desse valor, tal expressava um

elemento indiciador de meios de fortuna adicionais, que pudessem ser chamados a participar no esforço coletivo de arrecadação suplementar de receitas fiscais.

**34.** Na verdade, o legislador ao introduzir esta inovação legislativa, considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação 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 do selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

**35.** Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei nº 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

**36.** 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 igual ou superior a 1 milhão de euros.*”

**37.** Com efeito, o legislador claramente considerou que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduzia uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.

**38.** Também seguindo estes considerandos inspiradores da inovação legislativa em apreciação, há que concluir que a existência de um terreno para construção não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva.

**39.** Na verdade, um terreno para construção pertencente a uma sociedade como a Requerente, não traduz uma riqueza passível de tributação, em sede de Imposto do Selo, por não ser passível, no estado em que se encontra, de gerar qualquer riqueza.

**40.** Face ao exposto, ato de liquidação de Imposto do Selo relativo ao ano de 2013, impugnado, no montante de € 10.337,92 (dez mil, trezentos e trinta e sete euros e noventa e dois cêntimos) é nulo, por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS, do princípio da capacidade contributiva e do princípio da tributação sobre a riqueza, nos termos do disposto no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa.

### **III – DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

**41.** A Requerente peticiona, ainda, que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços.

**42.** Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

**43.** Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

**44.** Ora, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

**45.** No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o

restabelecimento da “*situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

**46.** Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do ato é imputável à Autoridade Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

**47.** Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

**48.** Assim sendo, estando-se perante um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia de € 10.337,92 (dez mil, trezentos e trinta e sete euros e noventa e dois cêntimos), e contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante.

#### **IV. DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

- 1. Anular as 3.ªs prestações do ato de liquidação de Imposto do Selo impugnadas pela Requerente, relativas ao ano de 2013.**
- 2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia que pagou, acrescida de juros indemnizatórios.**

#### **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo € 10.337,92 (dez mil, trezentos e trinta e sete euros e noventa e dois cêntimos) nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Custas a cargo da Requerida de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 918,00.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de junho de 2015

\*\*\*

O Árbitro

(Jorge Carita)