

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º:358/2015 -T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção; incidência do imposto**

## **Decisão Arbitral**

O árbitro Francisco Carvalho Furtado (árbitro em Tribunal Arbitral Singular), designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, decide o seguinte:

### **I. Relatório**

1. A Requerente A..., S.A., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ... n.º ..., ...-... Lisboa, notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo relativo ao ano de 2014 e praticados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS), no montante global de € 23.299,90, vem apresentar, ao abrigo da alínea a), do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral com vista à anulação daquele acto.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

3. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste na anulação daquele acto de liquidação de Imposto do Selo.

3.1. A Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e a consequente anulação do acto de liquidação de Imposto do Selo, praticado por referência ao ano de 2014.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

4.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

4.2. Em 28 de Julho de 2015, as partes foram notificadas da designação do árbitro não tendo arguido qualquer impedimento.

4.2. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 12 de Agosto de 2015.

4.3. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

5. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

- a) A verba 28 da TGIS, na redacção em vigor após 31 de Dezembro de 2013, sujeitava a Imposto do Selo os prédios habitacionais ou terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI;
- b) O conceito de terreno para construção encontra-se densificado no Código do IMI, o qual estipula a necessidade de existência de *licença de utilização, comunicação prévia, informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção*, para habitação;
- c) A Requerida não alega nem demonstra os referidos pressupostos das normas de incidência;
- d) O terreno em causa não dispõe de qualquer dos referidos pressupostos positivos de incidência tributária;
- e) O acto de liquidação é violador dos princípios constitucionais da tipicidade, da justiça, dos direitos de propriedade e de iniciativa económica privada;

- f) As normas de incidência tributária previstas na Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, violam os princípios da igualdade perante os encargos públicos, da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e da proporcionalidade;
- g) As normas de incidência tributária previstas na Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, violam os princípios da confiança e da segurança jurídica;
- h) As normas de incidência tributária previstas na Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, violam o princípio da reserva de lei da Assembleia da República;
- i) O acto de liquidação não foi precedido de notificação da Requerente para exercer o seu direito de audição sobre os respectivos pressupostos, sendo violado os artigos 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa e 60.º da Lei geral Tributária;
- j) O acto de liquidação em apreço não se encontra fundamentado, sendo violados os artigos 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e 77.º, da Lei Geral Tributária;

6. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante identificada como Requerida) apresentou resposta, defendendo-se por impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) É entendimento da Requerida que o prédio em causa nos presentes autos tem natureza jurídica de terreno para construção;
- b) A Requerente não contestou os critérios que presidiram à avaliação do imóvel, designadamente a sua qualificação como terreno para construção;
- c) 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 disposto no Código do IMI, designadamente, ao disposto nos artigos 2.º e 6.º daquele Código;
- d) A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis;
- e) O conceito de *prédios com afectação habitacional* compreende, quer os prédios edificadas, quer os terrenos para construção;
- f) 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;

- g) O legislador optou pela noção de “afecção habitacional” apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do artigo 6.º, do Código do IMI;
- h) A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro de 2013, alterou a redacção da Verba 28.1 da TGIS passando a incluir expressamente os terrenos para construção como elemento objectivo de incidência da norma;
- i) O prédio encontra-se, atento o PDM aplicável, em zona em que o uso do solo respeita a *espaço central e residencial – traçado urbano C consolidado*;
- j) Inexiste duplicação de colecta ou dupla tributação pois não está em causa a exigência de imposto, já anteriormente pago, relativo ao mesmo facto tributário e ao mesmo período;
- k) O ponto de referência da Requerente é o imposto relativo ao ano civil de 2012 pelo que, estando em causa nos autos imposto liquidado por referência ao ano de 2014, inexistem os referidos vícios;
- l) O princípio da igualdade previsto nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP tem como corolário o princípio da capacidade contributiva;
- m) Este princípio obriga a que se trate como igual o que for igual e como diferente o que for essencialmente diferente, impedindo as discriminações arbitrárias e irrazoáveis;
- n) Não existe no caso em análise violação do princípio da igualdade na dimensão da proibição de diferenciação em situações iguais dado que não estamos perante solução que viole a proibição do arbítrio;
- o) A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afecção habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel;
- p) O legislador definiu um pressuposto económico válido, como manifestação da capacidade contributiva do qual não resultam diferenças injustificadas de tratamento entre contribuintes;
- q) De igual modo, não existe violação dos princípios da proporcionalidade, da legalidade, da confiança e da capacidade contributiva;

- r) Trata-se antes – a verba 28.1 da TGIS -, de *medida de igualdade que se destina a reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantido uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento*;
- s) A capacidade contributiva também se exprime através da titularidade de património;
- t) Património esse que representa o pressuposto económico que legitima a tributação da titularidade de prédios e de terrenos urbanos de afectação habitacional, estando respeitado o critério da adequação;
- u) A tributação prevista na Verba 28.1 da TGIS é individualizada, sobre cada propriedade, sendo alheia a ponderação ou avaliação da globalidade do património imobiliário de cada contribuinte;
- v) A titularidade de imóvel com as características definidas na norma de incidência evidencia uma especial capacidade contributiva;
- w) A incidência desta tributação apenas sobre os terrenos para construção com afectação habitacional não incluindo os prédios destinados a comércio, serviços ou indústria justifica-se por se tratarem de realidades distintas que merecem tratamento fiscal distinto;
- x) A desigualdade verificada não é excessiva sendo proporcional às razões que justificam o tratamento diferenciado;
- y) Não existe, pois, também, violação do princípio da igualdade ínsito no artigo 13.º da CRP;
- z) A verba 28.1 da TGIS é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todas as situações em que se verifiquem os pressupostos, de facto e de direito;
- aa) Representa uma opção legítima, legal e constitucional do legislador;
- bb) O acto de liquidação não foi praticado no âmbito de procedimento administrativo em que tenha havido instrução pelo que inexistente violação do princípio da participação, nem se verificando a falta de fundamentação, de facto e de direito;
- cc) Termina pedindo a absolvição da instância.

7. Em 31 de Julho de 2015, a Requerente solicitou a modificação objectiva da instância e consequente ampliação do respectivo objecto e pedido;

8. Em 26 de Janeiro de 2016, a Requerente solicitou a modificação objectiva da instância e consequente ampliação do respectivo objecto e pedido;

9. Em 28 de Abril de 2016, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, tendo sido inquiridas testemunhas arroladas pela Requerente;

10. Em 17 de Maio de 2016, a Requerente apresentou as suas alegações;

11. Em 6 de Junho de 2016, a Requerida apresentou as suas alegações;

## **II. Saneamento**

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

13. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

14. O processo não enferma de nulidades.

15. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

## **III. Questões a decidir**

16. Nos presentes autos as questões a decidir são:

- a) Conhecer do pedido de modificação objectiva da instância;
- b) Determinar se a verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, incide sobre terrenos para construção para os quais não exista licença ou autorização; comunicação prévia, informação prévia favorável ou operação de loteamento ou de construção, para habitação;

- c) Determinar se a verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, é conforme com os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e do direito à habitação;
- d) Determinar se o acto de liquidação é ilegal por preterição de formalidade legal, e violação do princípio da participação;
- e) Determinar se o acto de liquidação se encontra fundamentado nos termos legalmente exigíveis.

#### **IV. Mérito**

##### **IV.1. Matéria de facto**

#### 17. Factos provados:

17.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é proprietária de um prédio urbano inscrito da matriz predial urbana, na freguesia de ..., distrito de Lisboa e concelho de Lisboa, sob o artigo matricial ... (documento 4, junto ao Requerimento inicial);
- b) O prédio em causa tem o valor patrimonial tributário de € 2.329.990,00, encontra-se inscrito na matriz como um “terreno para construção” tendo-lhe sido atribuído o coeficiente de localização correspondente a habitação (documento 4, junto ao Requerimento inicial);
- c) A Requerente, por referência ao referido prédio, foi notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo, praticado por referência ao período de tributação que corresponde ao ano civil de 2014 e com fundamento na verba 28.1 da TGIS, de que resulta a colecta de € 23.299,90 (documento 1, junto ao Requerimento inicial);
- d) O prédio não tem qualquer construção ou edificação (depoimento das testemunhas inquiridas);
- f) Em 4 de Junho de 2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## 17.2. Fundamentação da matéria de facto

A factualidade provada teve por base os documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e as afirmações efectuadas pelas Partes nas respectivas peças processuais não havendo controvérsia sobre eles.

18. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

## IV.2. Matéria de Direito

### Do mérito

19. Em primeiro lugar importa aludir aos pedidos formulados pela Requerente no sentido da modificação objectiva da instância e conseqüente ampliação do respectivo objecto e pedido. Em suma, a Requerente sustenta que as segunda e terceira prestações do Imposto do Selo liquidado por referência ao período de tributação que corresponde ao ano civil de 2014 representam um *desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo*. Não tem, contudo, a Requerente, razão.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, estabelece que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Por seu turno, quanto à vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, dispõe o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT que esta depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. Da referida Portaria resulta que o processo arbitral tributário tem por objecto, mediato ou imediato, o acto tributário de liquidação, enquanto acto de determinação do quantitativo do imposto a pagar (colecta), por aplicação de uma taxa à matéria colectável. Nos casos em que o imposto deva ser pago em prestações, a liquidação é notificada ao sujeito passivo conjuntamente com a notificação para pagamento

de cada uma das prestações, apenas podendo ser impugnada na sua totalidade e não prestação a prestação. A este respeito, sustenta JOSÉ CASALTA NABAIS que “A *liquidação lato sensu, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) O lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) O lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) A liquidação stricto sensu traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta.*”. Para cada facto tributário haverá, em princípio, uma única liquidação, pela qual se determinará a colecta a pagar como, aliás, resulta do n.º 7 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo. Isto, como é óbvio, sem prejuízo de o imposto ser pago em prestações – como sucede no caso do Imposto do Selo previsto na Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Em suma, e da conjugação das disposições legais acima referidas, é possível concluir que o Imposto do Selo é liquidado anualmente, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial. Em face do exposto, conclui-se desde o início que o objecto do presente processo arbitral foi o acto de liquidação de Imposto do Selo praticado por referência ao período de tributação, que corresponde ao ano civil de 2014 de que resulta colecta no valor de € 23.299,90. Deste modo, não pode proceder as requeridas modificações subjectivas da instância, dado que em nada alteram o objecto e pedido inicial – a anulação do acto de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2014.

20. Nos termos do disposto no artigo 124.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a que, segundo o prudente critério do julgador, conduza a uma mais eficaz e estável tutela dos interesses ofendidos.

Nesta linha, a primeira questão a decidir prende-se com a questão de saber se a norma contida na verba 28 e 28.1 da TGIS abrange prédios qualificados como terrenos para construção, relativamente aos quais inexistia licença ou autorização, comunicação prévia, informação prévia favorável, ou operação de loteamento ou de construção.

Vejamos.

21. A Requerente invoca que os actos de liquidação em causa são ilegais na justa medida em que o facto tributário não se encontra previsto na verba 28.1 da TGIS. Em face da causa de pedir que consta do Requerimento Inicial apresentado pela Requerente importa, desde logo, analisar o regime que decorre da Lei ordinária.

22. Do artigo 1.º, n.º 1, do Código do IS, na redacção introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, resulta que *“o imposto do selo incide sobre todos os actos, contractos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”*. A verba 28 foi aditada à TGIS pela mesma Lei em simultâneo com uma alteração ao artigo 1.º, n.º 1, do Código do IS.

A indicada alteração ao artigo 1.º, n.º 1, do Código do IS consistiu na inclusão de uma referência genérica a *“situações jurídicas”* como potencial objecto de incidência deste imposto, definindo-se nas verbas 28, 28.1 e 28.2 da TGIS as primeiras situações jurídicas sobre que o imposto passou a incidir.

A redacção inicial destas verbas da TGIS era a seguinte:

*“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto 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 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 %.”*

A *ratio* subjacente à inovação legal concretizada com a introdução da Verba 28 na TGIS consta da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.<sup>a</sup>, em que se refere o seguinte:

*“A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente activismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.*

*Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.*

*Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.*

*Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.*

*Finalmente, este diploma introduz uma medida de reforço de combate a fraude e a evasão fiscais, através do reforço do regime aplicável às manifestações de fortuna dos sujeitos passivos (IRS) e às transferências de e para paraísos fiscais. Em primeiro lugar, reforça-se a operacionalização da liquidação do IRS com base em*

*manifestações de fortuna, reduzindo-se o diferencial de 50% para 30% entre as manifestações de fortuna e os rendimentos declarados em sede de IRS. Por outro lado, as transferências de e para paraísos fiscais efectuadas entre contas do sujeito passivo, não declaradas nos termos da lei, passam a ser consideradas uma manifestação de fortuna e, nessa medida, sujeitas a tributação em sede de IRS por métodos indirectos”.*

Importa, referir que a doutrina e a jurisprudência foram unânimes em declarar que a primeira redacção da verba 28.1 da TGIS, não incidia sobre realidades qualificáveis como terrenos para construção.

Nos termos da nova redacção da verba 28.1 da TGIS (cuja redacção resulta do art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro) o seguinte: *“Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.*

A questão essencial que, neste contexto, se coloca, é a saber se, não havendo uma previsão ou expectativa de «*edificação para habitação*» por respeito aos terrenos em construção em análise, se poderá aceitar a aplicação do Imposto do Selo, nos termos efectuados pela Requerida.

Para responder à referida questão, afigura-se como particularmente útil a ponderação do seguinte: *“no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento*

*particular autenticado referidos no art. 875.º CC.” [vd. ANTÓNIO SANTOS ROCHA / EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].*

Em face dos requisitos acima citados – com os quais aqui se concorda, por traduzirem e explicitarem quais as exigências legais e administrativas necessárias à consideração de quaisquer terrenos para construção como terrenos abrangidos pela verba 28.1 da TGIS – verifica-se que, no caso ora em análise, o terreno em causa não preenche nenhum deles.

Como resulta da matéria de facto, não foi junto aos presentes autos qualquer suporte documental que ateste que o acto em crise foi praticado tendo por objecto prédio que disponha de licença ou autorização, comunicação prévia, informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção. Pelo contrário, o depoimento das testemunhas inquiridas foi claro no sentido de inexistirem.

Não tendo sido feita essa demonstração – que cabia à Requerida, nos termos do artigo 74.º, da LGT -, não se poderá considerar que os terrenos ora em causa têm edificação, autorizada ou prevista, para habitação, nos termos do Código do IMI. Esta é, aliás, a jurisprudência que resulta do Acórdão proferido no Processo Arbitral n.º 578/2015-T, à qual se adere.

De igual modo, ainda que os prédios aqui em causa estejam matricialmente inscritos como sendo “terrenos para construção”, tal não legitima a aplicação automática da verba 28.1 da TGIS, uma vez que, como parece resultar óbvio, a mera inscrição matricial não constitui, por si só, demonstração de que um prédio tem uma edificação para habitação prevista.

No mesmo sentido também se pronunciou já a doutrina. Como também referem ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS (*ob. cit.*, p. 46), “os imóveis situados em zonas urbanizadas ou incluídas em áreas abrangidas por planos de urbanização já aprovados [...] apenas deve[re]m ser considerados como terrenos para construção quando, por ação desencadeada pelo respetivo proprietário,

*se verificarem, em alternativa, a emissão de qualquer daqueles documentos [«concessão de licenças, autorizações de construção ou loteamento, comunicações ou informações prévias favoráveis para o mesmo desiderato»]*”.

No mesmo sentido, veja-se, igualmente, JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina, 3.<sup>a</sup> ed., 2015, págs. 110 a 112): “*O direito a construir não está ínsito no direito de propriedade, mas só nasce ex novo no património do proprietário quando um ato administrativo da entidade pública competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear. [...] só quando esse direito se constitui na esfera jurídica do proprietário é que o Código do IMI estabelece que estamos perante um terreno para construção. Sendo esse ato constitutivo praticado pela entidade pública a requerimento do proprietário, então a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do proprietário.*”

Em suma, afigura-se claro, no caso que se vem tratando, que a incidência do imposto aos terrenos para construção não se pode materializar com a mera inscrição dos mesmos, como tais, na matriz, mas antes, e de forma decisiva, pela verificação da *efetiva potencialidade de edificação* nos referidos terrenos (a qual deve ser apurada *in casu* e revelada através da existência dos documentos *supra* descritos). O mesmo é dizer, por outras palavras, que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1, só se materializa com a verificação da “*afetação efetiva*”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES (*ob. cit.*, p. 507).

Sem essa demonstração da *efetiva potencialidade de edificação* – que, como se disse, não ocorreu no caso aqui em análise –, não se mostram cumpridos os pressupostos subjacentes à nova redacção do texto legal da verba 28.1 da TGIS, razão pela qual se conclui que a liquidação em causa padece do erro invocado pela Requerente, sendo ilegal por violação da Verba 28 da TGIS e artigo 1.º do Código do Imposto do Selo e, conseqüentemente, de anular.

Mostrando-se procedente o entendimento da Requerente quanto à questão referida, fica prejudicado, em face do disposto no art. 124.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o conhecimento das demais questões suscitadas pela Requerente (não havendo, em face desta decisão, qualquer prejuízo para a mais estável ou eficaz tutela dos interesses da mesma).

#### **V. Decisão**

Termos em que decide o presente Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido formulado pela Requerente, declarando a ilegalidade e anulando o acto de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2014 contestado, no valor de € 23.299,90.

#### **VI. Valor do Processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º e no n.º 2 do artigo 297.º, ambos do Código do Processo Civil, da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 23.299,90 (vinte e três mil, duzentos e noventa e nove e noventa cêntimos).

#### **VII. Custas**

De acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 22.º, no n.º 2 do artigo 12.º, ambos do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 1.224.00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros), a suportar pela Requerida.

Lisboa, 15 de Julho de 2016.

O Árbitro,

Francisco de Carvalho Furtado

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.